

# UYUMLU MÜKELLEFLER VERGİ İNDİRİMİ UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

## Özet:

*Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde yapılan düzenleme ile gelir/ kurumlar vergisi beyannameleri üzerine tahakkuk ettirilen gelir ve kurumlar vergisinin belli koşulları sağlayan mükelleflere %5 vergi indirimi öngörülmektedir. Söz konusu düzenleme, vergisini düzenli olarak tam ve zamanında beyan edip ödeyen mükelleflerin ödüllendirilmelerini ve mükelleflerin vergiye olan uyum seviyelerini yükseltmesini amaçlamaktadır. Geçen üç yıl içinde kanun hükmünün uygulamasında yargıya pek çok olayın intikal ettiği ve mükelleflerin haklı şikayetlerine neden olduğu görülmektedir. Bu şikayetler, büyük ölçüde yüksek vergi ödediği halde vergi incelemeleri sonucunda tarh edilen çok az miktardaki vergi farkları nedeniyle indirim hakkından izleyen üç yıl içinde yararlanılmaması, diğeri ise dava sürecinde mükellefin indirim hakkından yararlandırılmaması nedeniyle hak arama özgürlüğünün dolaylı şekilde kısıtlanmasına ilişkin hükümdür.*

## Anahtar Kelimeler:

Vergi indirimi, kesinleşmiş yargı kararı, hukuki güvenlik ilkesi, ölçülülük ilkesi, suçsuzluk karinesi, hukuksal eşitlik, hak aramanın engellenmesi, ceza tedbiri, ihtirazi kayıt, düzeltme beyanı, vergi hatası

## 1. GİRİŞ

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 nci maddesi 6824 sayılı Kanun ile yeniden düzenlenerek, 1.1.2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 2017 ve izleyen yıllara ilişkin ticari zirai ve mesleki kazançlara ilişkin olarak kanun hükmünde belirtilen koşulları sağlayan mükelleflerin gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden tahakkuk eden verginin %5'i oranında indirimli ödenmesi öngörülmüştür. Söz konusu kanun maddesinde 7194 Sayılı Kanun ile 1.1.2020 tarihinden geçerli olmak üzere bazı iyileştirmeler ve değişiklikler yapılmıştır. Buna göre, damga vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmemiş olması bu haktan yararlanmaya engel olmayacaktır. Ayrıca daha önce tahakkuk eden verginin her bir beyanname için 250 TL'yi aşan kısmının kanuni süresinde ödenmemesi halinde mükellefler bu haktan faydalandırılmazken, ödemeye ilişkin koşul kaldırılarak indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla 1.000.- TL'yi aşan borcun bulunmaması şartına bağlanmıştır.<sup>1</sup>

Söz konusu müessesenin amacı, vergisini düzenli olarak zamanında ve doğru şekilde beyan edip ödeyen mükelleflerin, vergi ödevlerini tam ve zamanında yerine getirmeyen mükellefler karşısında ödüllendirilmeleri ve mükelleflerin vergiye olan uyum seviyelerini yükselterek, vergi adaletini sağlamaktır. Mükelleflerin de söz konusu indirim avantajını kaybetmemek için daha özenli hareket etmesi amaca hizmet edecektir. Prim borcunu vadesinde ödeyen yükümlülere 5 puan indirim sağlayan SGK, daha sade ve uygulaması kolay bir düzenlemeyi uzun yıllardan beri başarı ile uygulamakta olup, tahsilat oranını ciddi şekilde artırmıştır. Ancak Vergi İdaresi tarafında yapılan söz konusu düzenlemeler, içerisinde pek çok yeni sorunları ve anlaşmazlıkları barındırmaktadır. Bu nedenle uyumlu mükellef vergi indiriminden beklenen amacın gerçekleştirilebilmesi için yapılması gereken değişikliklere ilişkin önerilerimiz ve kanun hükmüne ilişkin eleştirilerimize aşağıdaki bölümlerde yer verilmiştir.

Uyumlu mükellef vergi indiriminden faydalanmanın koşulları özetle aşağıdaki gibidir:

-İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması gerekmektedir.

<sup>1</sup> Gelir Vergisi Kanununun mülga mükerrer 121. Maddesi, başlığı ile birlikte 6824 sayılı Kanun ile vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi başlığı ile 01.01.2018 tarihinden geçerli olmak ve 2017 yılına ilişkin vergi beyannamelerinde uygulanmak üzere yeniden düzenlenmiş olup, 7194 Sayılı Kanun ile bazı iyileştirmeler yapılmıştır. Ancak yapılan iyileştirmeler yetersizdir.

-Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmayacaktır.

-Finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları söz konusu indirim hakkında yararlanamayacaktır.

-İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla 1.000.- TL'yi aşan vergi borcunun bulunmaması gerekmektedir.

-Mahsuben ödemelerde %10'u aşmamak kaydıyla eksik ödenen vergilerin 15 gün içinde ödenmiş olması gerekmektedir.

-Son üç yılı içinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyatın bulunmaması gerekmektedir. Ancak, 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 sayılmayacaktır.

-İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında VUK'nın 359 uncu maddesinde sayılan fiillerin işlendiğinin tespit edilmemiş olması gerekmektedir. Hakkın kullanımında idarenin tespiti yeterli olup, yargı kararının sonucu beklenmeyecektir.

