

VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE SAĞLANAN %5 VERGİ İNDİRİMİ UYGULAMA KİTAPÇIĞI

- 50 Soru ve Cevapla Uygulama Esasları
- Vergi İndirimine İlişkin Özelgeler
- Yargı Kararları
- Uzman Görüşleri
- Uygulamaya İlişkin Görüş/Öneriler



İmdat **TÜRKAY**

Gelir İdaresi Grup Başkanı
Eylül 2025 - Ankara

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ

1

GİRİŞ

2

BİRİNCİ BÖLÜM

5

%5 VERGİ İNDİRİMİNİN GENEL ESASLARI

5

Soru 1: Ben Vergisini Düzenli Beyan Edip Ödeyen Bir Türk Vatandaşımı Diyebilmek İçin %5 Vergi İndiriminin Fonksiyonu Nedir?

5

Soru 2: Mükelleflerin Vergi İndiriminden Yararlanma Hakkı Nasıl Bir Haktır?

6

Soru 3: Mükelleflerin %5 Vergi İndiriminden Yararlanması Neden Önemlidir?

8

Soru 4: Vergi İndiriminden Yararlanan Mükellef Sayısı Nedir?

9

Soru 5: Vergi İndirimine İlişkin Yasal Düzenleme Nedir?

10

Soru 6: Vergi İndirimine İlişkin İdari Düzenleme Ve Diğer Dokümanlar Nelerdir?

13

Soru 7: Vergiye Uyumlu Mükelleflere %5 Vergi İndirimi Hangi Vergilere Uygulanır?

14

Soru 8: %5 Vergi İndiriminden Kimler Yararlanabilir?

14

Soru 9: Dar Mükellef Gerçek Kişiler Ve Dar Mükellef Kurumlar Vergi İndiriminden Yararlanabilir mi?

14

Soru 10: Sigorta Acenteliği Faaliyetiyle İştigal Eden Şirketler Vergi İndiriminden Yararlanabilir mi?

15

Soru 11: Gelir Vergisi Mükelleflerinde Uygulamadan Yararlanan Gelir Unsurları ile Yararlanamayan Gelir Unsurları Nedir?

17

Soru 12: %5 Vergi İndiriminden Kimler Yararlanamaz?	17
Soru 13: %5 Vergi İndiriminden Yararlanma Şartları Nelerdir?	18
Soru 14: İndirimin Hesaplanacağı Beyannamenin Ait Olduğu Yıl İle Bu Yıldan Önceki Son İki Yıla Ait Vergi Beyannamelerinin Kanuni Süresinde Verilmiş Olma Şartının Anlamı Nedir?	20
Soru 15: İlgili Dönem Beyannamelerinin Kanuni Süresi İçerisinde Verilmiş Ve Bu Beyannameler Üzerine Tahakkuk Eden Vergilerin De Kanuni Süresi İçerisinde Ödenmiş Olması Ne Demektir?	21
Soru 16: Mükelleflerin Vergi İndiriminden Yararlanmak İçin Üç Dönem Faaliyette Bulunma Zorunluluğu Var Mıdır?	23
Soru 17: Vergi İndiriminin Hesaplanacağı Beyannamenin Verildiği Tarih İtibarıyla Vergi Aslı 1.000 TL'nin Üzerinde Vadesi Geçmiş Borcunun Bulunmaması Şartı Nasıl Uygulanır?	24
Soru 18: Vergi İndiriminden Yararlanmak İçin Süresinde Verilmesi Gereken Beyannameler Nelerdir?	25
Soru 19: Ticari, Zirai Veya Mesleki Kazancın Diğer Gelir Unsurlarıyla Birlikte Beyan Edilmesi Durumunda Mükelleflerin Yararlanabileceği Vergi İndirim Tutarının Tespiti Nasıl Yapılacaktır?	25
Soru 20: Süreksiz Mükellefiyetlere ilişkin Beyanların Vergi İndirimine Etkisi Var mıdır?	27
Soru 21: Kesinleşmiş Olması Koşuluyla Vergi Beyannamelerindeki Vergi Türleri İtibarıyla İkmalen, Re'sen Veya İdarece Yapılmış Bir Tarhiyat Bulunmaması Şartının Önemi Nedir?	28
Soru 22: İkmalen, Re'sen Veya İdarece Yapılmış Bir Tarhiyatın Kesinleşmesi Ne Demektir?	29

