

## Vergiye Uyumlu Mükelleflere %5'lik Vergi İndirimi Uygulaması Üzerine Görüşler

Mustafa Baturhan Gençaslan

*(Bu makale Vergi Dünyası Dergisinin Temmuz/2019 sayısında yayımlanmıştır.)*

### ÖZ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga mükerrer 121'inci maddesinde, vergiye uyumlu gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin yıllık beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin % 5'ini ödenmesi gereken vergi üzerinden indirme hakkı tanınmış, bu vesileyle mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu teşvik edilmiştir. 30.01.2019 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7162 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasının Dair Kanun'un 3'üncü maddesiyle mükerrer 121'inci maddenin ikinci fıkrasının birinci bendinde yer alan koşullarda muhtelif değişiklikler düzenlenmiştir. Makalemizde söz konusu değişiklikler ile maddenin irdelenmesi neticesinde tespit edilen ve tereddüt yaratan hususlara yönelik olarak görüş ve değerlendirmelerimiz yer alacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergiye Gönüllü Uyum, Vergi İndirimi, %5, Teşvik.

### 1. GİRİŞ

6824 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesiyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) mülga mükerrer 121'inci maddesi "vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi" başlığı ile yeniden düzenlenmiş; bir yandan vergiye uyumlu mükellefleri ödüllendirmek, bir yandan da vergiye gönüllü uyumu artırmak amacıyla 01.01.2018 tarihinden itibaren vergi indirimine yönelik olarak yasal düzenleme hüküm altına alınmıştır[1].

Buna göre, birinci fıkrada tarif edilmiş gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, ikinci fıkrada yer alan şartları sağlamaları halinde, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesapladıkları verginin % 5'ini ödenmesi gereken vergi üzerinden indirim olarak dikkate alabileceklerdir. Yasal düzenleme irdelendiğinde, indirime yönelik olarak ikinci fıkrada yer alan şartlar ile üçüncü fıkrada yer alan şartların ihlal edilmesi halinde yapılacak işlemlerle ilgili bazı sorunların ortaya çıktığı görülmektedir. Bunların bir kısmını gidermeye yönelik olarak, 30.01.2019 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7162 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasının Dair Kanun ile maddenin ikinci fıkrasının birinci bendinde yer alan şartlarda değişiklikler yapılmıştır[2]. Makalemizde söz konusu değişikliklerle birlikte yasal düzenlemeyle ilgili olarak görüş ve değerlendirmelerimiz açıklanacaktır.

## **2. VERGİ İNDİRİMİ MÜESSESESİ ÜZERİNE GÖRÜŞLER**

### **2.1. Birinci Fıkra ile İlgili Olarak Görüş ve Değerlendirmeler**

1. %5'lik indirimden ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar yararlanabilirken, GVK'nın 2'nci maddesinde tadat edilmiş olan diğer gelir unsurlarını dışarıda bırakmanın vergilemede adalet prensibine uymadığı muhakkaktır. Bununla birlikte, birinci fıkranın son cümlesine göre, gelir vergisi mükelleflerinin yararlanacağı indirim tutarının, ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle beyan edilen kazançların toplam gelir vergisi matrahı içerisindeki oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanması gerekmektedir. Gelir vergisi beyannamesinde, ticari, zirai veya mesleki kazançların yanında diğer gelir unsurlarıyla birlikte 89'uncu maddede yer alan diğer indirim mahiyetindeki giderlerin de bulunması halinde % 5'lik indirimin uygulanacağı matrahı hesaplamak belirsiz ve karmaşık hale gelebilmektedir[3]. Buna ilaveten, ticari kazançta sahip olan gerçek kişi mükellefin, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 32/A maddesini dikkate alarak hesaplayacağı, ticari kazancına ilişkin indirimli gelir vergisi uygulamasından da yararlanması halinde bu hesaplamaların daha da belirsiz ve karmaşık hale geleceği düşünülmektedir. Bilindiği üzere, indirimli gelir/kurumlar vergisi uygulamasında temelde yatırım teşvik belgesi kapsamında elde edilen kazançlar üzerinden yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli vergi oranı tatbik edilmektedir. Doğal olarak, indirimli oran uygulanması neticesinde hesaplanan vergi normal oran uygulanması sonucunda hesaplanan vergiden daha düşük olacaktır. Böylece, daha az tutarda vergi indirimi miktarı hesaplanacaktır. Vergiye uyumlu mükellef olup aynı zamanda indirimli gelir/kurumlar vergisi uygulamasından yararlanan mükellefler nezdinde bir kayıp olacağı da ortaya çıkmaktadır[4]. Bu itibarla, hem daha adil bir vergilendirme hem de belirsizlik içeren matematiksel hesaplamaları asgariye indirebilmek adına, bütün gelir unsurlarını genel orana tabi matrah üzerinden hesaplanan vergi üzerinden % 5'lik indirimden yararlandırmanın daha uygun bir yaklaşım olacağını düşünmekteyiz.

2. Fıkra hükmünde, finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri ile onların ilişkili oldukları sigorta, reasürans ve emeklilik sektörlerinde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri için de bir ayırım gözetilerek bu gibi mükellefler de indirimden faydalandırılmamıştır. Bu sektörlerde faaliyette bulunan mükelleflerin ekonomik büyüme içerisinde önemli bir yerde konumlandığı herkesçe bilinen bir gerçektir. Zira, reel sektörün fonlanması, bunun sonucunda kurumların üretim kapasitelerini artırmaları ve gayri safi yurtiçi hasılaya katkıda bulunmaları noktasında, bankacılık ve finans sektöründen aktarılan kaynağın da önemli rolü bulunmaktadır. Her ne kadar fıkroda azami indirim tutarı olarak belirlenen 1.000.000 TL nedeniyle bu sektörlerde faaliyette bulunan mükellefler düzenleme haricinde bırakılsalar da, hem bu mükelleflerin dahil edilebileceği hem de azami indirim miktarının yeniden gözden geçirilebileceği bir düzenleme düşünülebilir[5].