## 2. HUKUKA AYKIRI OLDUĞUNU DÜŞÜNDÜĞÜMÜZ HÜKÜMLER

### 2.1 Dava Sürecinde İndirim Hakkından Yararlanılamaması Adil Değildir

Vergi uygulamasında ihbarname kuralına göre tarh edilen vergi ve cezalar için kanunda belirtilen dava açma süresi içinde dava açılmış ise vergi tahakkuk etmediği için tahsilat işlemine başlanamaz. Vergi ve ceza vergi mahkemesinin ret kararı üzerine tahakkuk etmiş sayılır. Mükellef aleyhine olan vergi mahkemesi kararı istinaf veya temyiz başvurusu sonucunda kaldırılmadığı veya bozulmadığı takdirde tahsilat işlemine devam edilir. Normal koşullarda ihbarname kuralına göre yapılan tarhiyatlarda verginin tahakkuku vergi mahkemesi kararına bağlandığı halde, uyumlu mükellef vergi indirimi hakkından yararlanan bir mükellef hakkında ihbarname kuralına göre yapılan herhangi bir vergi tarhiyatı nedeniyle dava açılmış olması halinde mükellefler söz konusu indirim hakkında yararlandırılmamaktadır. Yapılan düzenlemeye göre, mükelleflerin hak araması dolaylı yoldan engellenmiş olmaktadır.

Kanun maddesindeki parantez içi “yapılan tarhiyatların **kesinleşmiş yargı kararlarıyla tamamen ortadan kaldırılmış olması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz**” ifadesi nedeniyle mükellefler dava sürecinde söz konusu haktan yararlandırılmamaktadır. Haksız bir vergi tarhiyatı için dava açılmış olması halinde yargının nihai kararının sonucuna kadar mükellef söz konusu haktan yararlanmayacaktır. Bu durum mükelleflerin **hak araması önünde önemli bir engeldir**. Bu düzenlemenin hiçbir haklı yanı bulunmamaktadır. Yargılama süresinin uzamasında mükellefin kusuru olmadığına göre, mükellefin yargılama süresinin uzaması nedeniyle zarar görmesi kabul edilemez. Bu nedenle söz konusu hükmün madde metninden çıkarılması, dava sonucuna göre haksız yararlanan bir indirim söz konusu ise faizi ile birlikte mükelleften tahsil edilebilir. Devlet haklı çıktığında yani vergi mahkemesi kararı mükellef aleyhine sonuçlandığında tahsilat için nihai yargı kararı beklenmezken, uyumlu mükellef vergi indirimi uygulamasında mükelleften nihai yargı kararı istenmesi “**hukuksal eşitlik**” ilkesine ve hukuk devleti anlayışında aykırıdır.<sup>2</sup>

<sup>2</sup> Anayasanın eşitlik ilkesini düzenleyen 10. Maddesinde **herkesin** kanun karşısında eşit haklara sahip olduğu belirtilmektedir. GVK'nın mükerrer 121 inci maddesinde yapılan düzenleme, Devleti mükellefler karşısında üstün tutan bir anlayışla kaleme alınmıştır. Vergi ihtilaflarında vergi mahkemelerinde mükellef haksız çıktığında vergi tahakkuk etmiş sayıldığı halde, uyumlu mükellef vergi indiriminde ise Devlet haksız çıktığında kesinleşmiş yargı kararının beklenmesi, Devleti birey karşısında üstün tutan bir anlayışı ifade etmektedir. AYM'nin 28.12.2016 tarih ve E:2016/130; K:2016/197 sayılı kararında, “ Eşitlik ilkesinin amacının, aynı durumda bulunan kişilerin kanunlar karşısında aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlama, ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemek olduğu; kanunların, eşitlik ilkesine uygun bir

## 2.2 Davanın Mükellef Lehine Sonuçlanması Halinde Yararlanılamayan İndirim Hakkının Kullanılıp Kullanılamayacağı Açık Değildir

Burada üzerinde durulması gereken diğer önemli bir husus ise, açılan davanın nihai olarak **mükellef lehine** sonuçlanması halinde, dava sürecinde yararlanılamayan vergi indirim haklarının ne şekilde kullanılacağı veya mükellefe nasıl iade edileceği konusundaki belirsizliktir.

301 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamada, örneğin 2017 yılında açılan bir davanın 2018 yılı beyannamesinin verileceği tarihe kadar kesin sonuca bağlanmadığı takdirde mükellefin 2018 yılı beyannamesi üzerinden hesaplanacak vergi indiriminden yararlanamayacağı belirtilmiştir. Tebliğde söz konusu davanın 3 yıl veya 5 yıl sonra mükellef lehine sonuçlanması halinde bu süre içinde mahrum kalınan hakkın ne şekilde mükellefe iade edileceğine ilişkin bir açıklamaya yer verilmemiştir.

Burada diğer bir sorun da, kullanılamayan indirim hakkının mükellefe nakden iade edilip edilemeyeceğine ilişkindir. Keza, kanun hükmünde, indirilecek tutarın ödenmesi gereken vergiden fazla olması durumunda kalan tutarın izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden **mahsup** edilebileceği ve bu süre içinde mahsup edilemeyen verginin mükellefe red ve iade edilemeyeceğine ilişkin hükümdür. Bu hüküm de sorundur. Burada geçen bir yıllık sürenin normal durum için geçerli olduğunu, dava açılması durumunda bir yıllık sürenin, mahkeme kararının mükellefe tebliğ tarihinden veya beyannamenin düzeltilindiği tarihten itibaren başlaması gerektiğini düşünmekteyiz.