Soru 23: Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Vergi İndiriminden Yararlanmaya Etkisi Nedir?	30
Soru 24: Tarhiyatın İndirimden Yararlandıktan Sonra Kesinleşmesi Durumunda Yararlanılan İndirim Tutarı Mükelleften Geri Alınacak mı?	30
Soru 25: Yapılan Tarhiyatların Hangi Vergi Türlerinden Olması Gerekmektedir?	30
Soru 26: Tarhiyatın Yapıldığı Dönemin Vergi İndiriminden Yararlanmaya Etkisi Var mı?	31
Soru 27: Damga Vergisi Beyannamesinin Verilmemesi veya Cezalı Damga Vergisi Tarhiyatı Yapılmasının %5 Vergi İndirimine Olan Etkisi Nedir?	32
Soru 28: Vergi İndiriminden Yararlanmak İçin Hangi Vergilerin Ödenmesi Gerekmektedir?	33
Soru 29: 6183 Sayılı Kanun Kapsamında Tecil Yolu İle Taksitlendirilen Ve Borcun Vadelerinde Ödenmesi Halinde Vergi İndiriminden Yararlanmak Mümkün Müdür?	33
Soru 30: 7440 sayılı Kanun Kapsamında Yapılandırılan Ve Ödemesi Devam Eden Vadesi Geçmiş Borçlar Nedeniyle Vergi İndiriminden Yararlanmak Mümkün Müdür?	34
Soru 31: Vergi İndiriminde Üst Limit Nedir?	35
Soru 32: KDV İade Alacağının Kurumlar Vergisi Borcuna Mahsuben Ödenmesi ve Sonrasında KDV İadesinin İnceleme Sonucunda Düşmesi ve Mahsuben İadenin Azalması Durumunda Vergi İndirimi İptal Olur mu?	36
Soru 33: Kanuni Süresi İçinde Verilen Bir Beyannameye İlişkin Olarak Düzeltme Amacıyla veya Pişmanlıkla Verilen Beyannameler İçin Vergi İndiriminden Yararlanmak Mümkün mü?	36
Soru 34: Kanuni Süresinden Sonra Pişmanlıkla Verilen Beyanname Nedeniyle Vergi İndiriminden Yararlanmak Mümkün müdür?	36
Soru 35: Düzeltme Beyannameleri ile Tenzil Taleplerinin Vergi İndirimine Etkisi Nedir?	37

Soru 36: Gelir/Kurumlar Vergisi Beyannamesini Beyanname Verme Süresinin Son Gününden Daha Önce Veren Mükelleflerin, Tahakkuk Eden Vergiyi Vadesinde Ödemeleri Durumunda %5 Vergi İndiriminden Yararlanması Mümkün mü?	38
Soru 37: Vergi İndiriminden Yararlanan Mükellef Şayet Akaryakıt Sektöründe Faaliyet Göstermeleri Halinde İndirimli Teminat İmkânından Faydalanabilir mi?	41
Soru 38: Birleşilen Şirketlerin Nedeniyle Vergi İndirimi Uygulaması Nasıldır?	42
Soru 39: Sermaye Şirketinin Birleşmesinde Devralınan Şirketin Şartları Yerine Getirmemiş Olması Durumunda, Devralan Şirket Vergi İndiriminden Yararlanabilir mi?	43
Soru 40: Nevi Değişikliği Yapan Şirketin Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi Uygulamasından Yararlanabilir mi?	44
Soru 41: Mahsup Edilecek Vergi İndirimi Tutarı Nasıl Hesaplanmaktadır?	44
Soru 42: Vergiye Uyumlu Mükelleflere Uygulanacak %5 Vergi İndirimi Alacağının Ortaklık Borçlarına Mahsubu Mümkün Müdür?	46
Soru 43: Hesaplanan Vergi İndirimi Tutarının Yıllık Beynamede Ödenmesi Gereken Vergiden Mahsubu Nasıldır?	47
Soru 44: İndirilecek Tutarın Ödenmesi Gereken Vergiden Fazla Olması Durumunda Diğer Vergilere Mahsup İmkânı Var mıdır?	49
Soru 45: İndirimi Mümkün Olmayan Tutarın Diğer Vergilere Mahsubundaki Süre Nedir?	50
Soru 46: Vergi İndiriminden Yararlandıktan Sonra İndirimi Mümkün Olmayan Tutarın Diğer Vergilere Mahsubundaki Süre Nedir?	50
Soru 47: Hesaplanan Vergi İndirimi Tutarının Kurumlar Vergisi Beyannamesinde "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna Ve İndirimler" Olarak Dikkate Alınabilir mi?	51
Soru 48: Vergi İndirim Tutarının Muhasebe Kayıtlarında Gösterilmesi Nasıldır?	51

