

7338 sayılı Kanun'un Vergiye Uyumlu Mükelleflere %5'lik Vergi

İndiriminde Getirdikleri

1. Giriş

26.10.2021 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 7338 sayılı “Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”un 10’uncu maddesiyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) mükerrer 121’inci maddesinde hüküm altına alınan “*vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi*” başlıklı maddede bir takım değişiklikler yapılmıştır.

Söz konusu uygulamadan yararlanan 64.578 gelir ve kurumlar vergisi mükellefi¹ bulunduğu ve Kanun teklifinin görüşüldüğü plan ve bütçe komisyon tutanaklarına göre toplam sağlanan vergi avantajının 1,75 milyar lira olduğu saptanmaktadır.² Yapılan değişikliklerle beraber gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu indirimden faydalanma imkânlarının artırılması hedeflenmektedir.

2. %5'lik Vergi İndirimindeki Eski Uygulama

GVK’nın mükerrer 121/1’inci maddesinde uygulamadan yararlanabilecek ve yararlanamayacak mükelleflerle birlikte o yıl için geçerli azami indirim tutarı da belirlenmiştir.

İndirim müessesesinin en fazla problem içeren ve mükelleflerin geçmişe dönük olarak vergi indirimlerinin iptaline kadar giden durumlarla karşı karşıya bırakılmalarına sebep olan düzenleme tarhiyat hükümlerinin yer aldığı ikinci fıkranın ikinci bendiydi. Buna göre eski uygulamada indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yılda haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re’sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunması halinde indirimden yararlanmak mümkün olamıyordu. Buna karşın, “yapılan tarhiyatların kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun uzlaşma ya da düzeltilme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması” halindeyse söz konusu şart ihlal edilmiş sayılmıyordu. Buna göre, indirim şartının ihlali için son üç yılda beyana tabi olan bir vergi türü itibarıyla tarhiyat yapılmış olması yeterliyken, bu tarhiyatın tamamen ortadan kaldırılmış olması hali ihlali geçersiz kılmaktaydı. Ancak, tarhiyatın tamamen ortadan kaldırılması esas itibarıyla vergi idaresiyle uzlaşma pratiğinde karşılaşılan bir durum olmayıp daha en başından bu bendin uygulanması geçersiz kılınmaktaydı.

¹<https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-paketinin-etkisi-nasil-olacak/636129>,

<https://www.dunya.com/kose-yazisi/uyumlu-mukellef-degisikligi-tamam-ama-yetmez/635648>

² https://www5.tbmm.gov.tr/develop/owa/komisyon_tutanaklari.goruntule?pTutanakId=2820



Bu konu ayrı bir makalede değerlendirilmesi gereken derinliğe sahip bir konu olmakla birlikte bir cümleyle ifade edecek olursak, tarhiyat önerisi içeren inceleme raporlarının uzlaşma komisyonlarında oluşturulabilecek tartışma zemininde tekrar değerlendirilmeleri ve komisyon üyelerine tarhiyatı öngörülen verginin tamamen kaldırılması şeklinde bir yetkinin verilmesi uzlaşma görüşmelerinin etkinliğini ve verimliliğini artıracaktır.

3. Vergi İndirimi Uygulamasında Yapılan Değişiklikler

GVK'nın mükerrer 121/2-2 bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“(1) numaralı bentte belirtilen süre içerisinde kesinleşmiş olması koşuluyla vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması³ (Kesinleşen tarhiyatların, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl için geçerli olan, maddenin birinci fıkrasındaki indirim tutar sınırının %1 ini aşmaması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz),”

Buna göre yeni durumun eskiye kıyasen getirdiği farklılık, ilgili yıllar içinde beyana tabi vergi türü itibarıyla tarhiyat yapılmamış olması koşulunun, vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla yapılan tarhiyatların kesinleşmesine bağlanmasıdır. Böylece, anılan süre içerisinde haklarında tarhiyat yapılmış olmakla birlikte söz konusu tarhiyatın kesinleşmemiş olması halinde mükelleflerin indirim şartlarını sağlamaya devam ettikleri öngörülmektedir. Bununla birlikte, tarhiyatın kesinleşmesi koşuluna ilişkin olarak bent içerisine alınan parantez içi hükümle bir istisna getirilmektedir. Buna göre, eğer tarhiyat kesinleşirse ve kesinleşen tarhiyat rakamı o yıl için geçerli azami indirim tutarının %1'ini aşmıyorsa bu şart yine ihlal edilmemiş sayılacaktır.