Geçmiş yıllarda vergi borcu bulunduğu, vergi beyannamelerinin süresinde verilmediği gibi nedenlerle yararlandırılmayan indirim hakkının, dava sonucunda mükellefin haklı çıkması durumunda indirim hakkının kullanılabilmesi için ilgili dönem beyannamesinin düzeltilmesi ve fazla ödenen verginin düzeltme tarihinden itibaren bir yıl içinde mükellefin vergi borçlarına mahsup edilmesi gerektiğini değerlendirmekteyiz. İhbarname kuralına göre yapılan tarhiyatlardan kaynaklanmayan nedenlerle indirim hakkının kullanılmadığı durumlarda ise, mükellef tarafından açılan davada yürütmenin durdurulması kararı üzerine mükelleflerin düzeltme hakkını kullanması mümkün olmakla birlikte, mükelleflerin söz konusu düzeltme ve mahsup hakkını vergi mahkemesinin kararının tebliği veya istinaf kararının mükellef lehine sonuçlandığı ya da Danıştay'ın onama kararının tebliğinden itibaren mükelleflerin izleyen bir yıl içinde düzeltme ve söz konusu mahsup haklarını kullanmalarına imkan sağlanmalıdır.

Bilindiği gibi Vergi Usul Kanununun 378. Maddesinde” mükelleflerin vergi hataları hariç beyan ettikleri matrahlara karşı dava açamayacakları” kuralına yer verilmiştir. Gerek ihbarname kuralına göre yapılan tarhiyatların iptali için gerekse diğer nedenlerle indirim hakkının kullanılmadığı durumlarda açılan davaların mükellef lehine sonuçlanması halinde ilgili dönem beyannamesinin **vergi hatası** kapsamında düzeltilmesi ve fazla ödenen verginin düzeltme tarihinden itibaren bir yıl içinde mükellefin vergi borçlarına mahsup edilmelidir.<sup>3</sup>

---

şekilde, **aynı durumda bulunanlar** için haklarda ve ödevlerde, yararlarda ve yükümlülüklerde, yetkilerde ve sorumluluklarda, fırsatlarda ve hizmetlerde eşit davranılmasını sağlayacak kurallar içermelidir” ifadesine yer verilmiştir. (Karar, 10.02.2017 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır) Vergi uygulamasında ve yargısında Devlet ile mükellefin “**aynı durumda**” olduklarının kabulü gerekmektedir.

<sup>3</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen bir özeldede; vergi beyannamesini kanuni süresinden sonra pişmanlıkla veren mükellefin vergi beyannamesini süresinde vermediği gerekçesiyle 2018 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde indirim hakkından yararlandırılmayan mükellef tarafından açılan davanın 29.06.2020 tarihinde mükellef lehine sonuçlanmış olmasına rağmen, “2018 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin kanuni olarak verilmesi gereken son tarih olan 30.04.2019 tarihini izleyen bir tam yıl içinde (01.05.2019-30.04.2020) beyanı üzerine tahakkuk eden vergi borcu bulunmadığından, 2018 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan vergi indiriminden kaynaklanan mahsuben iade işleminin yapılmasının mümkün bulunmadığı” belirtilmiştir. Bu görüşe katılmak mümkün değildir. Dava süresinin uzamasından mükellef sorumlu tutulmayacağı gibi, mükelleflerin tahakkuk eden vergiyi vadesinde ödemesi kanuni

### 2.3 Geçmiş Yıllara İlişkin Tarhiyatlar İndirim Hakkını Ortadan Kaldırmamalıdır

Söz konusu kanun maddesinin ikinci fıkrasının 1 ve 2 nolu bentlerine göre, indirim hakkından yararlanılabilmesi için indirimin hesaplandığı **beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl içerisinde** haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ihbarname kuralına göre (ikmalen, re'sen veya idarece) yapılmış bir tarhiyat bulunmaması gerekmektedir.

Konuyla ilgili olarak 301 nolu Gelir Vergisi Tebliğinin 2. Maddesinin 4.2. paragrafında yapılan açıklama ve verilen örnekte, “Ç Ltd Şti” hakkında 2014/8 nci dönemi için yapılan vergi incelemesi sonucunda 2016 yılında tarh edilen katma değer vergisi nedeniyle mükellef hakkında 2015, 2016 ve 2017 yılları için herhangi bir tarhiyat bulunmadığı halde, 2014 yılına ilişkin tarhiyatın 2018 yılında kesinleşmiş olması nedeniyle 2017 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde indirim hakkından yararlanılamayacağı belirtilmektedir.<sup>4</sup>

Bu yoruma göre birinci bentteki “indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin **kanuni süresinde verilmiş olması ve belirtilen süre içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması** ikinci bir şart olarak getirilmiş olmaktadır.