3. Yukarıda da belirtildiği üzere, vergi indirimi miktarı en fazla 1.000.000 TL olabilmektedir. Söz konusu tutar ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden mahsup

edilecektir. Buna göre, yabancı ülkelerde ödenen vergiler, yıl içinde kesinti suretiyle ödenen vergiler ve yıl içerisinde ödenen geçici vergiler toplamı hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edildikten sonra, kalan kısımdan vergi indirimine karşılık gelen tutar mahsup edilebilmektedir. Buna göre, iade edilecek kısım % 5'lik indirimden kaynaklandığı takdirde iade sadece mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerden mahsuben yapılabilmektedir. Bize göre, iade (kesinti yoluyla veya geçici vergi yoluyla ödenen vergilerin iadesinde olduğu üzere) nakden/mahsuben ayırımına tabi tutulmamalıdır. Zira, bir adi ortaklığın sermaye şirketine devrolması veyahut dönüşmesi halinde mevcut adi ortaklık sona ermiş olacağından[6], mahsuben iade noktasında bir hak kaybı olacaktır. Bu itibarla, iadenin ortaklara nakden yapılması gündeme gelecektir. Ayrıca, mahsuben iadenin de mükellefin sadece beyanı üzerine tahakkuk eden vergilerine değil SGK prim borçlarına veya ithalde alınan vergi borçlarına da yapılması gerektiği kanaatindeyiz.

**4.** GVK'nın 81'inci maddesinde yer alan düzenlemelerdeki amacın, değer artışları dolayısıyla meydana gelebilecek olan gelir vergisini istisna tutmak ve kurumsallaşmayı teşvik etmek olduğu ifade edilebilir. GVK'nın 81/2'nci maddesinde kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi işletmenin sermaye şirketine devri düzenlenmiştir. Vergi indiriminden kalan mahsup imkanı olan teşebbüs sahibinin bu indirim hakkının devrolunan sermaye şirketince mahsup edilip edilmeyeceğinin değerlendirilmesi gereken bir konu olduğu düşünülmektedir. Bize göre, ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolması ve devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi nedeniyle mahsubu artık kalmış tutarın devrolunan şirketçe mahsup edilebilmesi mümkündür.

**5.** Benzer bir şekilde, GVK'nın 81/3'üncü maddesinde kollektif ve adi komandit şirketlerin nev'i değiştirerek sermaye şirketine dönüşmesi düzenlenmiştir. Buna göre, sermaye şirketine dönüşen kollektif ve adi komandit şirketlerin tür değiştirme sonrası sermaye şirketi olarak kurumlar vergisi mükellefiyeti başlamış olacaktır[7]. Bu itibarla, ikinci fıkranın birinci bendinde yer alan, "son 3 yıla ilişkin vergi beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmiş olması" şartının ihlal edilmesi nedeniyle indirim uygulamasından yararlanmak mümkün olmamaktadır[8].

**6.** Bilindiği üzere, KVK'nın 19'uncu maddesinde hüküm altına alınan devir ve tür değiştirme hallerinde kıst döneme ait beyannamenin, mezkur Kanun'un 20/1-a maddesine göre birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesihi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. KVK'nın 18'inci maddesinde yer alan birleşme halinde ise, birleşme tarihine kadar oluşacak olan kıst faaliyet döneminin şirket genel kurul kararının tescil tarihinden itibaren otuz gün içerisinde münfesihi kurumun bağlı olduğu vergi dairesine bildirilmesi gerekecektir. Keza, KVK'nın 17'nci maddesinde düzenlenen tasfiye halinde tasfiyenin, kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihte başlayacağı belirlenmiştir. Buna göre, hesap dönemi başından tasfiyeye giriş tarihine kadar oluşacak kıst dönem için de, KVK'nın 14'üncü

maddesine göre, hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın 25'ine kadar beyanname verilmesi gerekmektedir. Vergi indirimi müessesesinin mükellefiyeti devam eden kurumlar vergisi mükelleflerinin **yıllık kurumlar vergisi beyannamesine** uygulanacak olması nedeniyle devir, tür değişimi ve birleşme halleriyle tasfiye öncesi kıst dönemler için indirimden yararlanılamayacağı öne sürülebilir. Ancak, ne mükerrer 121'inci maddede ne de maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleyen 301 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde (Tebliğ) bu anlamda bir hüküm bulunmaktadır. Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder ve vergi kanunlarına ait lafzın yani madde metninin açık olmaması halinde öncelikle hükmün konuluşundaki maksadının dikkate alınması gerekmektedir. Bu nedenle, devrolan, tür değiştiren, birleşen veya tasfiyeye giren kurumların kıst döneme ait beyannamelerinde maddedeki diğer koşulları da sağladıkları taktirde bu uygulamadan yararlanması gerektiği gündeme gelmektedir. Ayrıca, yıllık beyanname ilgili bulunduğu takvim yılının yahut hesap döneminin sonuçlarını içerir, yani bir faaliyet dönemi boyunca gerçekleşen bütün işlemler neticesinde mali mevzuat hükümleri de dikkate alınarak beyanname bildirimi yapılır. Esas itibariyle, buradan hareketle, kıst dönem beyannamesinin de **yasal zorunluluk nedeniyle verildiği** ve beyannamenin bildirildiği güne kadar gerçekleşen faaliyet sonuçlarının görüldüğü bir beyanname olduğu söylenebilir. Yani, buradaki gayret bütün bir yılda ya da kıst bir dönemde, bir şekilde faaliyette bulunulan periyot itibariyle faaliyet sonucunun bildirilmesidir[9]. Bu mülahazayla da % 5'lik indirimden faydalanılması gerektiği değerlendirilmektedir[10]. Yine, devrolan kurum tarafından devir tarihine kadar mahsup edilememiş olan % 5'lik vergi indiriminin devralan kurum bünyesinde mahsup edilebileceğini düşünmekteyiz. Zira, devralan kurum, münfesi kurumun bilançosunda yer alan bütün aktif ve pasif değerlerini kül halinde devralarak aynen kendi bilançosuna geçirmektedir. Böylece, vergi indiriminin muhasebeleştirilmesinde kullanılabilecek olan “136-Diğer Çeşitli Alacaklar” hesabı da diğer aktif değerlerle birlikte birleşilen kuruma intikal etmiş olacaktır[11]. Zaten, devrolan kurumun hukuki varlığı sona erse de devralan kurum bünyesinde ekonomik varlık devam etmektedir. Bu nedenle de mahsup edilememiş vergilere devralan kurum bünyesinde mahsup imkanı tanınması gerekir[12].