Soru 49: 7440 Sayılı Yapılandırma Kanununun 3 ve 4. Maddelerinden Yararlanan Mükellefler Vergi İndirimi Uygulamasından Yararlanabilir mi?	54
Soru 50: Vergi İndiriminin Gelir Ve Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi Ve Mahsubu Nasıldır?	58

İKİNCİ BÖLÜM	61
---------------------	-----------

%5 VERGİ İNDİRİMİNDE UYGULAMADA YAŞANAN SORUNLAR İLE BUNLARA İLİŞKİN GÖRÜŞLER VE YARGI KARARLARI	61
---	-----------

1. %5 Vergi İndiriminde Uygulamada Yaşanan Sorunlar	61
1.1. Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz konusunun idari ve yargısal yorumu	61
1.2. Vergi indirimi şartlarının taşınmadığının sonradan anlaşılması durumunda indirilen verginin mükelleften geri alınması durumunda, izaha davet kapsamında kesilen vergi ziyai cezasının vergi indiriminden yararlanmaya engel teşkil edip etmediği konusu	64
1.3. Yeni işe başlayan ve 3 yıldan az mükellefiyeti olan mükelleflerin indirimden yararlanamaması durumu	66
1.4. Ücret, kira, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve irat gelirini beyan eden mükelleflerin bu indirimden yararlanamaması durumu	69
1.5. Tevkifattan kaynaklanan 2 no.lu katma değer vergisi beyannamesinin pişmanlıkla verilmesi durumunda indirimden yararlanma durumu	70
1.6. Kesinleşen tarhiyat üzerinden yapılacak hesaplamalarda verginin yanında vergi ziyai cezası ve gecikme faizinin dikkate alınıp alınmayacağı	71

2. Vergi İndiriminde Vergi İdaresi Ve Yargının Farklı Görüşleri	72
2.1. Belirtilen süre içerisinde kesinleşmiş olması koşuluyla vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması şartı konusu	72
2.2. Vergi indiriminden yararlanabilmek için, diğer koşullar yanında, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl içerisinde kesinleşmiş olması koşuluyla, vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması gerektiği şartına ilişkin kararlar	73
2.3. Pişmanlıkla verilen (2) no.lu katma değer vergisi beyannamesinin tevkifattan kaynaklandığı dikkate alındığında, kuralın ihlali sayılmayacağı konusu	75
2.4. Kanuni süresinden sonra verilse dahi verilen beyannameden kaynaklı herhangi bir özel tüketim vergisinin doğmadığı, bu nedenle indirimden yararlanması gerektiği	76
2.5. Sistemsel sorunlar nedeniyle bir gün geç verilen beyannamenin %5 vergi indirimine engel olup olmadığı	77