Maddenin ikinci fıkrasının ikinci bendindeki “**belirtilen süre içerisinde**” ibaresi nedeniyle mükelleflerin son üç yıldaki uyum seviyesinin hiçbir anlamı kalmamakta, 5-6 yıl önceki bir işlem nedeniyle daha sonra yapılacak bir vergi tarhi nedeniyle mükellef bu haktan mahrum bırakılmış olacaktır. Bu uygulamada idarenin vergi incelemesini geç yapmasından dolayı mükellef cezalandırılmış olacaktır. Tebliğdeki örnek olayda, idare 2016 yılına ilişkin vergi incelemesini 2016 yılında yapmış olsaydı, mükellef söz konusu haktan 2017 yılında yararlanabileceği halde, vergi incelemesinin geç yapılmış olması nedeniyle, mükellef söz konusu haktan mahrum edilmiş olmaktadır. Bu nedenle 2 nci bette geçen “**belirtilen süre içerisinde**” ibaresini, “**belirtilen dönemler için**” haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla tarhiyat yapılmamış olması şeklinde anlamak veya söz konusu ibareyi buna göre düzeltmek gerekmektedir.

Kanun maddesinin 4. Fıkrasında, **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 halinde**, indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergilerin vergi zıyaı cezası uygulanmaksızın tarh edileceği ve bu takdirde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler açısından zamanaşımının yapılan tarhiyatın kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlayacağı belirtilmektedir.

Burada esas sorun yapılan tarhiyatın kesinleşinceye kadar mükellef ileriki yıllarda da söz konusu indirim hakkını kullanmayacak olmasıdır. Dava 10 yıl sürerse tarhiyatın yapıldığı yıldan itibaren mükellef 10 yıl süre ile indirim hakkını kullanamayacaktır.

**Örnek:** 2017, 2018 ve 2019 yıllarında uyumlu mükellef vergi indiriminden yararlanan bir mükellef hakkında 2018 yılı ile ilgili olarak 2020 yılında yapılan vergi incelemesi sonucunda tarh edilen kurumlar vergisi/katma değer vergisi üzerinde uzlaşma sağlandığı takdirde mükellefin uyumlu mükellef vergi indirimi durumunu inceleyelim:

---

bir zorunluluktur. Dava konusu edilen işlemlerde söz konusu “bir tam yıl sürenin” mahkeme kararının tebliğ tarihinden başlatılması gerekmektedir.

<sup>4</sup> 301 nolu GV Tebliği 23.12.2017 tarihli Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

- a) Mükelleften 2018 yılında yararlandığı indirim tutarı cezasız ancak gecikme faizi ile birlikte geri alınacaktır.<sup>5</sup>
- b) 2018 yılı için 2020 yılında yapılan tarhiyat nedeniyle beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yılda hakkında vergi tarhiyatı yapılmamış olması şartı ihlal edilmiş olduğundan mükellef, 2020 yılında uyumlu mükellef vergi indiriminden yararlanamayacaktır. Hak mahrumiyeti son iki yıl şartı nedeniyle 2021 ve 2022 yıllarını da kapsayacaktır. Ancak bu mükellef 2023 yılı beyannamesinde uyumlu mükellef vergi indirim hakkından yararlanabilecektir.
- c) Mükellefin 2017 ~~2018~~ ve 2019 yıllarında yararlandığı uyumlu mükellef vergi indirimleri de geri alınacak mıdır? Kanun maddesinin 4 üncü fıkrasında, geri almaya ilişkin hükmün, **“indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yılda herhangi bir vergiye ilişkin beyanların gerçek durumu yansıtmadığının indirimden yararlanıldıktan sonra tespiti üzerine yapılan tarhiyatların kesinleşmesi halinde de uygulanacağı”** belirtilmektedir. Görüleceği üzere söz konusu haktan mahrum etme geriye değil **ileriye doğru** olduğundan mükellefin 2017 ve 2019 yıllarında yararlandığı indirim tutarlarının geri istenmeyeceği, ancak tarhiyatın yapıldığı yıl ile izleyen iki yıla ait beyannameler üzerinde uyumlu mükellef vergi indirimi hesaplanamayacağı sonucuna varılmaktadır. Kanun hükmünde bu durum indirimin hesaplandığı değil, **hesaplanacağı beyannamenin** denilmek suretiyle açıklığa kavuşturulduğu görülmektedir.
- d) Hakkında vergi incelemesi yapılan söz konusu mükellefin uzlaşma yolunu tercih etmeyip dava açmış olsaydı, dava süresince söz konusu haktan yararlanamayacak, davayı kaybettiği (nihai olarak kesinleştiği) takdirde 2018 yılına ilişkin yararlandığı indirim tutarı davanın kesinleştiği tarihten itibaren gecikme faizi ile birlikte geri alınacaktır.

#### **2.4 Bazı Sektörde Faaliyet Gösteren Kurum Kazançlarının ve Gelir Unsurlarının Kapsam Dışında Tutulması Eşitlik İlkesine Aykırıdır**

Kanun hükmünde, finans ve bankacılık sektöründe faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükellefleri ile menkul ve gayrimenkul sermaye iratları, ücretler, değer artış kazançları ve arızî kazanç sahiplerinin uyumlu mükellef vergi indirimi hakkından yararlanamayacağı belirtilmektedir. Bu durumun emek-sermaye denklemi ile izahı mümkün değildir. Kazanç veya gelir türleri itibarıyla ayırım yapılması, Anayasanın eşitlik ilkesine ve 73 üncü maddesinde ifade edilen ödeme gücü ilkesine aykırıdır. Özellikle gelir vergisi mükellefleri arasında ayırımın bize göre haklı bir izahı yoktur.

