

VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE UYGULANACAK “VERGİ İNDİRİMİ” ÜZERİNE DEĞERLENDİRMELER

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 18.04.2018

6824 sayılı Kanun ile (RG: 08.03.2017 – 30001) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga mükerrer 121. maddesi yeniden düzenlenerek “vergiye uyumlu” mükelleflere, 01.01.2018 tarihinden itibaren belirli bir vergi indirimi uygulaması yapılması başlatılmıştır.

Kanun hükmü yazımızın sonunda tam metin olarak yer almaktadır, kısaca (kurumlar yönünden) alıntı yaparsak uygulama şöyle olacaktır:

“... **kurumlar vergisi mükelleflerinden** (finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere), **bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen şartları taşıyanların** ... kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i, ödenmesi gereken ... kurumlar vergisinden indirilir.”

Görüldüğü üzere maddenin bu şekildeki birinci fıkrası uygulama için aynı maddenin ikinci fıkrasında belirtilen şartların mükellefte var olmasını aramaktadır. Bu şartlar ikinci fıkrada şöyle belirtilmektedir:

“1. **İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş** (Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz.) ve **bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin kanuni süresinde ödenmiş olması** (Her bir beyanname itibarıyla 10 Türk lirasına kadar yapılan eksik ödemeler bu şartın ihlali sayılmaz.),

2. (1) numaralı bentte **belirtilen süre içerisinde** haklarında **beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması** (Yapılan tarhiyatların kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya 213 sayılı Vergi Usul Kanununun uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.),

3. **İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması”**

Ayrıca 4. Bir şart olarak yine maddede yer alan şu hükmü de eklemek gerekir:

“İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiilleri işlediği tespit edilenler, bu madde hükümlerinden yararlanamazlar.”

Uygulamanın genel esasları böyledir. Bu hüküm **Kanun hükmü** olmakla, Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmedikçe veya başka bir Kanun ile değişmedikçe **bu haliyle** uygulanmak zorundadır. Dolayısı ile idarece çıkarılan bir Genel Tebliğ var ise de zaten

Kanun hükmü açık olmakla bu Genel Tebliğ üzerinde durulmayacak, Kanun hükmü irdelenecektir.

Kanun hükmünü, yukarıda alıntı yaptığım kısımlar itibariyle ele aldığımızda aşağıdaki hususlar dikkat çekmektedir:

1. Kanun 08.03.2017 tarihinde yayımlanmış ise de hükmün uygulanmasında 01.01.2018 tarihi esas alınmıştır. Şartlardan ilki olan “*İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş*” olmasında geriye dönük iki yılın tespitinde 01.01.2018 tarihinin esas alınması mükellefler aleyhine bir durumdur.
2. Diğer yandan her durumda başlangıç hangi tarih alınırsa alınsın **önceki son iki yıl** üzerinden değerlendirme yapılması birisi lehe diğeri aleyhe olmak üzere iki ayrı görüş üzerinden tartışma çıkaracaktır. Şöyle ki:

Lehte: Burada amaç, **vergiye uyumlu** mükellefi ödüllendirmektir. O halde vergilendirme ile ilgili ödevleri yerine getirenlerin, getirmeyenler nezdinde pozitif olarak ayrıştırılması için geriye dönük olarak bir değerlendirme yapılması zorunludur. Kanunun esas aldığı tarih 01.01.2018 olduğuna göre uygulamanın ilk yılında da zorunlu olarak bu Kanunun var olmadığı geçmiş son iki yıl zorunlu olarak bir ölçüt alınmıştır.

Aleyhte: Elbette **vergiye uyumlu** mükelleflerin ayrıştırılmasında bir ölçüt gereklidir. Burada da bu şekilde bir ölçüt aranabilir. Ama 01.01.2018 öncesi dönemde böyle bir Kanun olmadığı için mükellefler vergilendirme ödevlerini yerine getirmede ihmalkâr davranmış olabilirler. Oysa Kanunun yürürlüğe girmesinden sonra mükellefler bu imkânı kullanmak arzusu ile daha dikkatli davranacaklardır. O halde 01.01.2018 ve sonraki tarihlerde **önceki son iki yıla** ait ölçüt alınması makul, adil ve öngörülebilir ise de 01.01.2018-01.01.2020 tarihleri arası dönemde bu ölçüt, daha önce var olmayan bir Kanun hükmü nedeniyle bu nitelikte değildir. Olması gereken bu geçiş dönemi için ya bu madde hükmüne ya da ayrıca geçici bir madde hükmüyle geçiş döneminin düzenlenmesidir. Bu düzenleme örneğin, “*01.01.2018 – 01.01.2020 tarihleri arası dönemde ‘önceki son iki yıl’ ibaresi yerine ‘bu döneme ait’ vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş ve bu beyannameler üzerinden tahakkuk eden vergilerin kanuni süresinde ödenmiş olması*” şeklinde olabilir.