4. Yapılan Değişikliğin Yarattığı Yeni Durumlar

Aslında yapılan değişiklik temelde üç yeni durum ortaya çıkarmaktadır:

a. İkmalen, re'sen veya idarece tarhiyatın yapılmamış olması koşulunun tarhiyatın kesinleşmesi olarak değiştirilmesi,

b. Tarhiyatın yapıldığı vergi türünün mükerrer 121'nci maddenin beşinci fıkrasında tanımlanmış olan vergi beyannameleriyle (yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri, geçici vergi beyannameleri, muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi beyannameleri) sınırlandırılması, (örneğin damga/özel iletişim/şans oyunları vergisi beyannameleri bu beyannameler arasında

³ Değişen bendin yazım tekniğine yönelik eleştirel bir yaklaşım için bkz. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-kanunlarinda-degisiklik-teklifi-ve-kanun-yazim-teknigi/636250>



sayılmadığından bunların verilmemesi ya da eksik beyanda bulunulması nedeniyle yapıp kesinleşen tarhiyatlar tutarına bakılmaksızın indirim şartının ihlali sayılmayacaktır)

c. Tarhiyatın kesinleştiği duruma da bir istisna öngörülerek, ilgili yıl azami indirim tutarının %1'ine kadar mükelleflerin noksan/hata/eksik beyan vb. sebeplerle oluşabilecek potansiyel tarhiyatları için de bir esneklik sağlanarak indirim imkanlarının kaybolmaması, şeklindedir.

5. İndirim Dolayısıyla Ödenmeyen Vergilerin Geri Alınmasına İlişkin Hüküm

Uyumlu mükellef indiriminden yararlanmak için gereken en önemli koşullardan birisi (ilgili yıllar itibarıyla mükelleflerin haklarında yapılmış bir tarhiyat bulunmaması) yapılan tarhiyatın kesinleşmesi durumuna evrildiğinden, maddenin dördüncü fıkrasının ikinci cümlesi olan, *“Bu hüküm, 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 hâlinde de uygulanır ve bu takdirde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler açısından zamanaşımı, yapılan tarhiyatın kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.”* hükmü yürürlükten kaldırılmış ve böylece yapılan tarhiyatların indirimden yararlanılmasından sonra kesinleşmesi durumunda yararlanılan indirimin mükelleflerden geri alınmasına/iptal edilmesine ilişkin uygulama madde metninden çıkartılmıştır.

6. Yeni Uygulamaya Dair Çeşitli Senaryolar

1. (X) A.Ş.'nin 2019 hesap dönemi kurumlar vergisi türü itibarıyla sınırlı olarak incelenmekte olup, mükellef kurumun 2020 yılında verdiği 2019 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde 50.000,00 TL tutarında vergi indiriminden yararlandığı tespit edilmiştir.⁴

Yapılan incelemenin tamamlanması sonucunda 01.04.2021 tarihinde vergi inceleme tutanağı imzalanmış ve mükellef kurum söz konusu tutanakta tarhiyat öncesi uzlaşma talep etmiştir. Mükellef kurum hakkında düzenlenen 2019 hesap dönemine ait kurumlar vergisi vergi inceleme raporunda 20.000,00 TL kurumlar vergisinin ikmalen tarh edilmesi öngörülmüştür. Mükellef uzlaşma görüşmelerine katılmakla dava açmak arasındaki tercihini operasyonel etkinlik ve oluşabilecek maliyetler açısından değerlendirmiş ve sonuç itibarıyla, kendisine tebliğ edilen tarhiyat öncesi uzlaşma davetiyesine tebellüğ ederek 01.05.2021 tarihinde uzlaşma görüşmesine katılmış, uzlaşma vaki olmuş ve ikmalen tarh edilen 20.000,00 TL kurumlar vergisi uzlaşma tutanağının 01.05.2021 tarihinde imzalanmasıyla birlikte kesinleşmiştir (uzlaşma görüşmelerinde tarh edilen vergiden indirim yapılmamış olup tarhiyat

⁴ Mükellef kurum vergi indirimine ait muhasebe kaydını 136 (B) / 570 (A) şeklinde gerçekleştirmektedir.