#### **2.5 Düzenleme Ölçülülük İlkesine ve “Suçsuzluk Karinesine” Aykırıdır**

Hukuk devletinde suç ve ceza arasında bir denge ve orantılılık aranır. Adalet ve hakkaniyet ilkesi, duygu dünyamızda vicdan olarak yer bulur. Bir haktan faydalanılması veya haktan mahrum kalınması ya da verilen bir hakkın geri alınmasında da aynı ilke geçerli olmalıdır. Anayasa Mahkemesi’nin 1970/E, 1971/30 K. Sayılı kararında da belirtildiği üzere, “Ancak cezalar, eylemin ağırlığı ve suçlunun sorum derecesi ile orantılı olarak tertip edilir ve uygulanır”. AYM’nin 2.7.2004 tarih 2002/166 E, 2004/3 sayılı kararında da belirtildiği üzere, “suçla ceza arasında akla uygun, kabul edilebilir, amaçla uyumlu bir orantının sağlanması hukuk devleti olmanın gereğidir.” Yine AYM’nin 2007/95 E, 2011/61 K. sayılı kararında da belirtildiği üzere “Ölçülülük ilkesi, elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç alt ilkedен oluşmaktadır. ‘Elverişlilik’, başvuru önlemin ulaşılmak istenen amaç için elverişli olmasını, ‘gereklilik’ başvuru önlemin ulaşılmak istenen amaç bakımından gerekli olmasını ve ‘orantılılık’ ise başvuru önlem ve ulaşılmak istenen amaç arasında olması gereken

<sup>5</sup> Kanunda gecikme faizi alınacağına ilişkin açık bir hüküm olmamakla birlikte, VUK’un 112/3 üncü maddesine göre tarh edilen vergiye gecikme faizi uygulanacağı belirtildiğinden, geri alma işleminde gecikme faizi hesaplanması gerektiği sonucuna varılmaktadır.

ölçüyü ifade etmektedir.”<sup>6</sup> 1 kuruş eksik vergi beyan edilmesi nedeniyle mükelleflerin milyonlarca lira vergi indirim hakkından mahrum bırakılması, yasanın düzenlenmesinde gereklilik ve ölçülülük unsurlarının dikkate alınmadığını göstermektedir.

Uyumlu mükellef vergi indirimine ilişkin mevcut düzenleme, “ölçülülük ilkesi” yanında, dava açan mükellefi dava sürecinde bu haktan mahrum bıraktığı için “ suçsuzluk ilkesi veya karinesine ” de aykırıdır. Anayasanın 38.maddesinde “suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz” denilmektedir. Her ne kadar suçsuzluk karinesi ceza hukukuna ilişkin bir ilke ise de, vergi uygulamasındaki cezalarda da ceza hukukunun temel ilkeleri geçerlidir. <sup>7</sup> Vergi tarhi, mükellefin vergi kaçırdığı varsayılan idari bir işlem olup idarenin iddiasıdır. Ancak bu işlem mükellefin vergi kaçırdığı anlamına gelmez. Vergi tahakkuk edinceye kadar mükellef suçlu sayılarak birtakım haklardan mahrum edilemez. Her ne kadar uyumlu mükellef vergi indiriminde daha önce yararlanılan indirim hakkının daha sonra geri alınmasında ceza uygulanmıyor olsa da, bu işlem özü itibarıyla cezalandırıcı bir işlemdir. Bu nedenle düzenleme yeniden ele alınarak, hukuka uygun hale getirilmelidir. Çok küçük vergi farkları bahane edilerek mükelleflerin geçmiş yıllarda yararlandıkları hakların geri alınması ve kanun yollarına başvurmalarının dolaylı yollardan engellenmesi şeklindeki düzenlemeler, mükelleflerin mevcut uyum seviyelerini de olumsuz etkileyecektir.

Bu hükmün hukuki güvenlik ilkesi yönünden de değerlendirilmesi gerekir. Pek çok konuda yoruma bağlı yürüyen vergi sisteminde, yargılama sürecinde söz konusu haktan yararlandırılmama **tedbiri** doğru değildir. Hakkın geri alınması ek tarhiyatın yapıldığı ilgili vergilendirme dönemi ile sınırlı tutulmalıdır. Milyonlarca vergi beyan edip ödeyen bir mükellef hakkında 1 kuruş vergi tarh edilmiş olması en üst tutarda indirim hakkından yararlanmakta olan bir mükellefin yargılama sürecinde indirim hakkından yararlandırılmaması anlamına gelmektedir. Bu ölçüsüzlüğün savunulacak bir yanı yoktur. Söz konusu haktan yararlanılması için beyan edilen vergi ile ek tarhiyat arasında bir oranın esas alınması daha uygun olabilir. Örneğin %5 veya %10’a kadar olan farkların indirim hakkından yararlanılmasına engel olmayacağı şeklinde bir hüküm cezalandırmada ölçülülük ilkesi yönünden kabul edilebilir. Bu tür bir hüküm muhasebe vergi denetiminde geçerli olan “önemlilik” ilkesinin de gereğidir.