7. KVK'nın 2/7'nci maddesine göre, kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesini talep eden adi ortaklıklar iş ortaklığı olarak vergilendirilir. Bu itibarla, mükellefiyet süresiyle birlikte maddede belirtilen diğer şartlara da haiz olan mükelleflerin bu indirimden faydalanması konusunda bir engel bulunmamaktadır. Diğer yandan, bir iş ortaklığının yeni kurulacak olan bir anonim şirkete devri (anonim şirkete dönüşümü) konusunda sorulan soru üzerine verilen bir özalgede[13], “... Bu hüküm ve açıklamalara göre, iş ortaklığı olarak kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan ortaklığınızın devir tarihindeki bilânço değerlerinin, kurulacak anonim şirket tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilânçosuna geçirilmesi kaydıyla söz konusu devir işlemi Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesi kapsamında gerçekleştirilen bir devir işlemi olarak kabul edilecek ve anılan Kanunun 20 nci maddesinde

*belirtilen şartlara uyulduğu takdirde, devir nedeniyle doğan kârlar hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir...” şeklinde görüş bildirilmiştir. Bu nedenle, makalemizin 2.1/6. bölümünde açıklanan nedenlerden ötürü, iş ortaklığında mahsup edilememiş olan vergilerin devralan kurum bünyesinde mahsup edilmesi gerektiğini düşünmekteyiz.*

## **2.2. İkinci ve Dördüncü Fıkra ile İlgili Olarak Görüş ve Değerlendirmeler**

**1.** İkinci fıkranın birinci bendine göre, mükelleflerin, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerini kanuni süresinde vermeleri ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerini de kanuni süresinde ödemeleri gerekmektedir. Burada yasa koyucu iki istisna ile bu bendi yumuşatmaya çalışmış ancak bize göre yeterli olmamıştır.

Bunlardan ilki, kanuni süresinde verilen beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaması halidir. Buradaki problemlerden birisi, damga vergisi beyannameleri ile ilgilidir. 46 Seri No.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği’ne göre sürekli damga vergisi mükellefiyeti olan veya ihtiyarılık kapsamında olup sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren mükelleflerin, kanuni süresi içinde beyan etmeleri gereken damga vergisi bulunmaması halinde damga vergisi beyannamesi vermelerine gerek bulunmadığı, bununla birlikte keyfiyetin bir yazı ile vergi dairesine bildirmeleri zorunluluğu da olmadığı belirlenmiştir. Buna göre, ilgili tebliğ gereği boş damga vergisi beyannamesi verilmesi gibi bir durum olmadığı için beyanname verme süresi geçtikten sonra yapılan bir sözleşmeye ait damga vergisi tahakkukunun fark edilmesi halinde beyannamenin hiç verilmemiş beyanname olarak dikkate alındığı görülmektedir[14]. Böyle bir durumda, çok cüzi miktarda bir damga vergisi tahakkuku olsa dahi mükelleflerin 3 yıl boyunca vergi indiriminden yararlanması imkansız hale dönüşmektedir. Bunun engellenebilmesi adına damga vergisinin birinci bent kapsamından çıkartılması gündeme gelebilir[15]. Başka bir öneri de, bir veya iki beyannamenin yasal süresinden sonra belli bir süre içinde verilmesidir[16]. Bu önerinin bilhassa damga vergisi beyannamesi açısından çok yerinde olduğunu düşünmekteyiz.

**2.** Bentte yer alan ihlal hükümlerine ilişkin ikinci istisna da ödemeye ilgilidir. 7162 sayılı Kanun’la yapılan değişiklikle birlikte her bir beyanname itibarıyla 10 Türk Lirasına kadar yapılan eksik ödeme tutarı bir miktar daha esnetilerek 250 Türk Lirasına yükseltilmiştir. Yerinde bir düzenleme olmakla birlikte, vergi kanunlarının basitleşmesi ve sadeleşmesi adına üçüncü bentte yer alan tutarla eşitlenmesi de değerlendirilebilirdi. Ayrıca, bendin sonunda yer alan parantez içi hükmün devamına, “*vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanmaması halinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden onbeşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla bu şart ihlal edilmiş sayılmaz*” cümlesi eklenmiştir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK) uygulamalarında olduğu üzere, ihraç kayıtlı teslimler dolayısıyla tecil edilen ancak, ihracatın, ihraç kayıtlı teslim tarihini takip eden üçüncü ayın sonuna kadar gerçekleştirilememesi

nedeniyle terkin edilemeyen verginin, onbeş gün içerisinde ödenmesi halinde (Üç aya kadar ek süre alınması için gereken mücbir sebep veyahut beklenmedik durumlarda üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren onbeş gün içerisinde başvurulması halinde olduğu üzere), verginin kanuni süresinde ödenmiş olma şartının ihlal edilmiş sayılmayacağı düzenlenmektedir. Eğer, ek süre talebinde bulunulmaz ancak, ihracat onbeş günlük süre içerisinde gerçekleşirse ve bu nedenle ihraç kayıtlı teslimi yapan mükellef tarafından bir ödeme yapılmazsa, indirimden yararlanmak mümkün olacak mıdır? Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen bir özeltede[17] “... ihracatçı firma tarafından ek süre talebinde bulunulmamakla birlikte, ihracatın gerçekleşmesi için tanınan yasal süre (en geç 28/02/2015 tarihi) geçtikten sonra, ancak; Kanunda mükelleflerin yararlanmasına imkan tanınan 15 günlük ek süre talep müddeti içinde fiili ihracat gerçekleştirilmiş olduğundan (09/03/2015 tarihinde), ihraç kaydıyla teslim edilen söz konusu 500 adet av tüfeğine ilişkin tecil edilen KDV'nin, vergi ziyasına sebebiyet verilmemiş olması ve mevzuata aykırı başkaca bir hususun bulunmaması halinde, terkin edilmesinde bir sakınca bulunmamaktadır ...” şeklinde görüş belirtilmiştir. Bu özeltede dikkate alındığında, verginin terkin edilmesinde ve böylece indirimden faydalanma konusunda bir engel olmadığı sonucuna varmaktayız.