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

%5 VERGİ İNDİRİMİNE İLİŞKİN GÖRÜŞ VE ÖNERİLER

1. Vergiye Gönüllü Uyumun Sağlanmasında Vergi İndiriminin Önemi	78
2. Vergiye Uyumlu Mükelleflere Sağlanan %5 Vergi İndirimi Uygulamasının Şartlarına Genel Bakış	79
3. Vergi İndiriminden Yararlanacak Mükelleflerin Kapsamı Genişletilmelidir	81
4. Yıllık Olarak Belirlenen Üst Sınır Kaldırılmalıdır	82
5. 6183 Sayılı Kanununun 48. Maddesine Göre Tecil Ve Taksitlendirilen Borçlar Vadelerinde Ödendiği Sürece Vergi İndirimine Engel Olmamalıdır	83

6. Yeni İşe Başlayan Mükelleflerde İlk Beyannamelerinde İndirimden Yararlanmalıdır	84
7. Kanuni Süresinden Sonra Pişmanlıkla Verilen Beyannameler Sonucunda Tahakkuk Eden Verginin Ödenmesi Şartıyla İndirimden Yararlanmaya Engel Olmamalıdır	84
8. Kesinleşmiş Olması Koşuluyla Vergi Beyannamelerindeki Vergi Türleri İtibarıyla İkmalen, Re'sen Veya İdarece Yapılmış Bir Tarhiyat Bulunmaması Şartı Esnetilmelidir	85
9. %5'lik Vergi İndirimi Oranı Kademeli Bir Geçişle %10'a Kadar Artırılabilir	86
10. Vergi İndiriminin Fazla Olması Durumunda Diğer Vergilere Mahsubunda Süre Sınırı Uzatılmalıdır	86
11. Gelir İdaresinin Vergiye Uyumlu Mükellef Sayısını Artırması Gerekmemektedir	86
12. Sonuç ve Genel Değerlendirme	88

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

%5 VERGİ İNDİRİMİNE İLİŞKİN İDARİ DÜZENLEMELER

1. Yasal Düzenleme	90
2. Gelir Vergisi Genel Tebliği	93
3. Gelir Vergisi İç Genelgesi	113
4. Vergiye Uyumlu Mükelleflere %5 Vergi İndirimi Broşürü	116
5. Vergiye Uyumlu Mükelleflere Sağlanan %5 Vergi İndirimine İlişkin İnfografik	124

KAYNAKÇALAR

125

ÖNSÖZ

Türk Vergi Sistemimize 2018 yılında giren düzenleme ile vergisini düzenli beyan edip ödeyen vergiye uyumlu tam ve dar mükellef ayrımı olmaksızın gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine %5 vergi indirimi getirilmiştir. Vergiye uyumlu mükelleflerin yararlandığı %5 indirimi uygulaması her yıl mart ve nisan aylarında gelir ve kurumlar vergisi beyan sürecinde kamuoyunda vergi hukukçuları, vergi uzmanları ve özellikle de beyannameleri veren meslek mensupları tarafından yargı kararları da dikkate alınarak yoğun bir şekilde tartışılmaktadır.

Vergiye uyumlu mükellef indirimi uygulamasıyla, ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile istisnalar hariç kurumlar vergisi mükelleflerine, belirli şartlarla yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'inin, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilmesi imkanı sağlanmıştır.

Mükellefler için %5 vergi indiriminden yararlanmak, beyannamelerini süresinde beyan edip ödeyen bir mükellef kategorisinde olduklarının göstergesi kabul edildiğinden, artık her ortamda övünülecek bir konu olarak son sekiz yıldır gündemdeki yerini korumaktadır. Konuya ilişkin olarak her geçen gün yargı kararları ve özetler ile yazılan makale sayısı da artmaktadır.

2023 yılına ilişkin olarak 2024 yılında verilen 5,6 milyon gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden sadece 132.000 mükellefin [%2'si], vergiye uyumlu mükellef indiriminden yararlanmıştır.

%5 vergi indirimi uygulaması mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artıran çok önemli bir uygulama olarak varlığını gelecek yıllarda da devam ettirecektir. Hatta önümüzdeki süreçte belki de yapılacak bir yasal düzenleme ile gelir vergisinde yer alan yedi gelir unsurunun da bu indimden yararlanması sağlanacaktır.