Eğer Vergi İdaresi söz konusu düzenlemenin vergi tahsilatını azalttığını/azaltacağını düşünüyorsa, mükerrer 121 inci maddenin bir an önce kaldırılmasına ya da hukuka ve adalete aykırı unsurları gözden geçirerek kanun maddesinin yeniden düzenlenmesine öncülük etmelidir. Aksi takdirde bu maddenin uygulaması sonucunda vergiye uyumlu mükellef bulamayacaktır.<sup>8</sup>

### **3. DÜZELTME VEYA PİŞMANLIK BEYANNAMESİ VERİLMESİ İNDİRİM HAKKINDAN YARARLANILMASINA ENGEL DEĞİLDİR**

#### **3.1 İkmalen, Re’sen veya İdarece Tarhiyat Ne Anlama Gelmektedir?**

Vergi Usul Kanununa göre, vergiler ya mükellefin kendi beyanı üzerine “tahakkuk fişi kuralına” ya da “ihbarname kuralına” göre tahakkuk ettirilmektedir. Üçüncü bir yöntem ise tarhiyat öncesi uzlaşma tutanağı üzerine yapılan tahakkuk işlemleridir. Ancak bu yöntemde vergi ve ceza tahakkuk fişi kuralına göre tahakkuk ettirilmekle birlikte ortada mükellef tarafından verilmiş bir beyanname veya ihbarname yoktur. Bu nedenle tarhiyat öncesi uzlaşma yoluyla tahakkuk eden vergileri beyan üzerine tahakkuk eden vergi olarak sınıflandırmak mümkün görünmemektedir.

<sup>6</sup> AYM’nin 27.03.2014 tarih ve E:2013/158; K:2014/68 sayılı kararı da aynı yöndedir.

<sup>7</sup> Danıştay 4.Dairesinin 22.11.2006 gün ve E:2006/3000; K:2006/2297 sayılı Kararı (27 Mart 2007 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır)

<sup>8</sup> Burada belirtilmesi gereken diğer bir sorun da madde metninin son derece kötü bir Türkçe ile kaleme alınmış olmasıdır. Madde metninde çok sayıda parantez içinde hüküm bulunması, ifade ve kavramların yeterince açık olmaması, Kanun hükmünün anlaşılmasında ve uygulanmasında sorun yaratmaktadır.

Tahakkuk fişi kuralına göre verginin tarh ve tahakkuku, mükellefin kendiliğinden verdiği beyanname üzerine gerçekleştirildiği halde, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan işlemler sonucunda gerçekleştirilen vergi tarh ve tahakkuk işlemleri ise **ihbarname kuralına** göre tarh edilmektedir. Kural olarak ihtirazi kayıt şerhi hariç, mükellefler kendi verdikleri beyanname üzerine tahakkuk eden vergi ve kesilen cezaya karşı dava açmadığı halde, ihbarname kuralına göre gerçekleştirilen tarhiyatlarda vergi mahkemeleri nezdinde dava açılabilen veya uzlaşma ve indirim haklarından yararlanılabilmektedir.

VUK'un 29 uncu maddesinde, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak vergi, ikmalen vergi tarhı olarak tanımlanmıştır.

VUK'un 30 uncu maddesinde ise re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunması şeklinde tanımlanmış olup, inceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılmaktadır.

VUK'un 30/ 4 üncü maddesinde, “vergi beyannamesini kanuni süresi geçtikten sonra vermiş olanlara bu beyannamede gösterdikleri matrah üzerinden re'sen gerekli tarhiyat yapılır ve bu beyannameler re'sen takdir için takdir komisyonuna sevk edilmez. Ancak, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler için bu hüküm uygulanmaz” hükmüne yer verilmiştir. Vergi incelemesi sürecinde verilen beyannameler için ne tür bir işlem yapılacağı konusunda Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde şu açıklamalara yer verilmiştir:

*“Beyannamelerin kanuni süreden sonra verilmesi halinde düzenlenen tahakkuk fişinde beyannamenin verilmiş tarihi esas alınarak bu fark için hesaplanan gecikme faizi yer alır, ayrıca bu beyanname için usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası kesilmez ancak beyan dışı bırakılan matraha ait vergi farkı için **vergi ziyai cezası %50 olarak kesilir. Düzeltme beyannamesinin incelemeye veya takdire sevk işleminden sonra verilmesi halinde vergi ziyai cezası bir kat olarak kesilir.**”<sup>9</sup>*

Görüleceği üzere ister vergi incelemesi sürecinde isterse diğer durumlarda verilen düzeltme beyannamelerinde gösterilen vergiler tahakkuk fişi kuralına göre, diğer bir ifade ile beyan üzerine tahakkuk ettirilmektedir.

### **3.2 Vergi İncelemesi Sürecinde Düzeltme Beyannamesi Verilmesi Halinde Uyumlu Mükellef Vergi İndiriminden Faydalanılabilir Mi?**

GVK'nın Mükerrer 121 inci maddenin ikinci fıkrasının birinci bendi parantez içi hükümde, “Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak **kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz**” hükmü karşısında; ister vergi incelemesi sırasında ister vergi incelemesine başlanmadan önce verilecek düzeltme beyannameleri üzerine tahakkuk edecek vergiler söz konusu vergi indirim hakkından yararlanılmaya engel teşkil etmeyeceği görüşündeyiz.