Bir kurumlar vergisi mükellefi tarafından Amasya Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğüne “2018 1. dönem kurum geçici vergisinin ödemesine dair bankaya ödeme günü olan 17.05.2018 tarihinde 1.378.110,92 TL gönderdiği ancak bankanın gecikme zammını kendisi karşılayarak 18.05.2018 tarihinde gecikme zammı ile birlikte 1.378.817,10 TL olarak ödediği ve söz konusu geç ödemenin bankanın kusuru olduğu belirtilerek bu durumunun Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinden faydalanılmasına engel teşkil edip etmeyeceği” hususu sorulmuş ve Defterdarlık tarafından[18], “... 2018/I döneme ilişkin tahakkuk eden kurum geçici vergisinin kanuni süresinden sonra ödenmesi nedeniyle şirketinizce 2018, 2019 ve 2020 yılları için vergi indirimine ilişkin şartlar sağlanamayacağından söz konusu yıllarda bu indirimden yararlanabilmeniz mümkün değildir.” şeklinde bir görüş verilmiştir. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un (AATUHK) 44’üncü maddesinin “hususî ödeme şekillerinde ödeme tarihi” başlık maddesine göre, Kanun’un 41’inci maddesine göre yapılan ödemelerde paranın bankaya yatırıldığı gün ödeme yapılmış sayılmaktadır[19]. Ayrıca, bankalarla yapılmış bulunana protokoller çerçevesinde tahsile yetkili kılınmış bankaların internet bankacılığı ile sunduğu hizmetler arasında vergi tahsilatının da yer alması halinde, internet bankacılığı ile ödeme yapılabilir. Bu taktirde de, ödeme anında banka tarafından vergi tahsil alındısı düzenlenmekte ve borçlunun banka şubesinden talebi üzerine bu alındı kendisine teslim edilmektedir[20]. Buna göre, eğer vergi ödemesi kanuni süresinde bankaya yatırılarak vergi tahsil alındısı ile tevsik edilmiş ise indirimden yararlanma konusunda bir engel bulunmadığı kanaatindeyiz.



3. İkinci fıkranın ikinci bendine göre, birinci bentte belirtilen süre içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibariyle **ikmalen, re'sen veya idarece** yapılmış bir tarhiyat bulunmaması gerekmektedir. Bu koşulun istisnası olarak da, yapılan tarhiyatların kesinleşmiş yargı kararıyla veya 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması hükmü getirilmiştir. Burada öncelikle değinilmesi gereken husus, "... *süre içerisinde*" ifadesidir. Dikkat edilirse bu ifade, "*son iki yıl için*" şeklinde değildir[21]. Buradan anlaşılan, bu yıllarda geçmişe yönelik olarak bir tarhiyat bulunulmaması gerektiğidir[22]. Bu bendin pekâlâ mükellefleri en fazla zorlayan bent olduğu düşünülmektedir. Öyle ki, 2015 hesap dönemine ait iş ve işlemleri vergi incelemesine tabi olan bir mükellef hakkında 12.01.2018 tarihinde incelemeye başlama tutanağı düzenlendiği ve incelemenin 16 aylık bir süre içerisinde 12.05.2019 tarihinde cezalı tarhiyat ile sonuçlandığı düşünüldüğünde, bu mükellefin 2017 ve 2018 hesap dönemlerine ait kurumlar vergisi beyannamesini vermeden evvel hakkında herhangi bir tarhiyat olmaması nedeniyle bu indirimden yararlanması beklenirken, dördüncü fıkranın birinci cümlesinde yer alan hüküm gereği mükelleflerin bu uygulamadan yararlanmak konusunda tereddüt etmeleri beklenebilir[23]. Ancak, vergi kanunlarından beklenen onların öngörülebilir ve belirli olmalarıdır. Bu nedenle, indirimin iptalinin tarhiyatın kesinleşmesi haline bırakılması daha makul bir düzenlemedir. Eğer bu şekilde yapılırsa son 3 yıla ilişkin tarhiyat olmamasından değil son 3 yılda tarhiyat olmamasından bahsedilebilir[24]. Çünkü VUK'un 140'ıncı maddesindeki kanuni inceleme süresi ve sonrasındaki tarhiyat işlemleriyle 1 no.lu vergi/ceza ihbarnamesi tebliğine kadar devam eden sürecin indirim uygulamasıyla bağının kesilmesi gerekmektedir. Ya da bu şekilde bir düzenleme yerine, geçmişle bağ kurulmayarak, ileriye yönelik olarak vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğinin baz alınması ve mükelleflerin gelecek üç yılda indirim uygulamasından istifade edememeleri düşünülebilir. Bu şekilde yapıldığı taktirde, gelecekteki vergi indiriminden istifade edebilmek adına, mükelleflerin gönüllü uyum seviyelerinde artış olacağını düşünmekteyiz. Diğer bir husus da, tarhiyatın uzlaşma, düzeltme ya da yargı kararıyla tamamen ortadan kaldırılması halidir[25]. Yukarıda da belirttiğimiz üzere, eğer, geleceğe yönelik bir bakış açısıyla hareket edilirse veyahut tarhiyatın kesinleşmesi halinde vergi indirimi uygulamasından faydalanılmaması gibi bir prensip güdülsün, hem idare açısından bürokratik işlemlerin daha makul bir hale geleceği hem de mükellefin hukuki güvence altında daha rahat hareket edebileceği bir ekosistem yaratılabilir[26].

Makalemizin, 2.2/4. bölümünde de benzer şekilde ifade edildiği üzere, alternatif bir yaklaşım, zamanaşımı dönemi içerisinde re'sen, ikmalen veya idarece tarh olunan verginin **ilgili dönemde tahsil olunan vergi içerisindeki oranına** bakılarak o mükellefin vergiye uyumlu olup olmadığı da değerlendirilebilir. Böylece, çok küçük tutarlardaki tarhiyatlar nedeniyle indirimden yararlanamamak gibi bir durum da ortadan kalkacaktır. Nasıl ki, GVK'nın mükerrer 120'nci maddesinde, yapılan incelemeler sırasında eksik beyan edilen geçici vergi için mükelleflere % 10'luk bir yanlışla payı veriliyor, mükelleflerin vergiye uyumunun değerlendirilmesinde de

tespit edilen oran kullanılarak mükelleflerin vergi indiriminden yararlanmasının sağlanabileceğini düşünmekteyiz[27].