Soru ve cevaplarla %5 vergi indirimi uygulamasını inceleyen bu kitapçık çalışmasında; yasal düzenleme, konuya ilişkin tebliğler, verilen özetler, yargı kararları ve uzman görüşlerine yer verilmiş olup sonuçta ise sistemi iyileştirmeye yönelik görüş ve önerilerde bulunulmuştur.

Dört bölümden oluşan bu Kitapçık çalışmasının; başta vergi indirimi uygulamasından yararlanan mükelleflere, vergi uzmanlarına ve meslek mensuplarına (SMMM-YMM) faydalı olmasını dilerim.

"Vergi Geleceğimizdir. Vergisiz Kazanca İzin Vermeyelim."

İmdat TÜRKAY

1 Eylül 2025

**Bu Kitapçıkta yapılan açıklamalar, tamamıyla yazarına ait olup, hiçbir şekilde yazarın çalıştığı kurumunu bağlamaz, kurumunun görüşü olarak kullanılamaz ve değerlendirilemez.*

GİRİŞ

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesine göre, vergiye uyumlu mükelleflere getirilen vergi indirimi uygulamasından; ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefleri ile finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere kurumlar vergisi mükelleflerinden belirtilen şartları taşıyanlar yararlanabilmektedir.

Vergi indirimi, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'inin, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilmesine imkan sağlayan bir uygulamadır.

Vergi indiriminden yararlanma şartları şöyledir;

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

Vergi beyannameleri; 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 beyannamelerini ifade etmektedir.

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

- » Belirtilen süre içerisinde kesinleşmiş olması koşuluyla vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmamalıdır.

Kesinleşen tarhiyatların, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl için geçerli olan, yıllık indirim tutar sınırının %1'ini aşmaması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.

- » İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, kapsam dahilindeki vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergiler ödenmiş olmalıdır.

Mükelleflerin, vergi cezaları ile fer'i alacaklar dahil vergi aslı tutarının 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcu bulunmamalıdır. Ayrıca her yıl için belirlenen bir vergi

indirimi üst limiti bulunmakta olup, hesaplanan indirim tutarı, her hâl ve takdirde 2025 yılı için 9.900.000 TL'den fazla olamaz.

Bu arada, vergi indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan kaçakçılık suçları ve cezaları işlediği tespit edilenler, %5 vergi indiriminden yararlanamazlar.

İlk olarak 6824 sayılı Kanunla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 121. Maddesinde düzenlenen "Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi" 01.01.2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yapılan bu yasal düzenleme, 1/1/2018 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere hayata geçirilmiştir. Böylece yapılan yasal düzenleme ile vergisini düzenli beyan edip ödeyen mükellefler, bir bakıma ödüllendirilmiştir.

Yasal düzenlemenin yapıldığı yıllarda herkes tarafından bu düzenleme çok olumlu karşılanmış ve özellikle vergisini düzenli beyan edip ödeyen vergi mükelleflere bu uygulama büyük ve anlamlı bir avantaj sağlamıştır.

Vergiye uyumlu mükelleflerin yararlandığı vergi indirimi uygulaması hakkında bugüne kadar önce Aralık 2019 yılında 7194 sayılı Kanunla, 1/1/2020 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere değişiklikler yapılmış; daha sonra da 7338 sayılı Kanunla 1/1/2022 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere değişiklikler yapılmış ve yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Gerek 7194 sayılı Kanunla uygulamada yapılan değişiklikler gerek ise 7338 sayılı Kanunla vergi indiriminde mükellefler lehine yapılan bazı değişiklikler sonucunda, 1/1/2022 tarihinden itibaren %5 vergi indiriminden yararlanmak daha kolay hale gelmiştir. Ancak konu hakkındaki tartışmalar ve idari uygulamalara karşı açılan davalarda verilen aksi yöndeki yargı kararları hala devam etmektedir.