Mükellefin kanuni süresinden sonra kendiliğinden düzeltme amacıyla verdiği beyanname üzerine yapılacak vergi tahakkuku, “tahakkuk fişi kuralına” göre tahakkuk ettirilmektedir. Re'sen tarhiyattan bahsedebilmek için, takdir komisyonu kararına ya da vergi inceleme raporuna dayanılarak, vergi dairesince düzenlenmiş vergi/ceza ihbarnamesinin düzenlenmiş ve mükellefe tebliğ edilmiş olması gerekmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma tutanağına göre gerçekleştirilen tahakkuk işlemlerinde ise verilmiş bir beyanname olmadığından uyumlu mükellef indirim hakkı ihlal edilmiş olacaktır. Özetle mükellefin kendiliğinden verdiği düzeltme beyannamesi üzerine tahakkuk eden verginin “tahakkuk fişi kuralına” göre gerçekleştirildiğinin kabulü gerekmektedir. Uygulamada da vergi tahakkuk fişi

<sup>9</sup> Vergi Daireleri İşlem Yönergesi Sy:53

kuralına göre tahakkuk ettirilmekte, ceza ise ihbarname kuralına göre kesilmektedir. Mükellef isterse ceza için vergi indirimini, uzlaşma veya vergi mahkemesinde dava açma haklarından yararlanabilir.

Mükerrer 121 inci maddesindeki, **kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz**” şeklindeki parantez içi hüküm, “özel hüküm” niteliğindedir. Bu hüküm, mükellefin ister vergi incelemesi sırasında isterse vergi incelemesinden önce ister vergi incelemesi sonrası ihbarname düzenlemeden önce kendiliğinden düzeltme amacıyla vereceği beyanname üzerine tarh edilen vergi veya kesilen cezanın uyumlu mükellef vergi indiriminden yararlanmasına engel teşkil etmeyeceği şeklinde anlaşılmalıdır. Esasen bu durum kanun koyucunun amacına da uygundur. Esas olan mükellefin ihtilaf yaratmaksızın beyanname vermesini ve eksik ödenen bir vergi varsa tamamlanmasını sağlamaktır. Gerek kanun hükümlerinde gerekse uygulamada mükelleflerin vergi incelemesi sırasında ve ihbarname düzenlenmeden veya uzlaşma tutanağı imzalanmadan önce düzeltme beyannamesi vermesine engel bir durum yoktur. Sadece ceza Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesinin son fıkrası uyarınca ½ yerine bir kat olarak kesilecektir.

Kanun maddesinde uyumlu mükellef vergi indiriminden yararlanılamayacak haller tek tek sayılmıştır. Bunların arasında vergi incelemesine başlandıktan sonra verilen düzeltme beyannamelerinin kapsam dışında olduğuna ilişkin bir düzenlemeye yer verilmediği gibi, parantez içinde kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannamelerinin bu şartın ihlali sayılmayacağı açıkça belirtilmiştir. Dolayısıyla ister vergi incelemesi aşamasında ister vergi incelemesi başlamadan önce kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannameleri ve pişmanlık beyannameleri üzerine vergi tahakkuk etmiş olması uyumlu mükellef vergi indirimini ortadan kaldırmayacaktır. Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesinde kanun hükümlerinin yorumlanmasında lafzın açık olduğu durumlarda diğer yorum yollarına başvurulamayacağı açıkça belirtilmiştir. Lafız açıkça, kanunun amacına veya ruhuna ilişkin yorum yöntemlerine gidilemez.

Vergi Usul Kanununa göre vergi incelemesine başlandıktan sonra mükellefler bazı haklardan faydalandırılmamaktadır. Bunlardan birincisi “pişmanlık” beyannamesi verilememesi, diğeri ise verilecek düzeltme beyannamesi üzerine tahakkuk edecek vergiye uygulanacak vergi ziyat cezasının %50 yerine bir kat olarak kesilmesidir. Buna göre, vergi incelemesine başlandıktan sonra mükelleflerin inceleme konusu da dahil olmak üzere düzeltme beyannamesi vermesi mümkün bulunmaktadır. Bu durumda mükellef hakkında uygulanacak ceza %50 yerine bir kat olarak kesilecektir.<sup>10</sup>

### **3.3 İhtirazi Kayıtlarla Verilen Beyannamelerin Uyumlu Mükellef Vergi İndirimine Etkisi**

Bilindiği gibi mükellefler İdari Yargılama Usulü Kanununun 27 nci maddesine göre verdikleri beyanname üzerine ihtirazi kayıt şerhi koyabilmektedir. Bu şerh mükelleflere beyanname üzerine tahakkuk edecek verginin bir kısmına veya tamamına dava açma ve ödenen fazla vergiyi iade alma hakkı vermektedir. İhtirazi kayıt beyannamenin ilk defa verilmesi sırasında koyulabileceği gibi düzeltme amacıyla verilen beyannamelere de konulabilmektedir.<sup>11</sup> Mükelleflerin gerek vergi inceleme ve takdir komisyonuna sevk sürecinde gerekse vergi incelemesine başlanmadan önce ihtirazi kayıtlarla verecekleri beyannamelerin düzeltme beyannamesi kapsamında değerlendirilmesi ve uyumlu mükellef vergi indirim hakkından yararlandırılması gerektiği görüşünderiz. Keza, açılmış olan dava, mahkemenin vereceği yürütmeyi durdurma kararı hariç, vergi tahsilatını durdurmamaktadır. Bu nedenle ihtirazi kayıtlarla beyanname verilmesi, mükerrer 121 inci maddenin ikinci fıkrasının 2 inci bendindeki “kesinleşmiş yargı kararı” ile bir ilgisi yoktur.

### **3.4 Düzeltme Beyannamesinin Verilme Zamanı**

<sup>10</sup> VUK'un 339 uncu maddesinde belirtilen tekerrür halinin gerçekleşmiş olması halinde ise cezanın bir kat yerine bir buçuk kat olarak kesileceği tabidir.