3. Yine bir diğer şart, önceki son iki yıl içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibariyle ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması şeklinde olup, bu şart için de yukarıdaki tartışma aynen geçerlidir.

Burada ayrıca “(Yapılan tarhiyatların **kesinleşmiş yargı kararlarıyla** veya 213 sayılı Vergi Usul Kanununun **uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.**)” şeklinde parantezi içi bir hüküm vardır ki bunun da hukuka uygunluğu tartışılabilir. Zira, Anayasamızın hak arama hürriyeti bağlamında adeta dava açan mükellefin cezalandırıldığı, bir şekilde mükelleflerin uzlaşmaya zorlandığı sonucu ortaya çıkmaktadır. Hem bu husus hem de devam eden davaların mükellef aleyhine

değerlendirilmesi ve üstelik uygulamanın ilk iki yılında önceki dönemlerin (yukarıda tartışılan) dikkate alınıyor olması, Kanunun bu yöndeki düzenlemelerinin hukuka uygunluğuna gölge düşürmektedir.

4. Nihayetinde indirim hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması şartı kendi içinde adil görünmekte ise de belirlenen bu parasal sınırın ikinci fıkrasının 1. Ve 2. Bentleri için uygulanmıyor olması da mükellefler arasında bir fark yaratmaktadır.

Eğer böyle bir parasal sınır belirlenmişse, ikmalen ve re'sen tarhiyatlar açısından da bunun geçerli kabul edilmesi ve hatta bunun her bir vergi türü ve beyannamesi için ayrı ayrı ele alınması icap eder. Diğer türlü 1.000 TL vergi ve cezası borcu olan için şartlar yerine gelmiş sayılırken örneğin 200 TL cezalı vergi tarhiyatına muhatap alınan yönünden şartlar ihlal edilmiş olacaktır.

Açıklamalarımız ile ortaya çıktığı üzere burada ele aldığımız Kanun hükmü, bir şekilde **bu Kanun hükümlerinin var olmadığı önceki son iki yıl** üzerinden şartlar /ölçütler getirerek gerçek anlamda **Kanunu mükellef aleyhine geriye yürütmek yanında Hukuk Devleti – Kanun Önünde Eşitlik – Mali Güce Göre Vergileme – Vergilerin Kanuniliği – Kanunların Belirliliği ve Öngörülebilirliği** ilkelerini ihlal eder durumdadır.

Bu hukuka aykırılık ancak açılacak bir davada **Kanun hükmünün Anayasa'ya aykırılığı iddiasının Mahkemece ciddi bulunması** ve Anayasa Mahkemesi'ne başvuru yapılması halinde pratik olarak değerlendirilebilir.

Yargılamanın herhangi bir aşamasında bu sağlanamazsa son yol Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yapmak olacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu

Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi

Mükerrer Madde 121

(6824 sayılı kanunun 4 üncü maddesiyle başlığıyla birlikte değişen mükerrer madde; Yürürlük: 01.01.2018)Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile kurumlar vergisi mükelleflerinden (finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere), bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen şartları taşıyanların yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilir. Şu kadar ki hesaplanan indirim tutarı, her hâl ve takdirde 1 milyon Türk lirasından fazla olamaz. İndirilecek tutarın ödenmesi gereken vergiden fazla olması durumunda kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilir. Bu süre içinde mahsup edilemeyen tutarlar red ve iade edilmez. Gelir vergisi mükelleflerinin yararlanacağı indirim tutarı, ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle beyan edilen kazançların toplam gelir vergisi matrahı içerisindeki oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanan gelir vergisi esas alınarak tespit edilir.

Söz konusu indirimden faydalanabilmek için;

1. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş (Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz.) ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin kanuni süresinde ödenmiş olması (Her bir beyanname itibarıyla 10 Türk lirasına kadar yapılan eksik ödemeler bu şartın ihlali sayılmaz.),

2. (1) numaralı bentte belirtilen süre içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması (Yapılan tarhiyatların kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya 213 sayılı Vergi Usul Kanununun uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.),

3. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması,

şarttır.

İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiilleri işlediği tespit edilenler, bu madde hükümlerinden yararlanamazlar.

Bu madde kapsamında vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti hâlinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, vergi ziyası cezası uygulanmaksızın tarh edilir. Bu hüküm, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yılda herhangi bir vergiye ilişkin beyanların gerçek durumu yansıtmadığının indirimden yararlandıktan sonra tespiti üzerine yapılan tarhiyatların kesinleşmesi hâlinde de uygulanır ve bu takdirde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler açısından zamanaşımı, yapılan tarhiyatın kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.

Bu maddede geçen vergi beyannamesi ve vergi ibareleri, Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken vergi beyannameleri ile bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri ifade eder.

Birinci fıkrada yer alan tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılabilmek suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan tutarın %5'ini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Bakanlar Kurulu, birinci fıkrada yer alan oranı ve tutarı iki katına kadar artırmaya, sifıra kadar indirmeye, kanuni oran ve tutarına getirmeye; Maliye Bakanlığı, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

UYARI

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK'e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.