Türkiye genelinde 2023 vergilendirme dönemi yıllık gelir vergisi beyanlarına ilişkin olarak, Mart/2024 yılında 4 milyon 541 bin 644 mükellef tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmiştir. 2023 yılına ilişkin olarak Mart/2024 tarihinde verilen gelir vergisi beyannamelerinde %5 vergi indiriminden yararlanan mükellef sayısı 51.160 olmuştur.

Türkiye genelinde 2023 yılı vergilendirme dönemi kurumlar vergisi beyanlarına ilişkin olarak Nisan/2024 yılında 1 milyon 111 bin 944 mükellef tarafından kurumlar vergisi beyannamesi

verilmiştir. 2023 yılına ilişkin olarak Nisan/2024 tarihinde verilen kurumlar vergisi beyannamelerinde indirimden yararlanan mükellef sayısı ise 80.638 olmuştur.

2023 yılına ilişkin olarak 2024 yılında 5,6 milyon mükellef tarafından verilen gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinde 132.000 mükellefin (%2'si) vergiye uyumlu mükellef statüsünde bulunduğu ve %5 vergi indiriminden yararlandığı görülmüştür. Bu sayılar bize şunu göstermektedir ki, yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi veren mükellefler içinde vergi indiriminden yararlanan mükellef sayısı çok azdır. Bu sayının acilen ve kademeli bir şekilde artırılması, indirim uygulamasından yararlanmaya engel olan başta ilgili yasal düzenleme olmak gerekli düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Türkiye genelinde 2024 vergilendirme dönemi yıllık gelir vergisi beyanlarına ilişkin olarak, Mart/2025'de 5 milyon 132 bin 895 mükellef tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmiştir. Türkiye genelinde 2024 yılı vergilendirme dönemi kurumlar vergisi beyanlarına ilişkin olarak Nisan/2025'de ise 1 milyon 171 bin 443 mükellef tarafından kurumlar vergisi beyannamesi verilmiştir. 2024 yılına ilişkin olarak 2025 yılında yapılan beyanlarda kaç mükellefin vergi indiriminden yararlandığı Gelir İdaresi tarafından henüz açıklanmamıştır.

Özetle, şartları taşıyan mükellefler, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinin %5'ini, vergi indirim tutarı olarak hesaplamaktadırlar. Hesaplanan indirim tutarı, öncelikle bu beyannameler üzerinden ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indiriliyor, yani mükellefler vergi indirim tutarı kadar daha az vergi ödüyorlar. Vergi indirimi tutarının ödenmesi gereken vergiden fazla olması halinde ise kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebiliyor. Ancak, bu süre içerisinde mahsup edilemeyen tutarlar mükelleflere red ve iade edilmemektedir.

Bu genel açıklamadan sonra şimdi soru ve cevapla %5 vergi indirimi uygulamasının usul ve esaslarını inceleyelim. Yasal düzenleme okunduğunda son derece kolay bir indirim gibi görünse de uygulamada idarenin yorumları, meslektaşların (SMMM-YMM) beklentileri, özeller, vergi uzmanlarının farklı görüşleri ile yargı kararları dikkate alındığında doğru bir vergi indirimi için bilinmesi gereken birçok detay olduğu görülmektedir.

Bu Kitapçık çalışması dört bölümden oluşmakta olup yapılan yasal düzenlemeler, gelir İdaresinin düzenlemeleri, özeller, uzman görüşleri, mükellef ve meslek mensuplarının beklentileri, yargı kararları dahil her konuya yer verilmeye çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

%5 VERGİ İNDİRİMİNİN GENEL ESASLARI

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesine göre, belirlenen şartları taşıyan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, 1/1/2018 tarihinden itibaren verdikleri yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'ini, ödenmesi gereken vergiden indirme imkânı bulunmaktadır. Bu bölümde vergi indirimine ilişkin yasal düzenleme, konu hakkında yayımlanan genel tebliğler, yayınlanan iç genelge ve konuya ilişkin olarak verilen özelgeler çerçevesinde konu 50 soru ve cevapla incelenmiştir.