<sup>11</sup> Danıştay VDD Kurulunun 17.4.2019 tarih ve E:2019/254; K:2019/323 sayılı kararı. Ayrıca Bkz: Anayasa Mahkemesinin 27.02.2019 tarih ve Başvuru No:2015/15100 sayılı kararı



Uyumlu mükellef vergi indiriminden yararlanabilmenin şartlarından birincisi kanunda sayılan vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olmasıdır. Kanuni süresinde verilmiş olan bir beyanname için sonradan verilecek düzeltme beyannamesinin her hal ve takdirde, ikmalen, re'sen veya idarece bir tarhiyat yapılmadan önce, diğer bir ifade ile vergi/ceza ihbarnamesi düzenlenip mükellefe tebliğ edilmeden önce verilmiş olması gerekmektedir. Her ne kadar Gelir İdaresi Başkanlığı pişmanlık beyannamelerinde de, süresinde verilmiş bir beyannamenin gerekli olduğu görüşünde ise de söz konusu haktan yararlanmak için süresinde verilmiş bir beyannamenin bulunmasına gerek yoktur.<sup>12</sup>

Tarhiyat öncesi uzlaşma talepli vergi incelemelerinde uzlaşma tutanağının imzalanması anında vergi tahakkuk etmiş sayılmaktadır. Vergi ve ceza tahakkuk fişi ile mükellefe bildirilmiş olmakla birlikte, ortada usulüne uygun verilmiş bir vergi beyannamesi bulunmadığından uyumlu mükellef vergi indiriminden faydalanılıp faydalanılamayacağı tartışmalıdır. Uzlaşmaya varılamamış olunması halinde ise inceleme raporuna göre önerilen vergi ihbarname kuralına göre tarh edilecektir. Bu nedenle idarece bir tarhiyat işlemi yapılmadan önce mükellef tarafından verilecek düzeltme beyannamesi üzerine tarh ve tahakkuk işleminin yapılmış olması halinde mükelleflerin uyumlu mükellef vergi indirim hakkından yararlanabileceği görüşündeyiz. Bu durum vergi ihtilafını ortadan kaldıracığı için vergi incelemesinin amacına da uygun düşmektedir.

Öte yandan ortada mükellefin düzeltme amacıyla verdiği bir beyanname varken, illaki vergi incelemesinin sonucunun beklenmesine gerek olmadığı gibi, verginin tahakkukunun geciktirilmesinde ne idarenin ne de kamunun yararı vardır. Amaç ihtilaf yaratmaksızın ödenmesi gereken vergiyi tahsil etmek olmalıdır.

#### 4. SONUÇ

01.01.2018 tarihinden geçerli olmak ve 2017 yılına ilişkin gelir/kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere yürürlüğe giren Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde yapılan düzenleme ile belli koşulları sağlayan mükelleflere gelir/ kurumlar vergisi beyannameleri üzerinde tahakkuk ettirilen vergilerde %5 vergi indimi öngörülmektedir. Söz konusu düzenleme, vergisini düzenli olarak tam ve zamanında beyan edip ödeyen mükelleflerin ödüllendirilmelerini ve mükelleflerin vergiye olan uyum seviyelerinin yükseltilmesini amaçlamaktadır. Söz konusu düzenlemenin iyi kurgulanmış olması halinde mükelleflerin vergiye olan uyum seviyesini yükseltmesi mümkün olduğu değerlendirilmektedir. Benzer bir uygulama SGK tarafından uzun bir zamandan beri başarılı bir şekilde devam ettiği halde, özü itibarıyla aynı olan uyumlu mükellef vergi indiriminde ihtilafa açık ve hukuka aykırı pek çok hüküm bulunmaktadır.

Söz konusu düzenlemede yüksek miktarda vergi ödediği halde herhangi bir nedenle 1 kuruş vergi tarh edilmiş olsa bile mükelleflerin indirim hakkından izleyen üç yıl yararlandırılmamasının ölçülülük ilkesi yönünden, haksız olduğu düşünülen bir vergi tarhiyatına dava açılmış olması halinde dava sürecinde mükellefin söz konusu indirim hakkından yararlandırılmayıp kesinleşmiş yargı kararının beklenmesi, yine 1 kuruşluk bir vergi farkı nedeniyle önceki yıllarda yararlanılan indirim hakkının faizi ile birlikte geri alınmasına ilişkin hükmün; hukuksal eşitlik, vergide adalet ve güvenlik ilkeleri yönünden eleştiriyi hak ettiğini, dava sürecinde mükellefin indirim hakkından yararlandırılmamasına ilişkin hükmün, ayrıca hak arama özgürlüğünün dolaylı şekilde kısıtlanmasına neden olmasının hukuk devleti ilkeleriyle çeliştiğini belirtmek gerekmektedir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı söz konusu düzenlemenin vergi tahsilatını azalttığını/azaltacağını düşünüyorsa, mükerrer 121 inci maddenin bir an önce yürürlükten kaldırılmasına ya da hukuka aykırı unsurları gözden geçirerek kanun maddesinin yeniden düzenlenmesine öncülük etmelidir. Aksi takdirde bu maddenin uygulaması halinde ilerde vergiye uyumlu mükellef bulamayacaktır. Ankara, 10.10.2020

<sup>12</sup> Ankara Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 17.06.2020 tarih ve E:2020/197;K:2020/370 Sayılı kararı