Bize göre tereddütlü bir başka durum da, VUK'un 369'uncu maddesine düzenlenen **yanılma** halidir. Bu düzenlemenin birinci fıkrasına göre, yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmeyecek ve gecikme faizi hesaplanmayacaktır. Bu hüküm ile mükellefe özelge verilmesi ve mükellefin bu özelgeye uygun davranmasına rağmen kendisine **vergi tarhiyatı yapılması halinde**, ceza kesilmeyeceği ve gecikme faizi hesaplanmayacağı belirtilmiştir[28]. Bu nedenle, idarenin verdiği özelgeye uygun hareket ederek vergi beyannamelerini tanzim eden bir mükellefin daha sonradan idarenin görüşünü değiştirmesi neticesinde tarhiyata muhatap tutulmasının mükellefin indirim hakkına hâlel getirmemesi gerektiğini düşünmekteyiz. Dolayısıyla, bent içerisinde *"213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 369'uncu maddesi dolayısıyla yapılan tarhiyatlar hariç"* şeklinde bir ifadenin eklenmesi gerektiğini düşünmekteyiz.

**4.** İkinci fıkranın üçüncü bendine göre, indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla (vergi cezaları dahil) 1.000 Türk Lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması şarttır. Bize göre buradaki sorunu yaratan husus Tebliğ'deki örneklerdir. Tebliğ'in 4.3. bölümünün birinci örneğinde, indirimden faydalanılacak dönem olan 2018 yılına ait beyannamenin verildiği tarih itibarıyla mükellefin vadesi geçmiş katma değer vergisi borcunun 1.000 TL'nin üzerinde olması nedeniyle mükellef indirimden yararlandırılmazken, ikinci örnekte, Kasım 2014 vergilendirme dönemine ait 850 TL vadesi geçmiş gelir stopaj vergisi borcu bulunan bir mükellefin indirimden faydalanabileceği izah edilmektedir. Buna göre, vergi idaresi, son 3 yıl için vergilerin zamanında ödenmesini talep ederken, önceki dönemler için bir esneklik sağlamakta, ancak, aynı esnekliği tarhiyat mevzuunda göstermemektedir. Bize göre **"sürelerin"** üzerinde tekrardan düşünülmesinin ve hukuki güvenlik ilkesi de gözetilerek net bir şekilde belirlenmesinin bütün paydaşlar adına olumlu bir adım olacağı değerlendirilmektedir. Bir diğer husus da tutar konusunda gündeme gelebilir. Çok büyük tutarlarda vergi ödemesi olan mükellefler için 1.000 TL'lik tutarda artırıma gidilebilir.

Bir başka sorun da özellikle, mahsup taleplerinin tam olarak kabul edilmemesinden ve mahsup taleplerinin zamanında yapılmamasından ötürü ortaya çıkmaktadır[29]. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen özelgede[30], *"... Şirketinizin 2015/4 geçici vergilendirme dönemi beyannamesini kanuni süresi içerisinde vermekle birlikte tahakkuk eden vergiye ilişkin mahsup talebinizin 958,92 TL lik kısmının yerine getirilmeyerek gecikme zammı ile birlikte vadesinden sonra ödenmesi nedeniyle anılan madde hükmünden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır."* şeklinde görüş bildirilmiştir. Bu gibi durumların önüne geçebilmek adına ve bent içerisinde yer alan dönemsel/tutarsal bir yaklaşımdan ziyade, aktüaliteye ve günümüzün küresel ekonomik koşullarına daha uygun bir yöntem benimsenmesi gerektiğini



düşünmekteyiz. Buna göre, tahakkuk eden ve tahsil olunan vergi için veriye dayalı analitik bir çalışma sonucunda oransal bir **“borç ödeme alışkanlığı oranı”** belirlenip, değerlendirmenin mükellefin sahip olduğu orana bakılarak yapılmasını ve buna göre de indirimden yararlanılması gerektiğini bir görüş olarak düşünmekteyiz. Ayrıca, borcun ödenmemesinin alışkanlık haline getirilmesinin bir kıstas olarak dikkate alınabileceği de farklı bir görüş olarak ifade edilmektedir[31].

### 2.3. Üçüncü Fıkra ile İlgili Olarak Görüş ve Değerlendirmeler

1. Üçüncü fıkra, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında VUK’un 359’uncu maddesinde sayılan fiilleri işlediği **tespit edilenlerin** madde hükümlerinden yararlanamayacakları belirtilmiştir. Burada üzerinde durulması gereken konu, “tespit” ifadesinden neyi anlamak gerektiğidir. Tebliğ’de buna yönelik bir açıklama bulunmamaktadır. Bize göre tespit ifadesi, eylemin, vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen vergi suçu raporlarıyla sonuca bağlanmasını işaret etmektedir. Vergi suçu raporlarında isnat edilen suçu veya suçları işleyen failin 359’uncu madde kapsamında sayılan fiil veya fiillerinin açılan kamu davası sonucunda kesinleşmesini bekleyip beklememek ise üzerinde durulması gereken ayrı bir tartışma konusudur. Diğer yandan, VUK’un 367/5’inci maddesine göre, ceza mahkemesi kararları idari makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hakimini bağlamamaktadır. Dolayısıyla, VUK’un 359’uncu maddesinin ilgili hükümleri vergi kaçakçılığını önleyerek kamu düzenini tesis etmeye yönelik olduğundan, vergi suçu raporlarının tanzim edilmesiyle birlikte uygulamadan faydalanılmaması gerektiğini düşünmekteyiz.