öncesi uzlaşma tutanağının düzenlenme tarihinden itibaren uzlaşılan vergi ve cezaların bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir). Buna göre;

a. Eski uygulamada tarhiyat yapılmış olması hali indirim şartının ihlali anlamına gelmekteydi. Fakat yeni uygulamada, mükellef hakkında ikmalen tarhiyat öngörülmesine rağmen 2022 yılında verilecek 2021 dönemi kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde prensip olarak indirimden yararlanma imkanı doğmaktadır.

b. Mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma tutanağını imzalaması sonucunda hakkında öngörülen tarhiyat kesinleşmiştir. 2022 yılında indirimden yararlanabilmek için kesinleşen tarhiyat rakamının ilgili yıl için geçerli azami indirim tutarının %1'ini aşp aşmadığı test edilmelidir. Buna göre 2022 yılı için belirlenen yeniden değerlendirme oranının %36,2 olduğu dikkate alındığında, 2022'de verilmesi gereken yıllık gelir/kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere, anılan maddenin birinci fıkrasında yer alan azami indirim tutarı $(1.500.000,00 \times 1,362 =) 2.043.000,00$ TL olacak fakat bu tutarın %5'ini aşmayan kesir tutarı 43.000,00 TL⁵ dikkate alınmayacaktır. Dolayısıyla, azami indirim tutarının %1'i $(2.000.000 \times 0,01 =) 20.000,00$ TL olup kesinleşen tarhiyat rakamının 20.000,00 TL'yi aşmaması nedeniyle şart ihlali gerçekleşmeyecektir.

2. Fakat, kesinleşen tarhiyat 20.000,01 TL olsaydı dahi, kesinleşen tarhiyat tutarının 2022 yılındaki azami indirim tutarının %1'ini aşması nedeniyle indirim şartı ihlal edilmiş sayılacak ve en erken 2025 yılında (2024 hesap dönemi beyannamesi üzerinde) indirimden yararlanabilme imkanı oluşacaktı.

3. Mükellef kurum kendisine 01.05.2021'de tebliğ edilen vergi/ceza ihbarnamelerine karşı 30.05.2021 tarihinde vergi yargısı nezdinde dava yoluna gitmiş ve bu nedenle ikmalen tarh edilen vergiler kesinleşmemiştir. Dolayısıyla, mükellef kurum 2022 ve müteakip hesap dönemlerinde (aleyhinde gelen karar/kararlar sebebiyle tüm olağan kanun yollarının tüketilip tarhiyatın kesinleşerek ihlalin gerçekleştiği döneme kadar) vergi indiriminden yararlanabilmesi mümkündür.

4. 2019 hesap dönemi için 2020 yılında yararlanılan 50.000,00 TL vergi indirimi sebebiyle geriye dönük olarak tarhiyat yapılmayacaktır.

7. Genel Değerlendirme

01.01.2018'den itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 08.03.2017'de yürürlüğe giren vergiye uyumlu mükellef

⁵ $2.043.000,00 \times 0,05 = 102.150,00$ TL azami kesir tutarı olup, mükerrer madde 121/6'ya göre %5'i aşmayan kesir tutarı olan 43.000 TL dikkate alınmamıştır.



indiriminin ilk uygulandığı tarihten bugüne gelene kadar (birtakım noksanlıklara rağmen) uğradığı olumlu değişimlerin varlığı muhakkaktır.

Bu sefer ki düzenlemeyle, madde metni içerisinde yer alan koşullardan birisi olan ilgili yıllarda verginin tarh edilmesi hususunun kesinleşmeye bağlanması, tarhiyatın kesinleşmesi halinde dahi mükelleflerin uygulamadan yararlanılabilmesi için bir üst limit öngörülmesi ve önceden yararlanılan indirim tutarlarının mükelleften geri alınmaması düzenlemeleri halihazırda bu uygulamadan yararlanan mükellef sayısının (sınırlı da olsa) artmasına neden olacaktır.

Diğer yandan, madde metni içerisinde yapılabilecek ilave değişimler kaçınılmaz olup bunun ayrı bir yazıyla ele alınması gerektiği değerlendirilmektedir.