Soru 1: Ben Vergisini Düzenli Beyan Edip Ödeyen Bir Türk Vatandaşımı Diyebilmek İçin %5 Vergi İndiriminin Fonksiyonu Nedir?

Dünyamızda son çeyrek yüzyılda, insan haklarının gelişmesi sonucu demokrasi ve hukuk devletinin de gelişmesi sağlanmış ve vergi hukuku içinde yer alan mükellef hakları da demokratik bir hak olarak algılanmaya başlanmıştır.

Amerikan Başkan adayları seçim konuşmalarında halka hitap ederken "*Saygıdeğer vergi mükellefleri*" diye söze başlarlar ve Amerikan vatandaşlarının polis veya başka bir Devlet gücü tarafından sorguya çekildiğinde veya bir haksızlığa uğradıklarında ilk söyledikleri şey; "*I am a taxpayer-ben bir vergi mükellefiyim.*" cümlesidir. Amerika'da vergi konusunda var olan algı ve hassasiyeti, Amerikan filmlerinde de görmek mümkündür. Tabii ki Amerikan vatandaşlarının veya Amerikan Başkan adaylarının bu konuşmaları yapmasının sebebi, ABD'de var olan ve uzun yıllarda oluşan ve herkes tarafından benimsenen vergi bilinci ve kültürünün bir sonucudur. Vergi algısı ve kültürü açısından aynı anlayış batı Avrupa ülkeleri içinde geçerli bulunmaktadır.

Hepimizin beklentisi de ülkemizde var olan vergi kültürünün bir gün bu seviyelere gelmesidir. Ancak, bugün için bir haksızlığa uğradığında veya bir polis kontrolünde "Ben vergisini ödeyen bir Türk vatandaşım" diyen çok az sayıda vergi mükellef bulunmaktadır.

Bilindiği üzere, 20.08.2025 tarihinde Gelir İdaresinin internet sayfasında, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 5 inci maddesi ve 561 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca; 2024 vergilendirme dönemine ilişkin yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannamelerinin değerlendirilmesi sonucunda Türkiye genelinde en fazla vergi beyan eden 100 mükellef listesi açıklanmış bulunmaktadır.

Türkiye genelinde 2024 vergilendirme dönemi yıllık gelir vergisi beyanlarına ilişkin olarak, 5 milyon 132 bin 895 mükellef tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmiştir. Türkiye genelinde 2024 vergilendirme dönemi için her bir mükellef ortalama 274 bin 288 TL matrah beyanında bulunmuş ve bu matrah üzerinden ortalama 81 bin 526 TL gelir vergisi tahakkuk ettirilmiştir. Gelir vergisi rekortmen listesinde 100 mükellefin 79'u isminin açıklanmasını istememiş 21 mükellef ise isminin açıklanmasını istemiştir.

Oysa kayıtdışılığın mevcut durumu ile vergi kayıp ve kaçığının mevcudiyetine baktığımızda, vergisini düzenli ve doğru beyan edip ödeyen mükelleflerin herkesten daha çok sesinin çıkması gerekmektedir. Mükelleflerin en azından ödediği vergiye sahip çıkma adına şahit olduğu vergi kayıp ve kaçığını devlete bildirmesi gerekmektedir. Gerçekten de Ülkemizde en çok gelir vergisi ödeyen 100 mükellefin 79'u isminin açıklanmasını istememesi son derece düşündürücüdür.

İşte Türk vergi mükelleflerinin ben vergisini düzenli beyan edip ödeyen bir vatandaşım demelerini sağlayan sistem %5 vergi indirimi uygulamasıdır. Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden şartları sağlayıp %5 vergi indiriminden yararlananlar net olarak şunu söyleyebilirler, *"Ben Vergisini Düzenli Beyan Edip Ödeyen Bir Türk Vatandaşım"*.