2. Bilindiği üzere KDV iade talepleri yerine getirilirken, iade edilecek KDV’nin gerçek olup olmadığının tespit edilmesi suretiyle, Hazine’ye intikal etmemiş ve/veya hayali olarak oluşturulmuş, gerçek bir yüklenime dayanmayan tutarların KDV iadesi çatısı altında yolsuz olarak iadesinin önleyebilmek amacıyla “özel esaslar” hükümleri uygulanmaktadır. Eğer bir mükellef özel esaslara, 359’uncu maddedeki sahte belge düzenleme veya sahte belge kullanma olumsuz raporu ile alınmışsa, o zaman indirimden faydalanamamaktadır, ancak, onun dışındaki diğer sebeplerle alınmışsa, yani, 359’uncu madde haricindeki fiiller sebebiyle özel esaslara alınma varsa bunun indirime engel olmaması gerekmektedir[32].

### 3. SONUÇ

GKV’nın mükerrer 121’inci maddesinde, 01.01.2018 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere **“vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi”** başlıklı madde ihdas edilmiştir. Böylelikle, maddede sayılan koşullara haiz olan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin, beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinin % 5’i oranında bir tutarın ödenmesi gereken vergiden indirilmesi imkanı getirilmiştir. 30.01.2019 tarihinde yürürlüğe giren 7162 sayılı Kanun’un 3’üncü maddesiyle, maddenin ikinci fıkrasının birinci bendinde muhtelif değişiklikler yapılmıştır. Makalemizde bu yeni değişikliklerle birlikte maddenin, birinci, ikinci, üçüncü ve

dördüncü fıkralarında yer alan hususlar detaylı bir şekilde irdelenerek görüş ve önerilerimize yer verilmiştir. Bu görüş ve önerilerimizin vergiye uyumlu mükelleflerin motivasyonunu artırıcı, diğer mükelleflerin de gönüllü uyumunu teşvik edici olmasına dikkat edilmiş, ayrıca, vergi mevzuatının daha basit, daha anlaşılır ve mükelleflerin hukuki güvencelerini temin edecek şekilde kurgulanmasına azami gayret gösterilmiştir.

#### **KAYNAKÇA**

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
- 6824 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Daire Kanun,  
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6824.pdf> (Erişim Tarihi: 18.01.2019)
- 7162 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun,  
<https://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k7162.html> (Erişim Tarihi: 18.01.2019)
- 301 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 46 Seri No.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği
- Akın, Emre. “Özelgelere Dava Açılması, Değiştirilmesi Ya Da İptal Edilmesinin Mümkün Olup Olmadığının Değerlendirilmesi Ve Geriye Yürüme Sorunu”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 445, Eylül 2018, s. 126.
- Akyol, M. Emin. “Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 430, Haziran 2017, s. 46.
- Arslan, Erdoğan. “Vergi Cezaları Uygulaması Karşısında Geçici Verginin Durumu”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 413, Ocak 2016, s. 23.
- Bağlan, Çınar. “Vergiye Uyumlu Mükelleflere Sağlanan Vergi İndiriminin Muhasebeleştirilmesi”, <https://www.verginet.net/dtt/1/uyumlu-mukellef-vergi-indirimi.aspx> (Erişim Tarihi: 18.01.2019)
- Bayram, Salih. “Uygulama Örnekleriyle Bölünme Birleşme ve Tasfiye İşlemleri”, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Nisan 2017.

- Bıyık, Recep. ““Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndiriminde Dikkat Edilecek Konular”, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergiye-uyumlu-mukelleflere-vergi-indiriminde-dikkat-edilecek-konular/399205> (Erişim Tarihi: 18.01.2019)
- Coşgun, Okan. “Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirim Teşviki”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 430, Haziran 2017, s. 86.
- Çırtlık, Sedat. “Ticari, Zirai ve Mesleki Kazançlarla Birlikte Diğer Kazançların Da Bulunduğu Durumlarda Vergiye Uyumlu Mükelleflerde Vergi İndirimi Uygulaması (Ayrıntılı Gelir Vergisi Beyanı Örneği İle Değerlendirme), Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 439, Mart 2018, s. 88.
- Maç, Mehmet. “Adi Ortaklığın Ticaret Şirketine Devri Veya Ticaret Şirketine Dönüşmesi”, Lebib Yalkın Dergisi, Sayı: 178, Ekim 2018.
- Tekin, Selçuk. “Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi, Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, Vergi Uygulamalarında ve Vergi Planlamasında Güncel Gelişmeler: Sorunlar ve Çözümler, 20. Türkiye Muhasebe Kongresi, Ekim 2018.
- Yakışıklı, Ramazan. “Vergiye Uyumlu Mükelleflerde Vergi İndirimi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 438, Şubat 2018, s. 75.
- Yılmaz, Kazım. “Açıklama ve Örnek Yargı Kararları İle 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması”, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Mart 2015.

### **Özelgeler**

- 25.05.2016 tarih ve 37009108-130[11/1-C-2015/1503]-29095 sayılı Özelge.
- 30.11.2016 tarih ve 90792880-155.13.04.01[2015/4041]-405748 sayılı Özelge.
- 09.05.2018 tarih ve 38418978-125[19-18/27]-E.191200 sayılı Özelge.
- 10.05.2018 tarih ve 84098128-125[32-2018/4]-E.204105 sayılı Özelge.
- 11.06.2018 tarih ve 62030549-120[mük121-2018/237]-E.548774 sayılı Özelge.
- 05.11.2018 tarih ve 65771276-120.01.02.10-E.13441 sayılı Özelge.

### **WEB**

- [http://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/2018\\_N%C4%B0SAN\\_21.pdf](http://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/2018_N%C4%B0SAN_21.pdf) (Erişim Tarihi: 21.01.2019)

- <http://www.milliyet.com.tr/maliye-bakani-naci-agbal-damga-vergisi-istanbul-yerelhaber-1285152/> (Erişim Tarihi: 24.01.2019)

- <http://www.milliyet.com.tr/uyumlu-mukellefe-vergi-indirimi--ekonomi-2395870/> (Erişim tarihi: 24.01.2019)

- [https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi\\_mdergi\\_/2018-ekim-sayi-178\\_mdergi\\_8751a-00\\_/adi-ortakligin-ticaret-sirketine-devri-veya-ticaret-sirketine-donusturulmesi.html](https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2018-ekim-sayi-178_mdergi_8751a-00_/adi-ortakligin-ticaret-sirketine-devri-veya-ticaret-sirketine-donusturulmesi.html) (Erişim Tarihi: 04.02.2019)

[1] <http://www.milliyet.com.tr/uyumlu-mukellefe-vergi-indirimi--ekonomi-2395870/> (Erişim Tarihi: 24.01.2019)

[2] Söz konusu değişiklikler 01.01.2019 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde indirim şartlarının varlığı açısından dikkate alınmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

[3] Sedat Çırtlık, “Ticari, Zirai ve Mesleki Kazançlarla Birlikte Diğer Kazançların Da Bulunduğu Durumlarda Vergiye Uyumlu Mükelleflerde Vergi İndirimi Uygulaması (Ayrıntılı Gelir Vergisi Beyanı Örneği İle Değerlendirme), Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 439, Mart 2018, s.88.

[4] Ne var ki, vergi indiriminin esas itibariyle vergisini düzenli ödeyen mükellefler için getirildiği düşünöldüğünde, bu duruma itiraz edilebilir. Buna karşılık, bu durum yatırımın teşvik edilmesine ters bir yaklaşım olarak da değerlendirilebilir. Zira, mükellefler yatırım teşvik belgesi kapsamında yatırım yaparak indirimli gelir/kurumlar vergisi uygulamasından yararlanmak yerine sadece % 5’lik indirimi tercih etme yoluna gidebileceklerdir.

[5] Ekonomi politikasının temel araçları olan maliye ve para politikası vasıta kılınmak suretiyle makro-ekonomik hedeflere erişebilme noktasında bir öneri de, bu vesile ile finans kurumları nezdinde kalan fon fazlasının Devletçe belirlenecek sektörlerle aktırılarak bir nev’i teşvik olarak kullanırılması olabilir.

[6] Adi ortaklığın devir işleminin gelir veya kurumlar vergisi hükümlerine göre vergi ertelemesi müessesesinden faydalanamadığı hususuna da ayrıca dikkat edilmelidir.

[7] Salih Bayram. “Uygulama Örnekleriyle Bölünme Birleşme ve Tasfiye İşlemleri”, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Nisan 2017, s.384.

[8] İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası 22 Şubat 2018 Aylık Toplantısı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilât Grup Müdürü Rıza Bilgiç, “... *En az üç yıllık bir mükellefiyet, beyannamenin verileceği yıl ve önceki iki yıl. Bu demektir ki, bu kapsamda 2018 yılında verilecek Kurumlar Vergisi Beyannamesi açısından, bundan faydalanmak isteyen mükellefin 2015 yılı içerisinde mükellefiyetinin olmuş olması gerekiyor. 2016’da mükellefiyet açan bir mükellefimizin, 2018 yılında vereceği Kurumlar Vergisi Beyannamesinde indirimden istifade etmesi, bu indirimden yararlanması mümkün olmayacak.*”

[http://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/2018\\_N%C4%B0SAN\\_21.pdf](http://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/2018_N%C4%B0SAN_21.pdf) (Erişim Tarihi: 21.01.2019)

[9] Erdoğan Arslan, “Vergi Cezaları Uygulaması Karşısında Geçici Verginin Durumu”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 413, Ocak 2016, s.23.

Burada geçici vergi dönemleri itibariyle de indirimden yararlanmak gibi bir durum iddia edilebilir ancak bizim de katıldığımız görüşte geçici vergi ile ilgili olarak, “... *geçici vergi özü itibariyle dikkate alındığında, mükellefin ilgili vergilendirme dönemine ilişkin henüz gelir/kurumlar vergisi tarh ve tahakkuk etmeden (vergi alacağı doğmadan) önce, yani vergilendirme dönemi içinde avans niteliğinde yapılan gelir/kurumlar vergisi ödemesidir.*” ifade edilmiştir.

[10] 09.05.2018 tarih ve 38418978-125[19-18/27]-E.191200 sayılı özelgede, “... Kurumlar Vergisi Kanununun 19 ve 20 nci maddeleri kapsamında devir işleminin gerçekleştirilmesi şartıyla limited şirkete ait kıst dönem beyannamesi de dahil olmak üzere 2015, 2016 ve 2017 yıllarına ilişkin tüm vergi beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin de kanuni süresi içerisinde ödenmiş olması, ayrıca 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 121 inci maddesinde yer alan vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirim uygulamasına ilişkin diğer şartların da taşınması halinde 2017 hesap dönemi için vereceğiniz kurumlar vergisi beyannamesinde %5 vergi indirim uygulamasından yararlanmanız mümkün bulunmaktadır.” şeklinde görüş bildirilmiştir.

[11] Çınar Bağlan, “Vergiye Uyumlu Mükelleflere Sağlanan Vergi İndiriminin Muhasebeleştirilmesi”, <https://www.verginet.net/dtt/1/uyumlu-mukellef-vergi-indirimi.aspx> (Erişim Tarihi: 18.01.2019)

[12] Bayram, s.284-285.

[13] Mehmet Maç, “Adi Ortaklığın Ticaret Şirketine Devri Veya Ticaret Şirketine Dönüşmesi”, Lebib Yalkın Dergisi, Sayı: 178, Ekim 2018.

[https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi\\_mdergi\\_/2018-ekim-sayi-178\\_mdergi\\_8751a-00\\_/adi-ortakligin-ticaret-sirketine-devri-veya-ticaret-sirketine-donusturulmesi.html](https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2018-ekim-sayi-178_mdergi_8751a-00_/adi-ortakligin-ticaret-sirketine-devri-veya-ticaret-sirketine-donusturulmesi.html) (Erişim Tarihi: 04.02.2019)

30.11.2016 tarih ve 90792880-155.13.04.01[2015/4041]-405748 sayılı Özelge.

[14] Selçuk Tekin, “Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi, Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, Vergi Uygulamalarında ve Vergi Planlamasında Güncel Gelişmeler: Sorunlar ve Çözümler, 20. Türkiye Muhasebe Kongresi, Ekim 2018.

[15] T.C. 64. Hükümeti Maliye Bakanı Naci Ağbal: “*Damga vergisi bu dünyaya ait bir vergi değil*”, <http://www.milliyet.com.tr/maliye-bakani-naci-agbal-damga-vergisi-istanbul-yerelhaber-1285152/> (Erişim Tarihi: 24.01.2019)

[16] Recep Bıyık, “Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndiriminde Dikkat Edilecek Konular”, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergiye-uyumlu-mukelleflere-vergi-indiriminde-dikkat-edilecek-konular/399205> (Erişim Tarihi: 18.01.2019)

[17] 25.05.2016 tarih ve 37009108-130[11/1-C-2015/1503]-29095 sayılı Özelge.

[18] 05.11.2018 tarih ve 65771276-120.01.02.10-E.13441 sayılı Özelge.

[19] Kazım Yılmaz, “Açıklama ve Örnek Yargı Kararları İle 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması”, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Mart 2015, s.460.

Danıştay 7. Dairesinin 26.10.2004 t. E:2001/4138, K:2004/2640 sayılı kararı, “... *davacı Bankanın söz konusu vergiyi Merkez Bankası bünyesinde kurulmuş olan Elektronik Fon Transferi sistemi yoluyla, verginin tahakkuk ettiği 20.08.1996 gününde, ... sayılı işlemle davalı idarenin Z... Bankası nezdindeki hesabına ödeme yapılmasını istemiş olması karşısında; vergi borcunu ödemek üzere gerekli işlemleri yapan davacı Banka adına gecikme zammı hesaplanmasının hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle iptal eden Vergi Mahkemesi kararı aynı gerekçe ve nedenlerde Dairemizce de uygun görülmüştür.*” şeklindedir.

[20] Yılmaz, s.454.

[21] Ramazan Yakışıklı, “Vergiye Uyumlu Mükelleflerde Vergi İndirimi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 438, Şubat 2018, s.75.

[22] Yakışıklı, s.75.

[23] Söz konusu hükme göre, bu madde kapsamında vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti halinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, vergi ziyası cezası uygulanmaksızın tarh edilir. Tarh edilecek bu vergi, VUK’un 112/3’üncü maddesine göre, ikmalen, re’sen veya idarece tarh olunan vergi olmadığı için, bu vergiye gecikme faizinin tatbik edilmemesi gerekmektedir.

[24] Okan Coşgun, “Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirim Teşviki”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 430, Haziran 2017, s.86.

[25] 10.05.2018 tarih ve 84098128-125[32-2018/4]-E.204105 sayılı özelgede “... *2013 yılı indirimli orana tabi KDV iadesi tutarlarını fazla ve yersiz olarak iade aldığınız yönündeki tespiti üzerine, anılan Müdürlük tarafından şirketiniz adına yapılan tarhiyatların, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde belirtilen indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl (2015-2016-2017) içerisinde (10.05.2017 tarihinde) yapılmış olması ve kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya Vergi Usul Kanununun uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmayıp, **uzlaşmaya gidilmek suretiyle ödenmiş olması nedeniyle**, anılan Kanun maddesinde belirtilen % 5 kurumlar vergisi indiriminden yararlanmanız mümkün bulunmamaktadır.*” şeklinde görüş bildirilmiştir.

[26] M. Emin Akyol, “Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 430, Haziran 2017, s.46.

“*Diğer taraftan vergi indiriminden yararlanılacağı yılda, daha önceki yıllarda yapılan ve dava konusu edilen ikmalenveya re’sen tarhiyatlara ilişkin yargı süreci henüz tamamlanmamışsa indirimden yararlanılamayacaktır. Bu noktada yargı kararının mükellef lehine*



*kesinleştiği tarihte, geriye yönelik olarak indirimden yararlanılıp yararlanılamayacağı hususu önem kazanmakta, ancak bu konuda açıklık bulunmamaktadır.”*

[27] 20. Türkiye Muhasebe Kongresi’nin “Vergi Uygulamalarında ve Vergi Planlamasında Güncel Gelişmeler: Sorunlar ve Çözümler” panelinde tarhiyat mevzuunda oransal bir yaklaşım güdülmesi gerektiği Ankara YMM Odası Başkanı Sakıp Şeker tarafından bir görüş olarak hazıruna ifade edilmiştir.

[28] Emre Akın, “Özelgelere Dava Açılması, Değiştirilmesi Ya Da İptal Edilmesinin Mümkün Olup Olmadığının Değerlendirilmesi Ve Geriye Yürüme Sorunu”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 445, Eylül 2018, s.126.

[29] Recep Bıyık, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergiye-uyumlu-mukelleflere-vergi-indiriminde-dikkat-edilecek-konular/399205> (Erişim Tarihi: 18.01.2019)

[30] 11.06.2018 tarih ve 62030549-120[mük121-2018/237]-E.548774 sayılı Özelge.

[31] Recep Bıyık, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergiye-uyumlu-mukelleflere-vergi-indiriminde-dikkat-edilecek-konular/399205> (Erişim Tarihi: 18.01.2019)

[32] Rıza Bilgiç, “... Dolayısıyla 359. madde kapsamında kaçakçılık fiili olmaksızın diyelim, özel esasları almış olması mükellefin. Bazen sorular geliyor, ‘özel esaslara alındı, acaba indirim hakkından faydalanabilir mi, faydalanamaz mı mükellef’, Burada özel esaslara alınma sebebine bakıyoruz. Özel esaslara, eğer 359’uncu maddedeki ‘sahte belge düzenleme, kullanma vesaire’, o kapsamda bir inceleme raporuyla, bir tespit raporuyla bu kapsama alınmışsa, o zaman faydalanamaz, ama onun dışında diğer sebeplerle ki biliyorsunuz idare KDV iadelerinin sıhhati açısından özel esaslar uygulamasını yapmakta, dolayısıyla bu 359’uncu madde haricindeki fiiller sebebiyle özel esaslara alınma varsa, bu engel olmuyor ...”

[http://www.istanbulymmoo.org.tr/Data/Platform/2018\\_N%C4%B0SAN\\_21.pdf](http://www.istanbulymmoo.org.tr/Data/Platform/2018_N%C4%B0SAN_21.pdf) (Erişim Tarihi: 21.01.2019)