Bu nedenle, vergilerini tam ve zamanında beyan ederek ödeyen tüm mükelleflere ne kadar teşekkür edilse azdır. Hele ki son yedi yıldır %5 vergi indirimden yararlanmak suretiyle vergilerini düzenli beyan edip ödeyen gönüllü uyumu yüksek mükelleflere Devletimiz ne kadar avantaj ve kolaylık sağlasa azdır. Çünkü Ülkemizde kayıt dışı ekonomi ile mücadele uzun yıllardır uygulanan eylem planları ile devam etmekte, 5. Eylem planı 2025 yılı sonunda tamamlanmakta ve hemen ardından 6. Eylem planı uygulamaya geçirecektir. Mevcut kayıt dışı ekonomi oranlarına baktığımızda %30'ların üzerinde olduğu görünmektedir. Bu nedenle, vergiye gönüllü uyumu yüksek mükellefler ne kadar teşvik edilse azdır.

Soru 2: Mükelleflerin Vergi İndiriminden Yararlanma Hakkı Nasıl Bir Haktır?

Mükelleflerin %5 vergi indiriminden yararlanma hakkı özel bir haktır ve mükellefin isteği-ne bağlıdır. Şartları taşıyan her mükellefin bu haktan yararlanması engellenemez. Bilindiği üzere, mükelleflerin özel hakları, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması sırasında karşılaştıkları özel durumlar ve işlemler sırasında sahip oldukları haklardır.

Özel haklar genellikle yapılan bir vergisel idari işlem sonrasında vergi sisteminde yer alan usul kanunlarında mükellefe sağlanan haklardır. Özel haklar şöyle gruplandırılabilir;

- » Verginin tahakkuku aşamasındaki haklar (213 sayılı VUK),
- » Verginin tahsilatı sırasındaki haklar (6183 sayılı AATUHK),
- » Vergi ihtilaflarının çözümü sırasındaki haklar (2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu),
- » Vergi denetimi sırasındaki haklar (Yoklama, vergi denetimleri, vergi incelemesi vb.).

Özel mükellef hakları dediğimiz haklar genellikle verginin tahakkuk ve tahsilat sürecinde usul kanunları olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı AATUHK'da yer alan haklardır. Ayrıca, vergisel işlemlerde idare ile mükellef arasında yaşanan ihtilafların çözümünde 2577 sayılı Kanunda yer alan dava açmaya yönelik haklar ile vergi denetimi ve vergi incelemeleri sırasındaki haklar da özel haklar kapsamında değerlendirilmektedir. Buna göre, vergi indiriminden yararlanma hakkı dahil olmak üzere vergi kanunlarında yer alan özel mükellef hakları şöyledir.

Vergi Kanunlarında Yer Alan Özel Mükellef Hakları	İlgili Vergi Kanunu	İlgili Kanun Maddeleri
Vergi Mahremiyeti Hakkı	VUK	5
Düzeltilme Talebi Hakkı	VUK	120-121-122-123
Şikayet Yolu ile Müracaat Hakkı	VUK	124
Vergi İncelemesi Sırasındaki Haklar	VUK	136 ve 140
İzaha Davet Sonucunda İzahat Bulunma Hakkı	VUK	370
Pişmanlık Hakkı	VUK	371
Cezalarda İndirim Hakkı	VUK	376
Dava Hakkı	VUK	377
Kanun Yolundan Vazgeçme Hakkı	VUK	379
Özelge Talep Hakkı	VUK	413
Uzlaşma Hakkı	VUK	Ek Madde 1 ve 11

Karşılıklı Anlaşma Usulüne Başvuru Hakkı	VUK	Ek Madde 14 ila 18
<i>Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi</i>	<i>GVK</i>	<i>Mükerrer Madde 121</i>
Peşin Fiyatlandırma Anlaşması Başvuru Hakkı	KVK	13
Tecil Taksitlendirme Hakkı	6183 Sayılı Kanun	48 ve 48/A
Ödeme Emrine İtiraz Hakkı	6183 Sayılı Kanun	58
Bazı Hallerde Haczin Kaldırılması Hakkı	6183 Sayılı Kanun	74/A
Mahsup ve İade Talep Hakkı	GV-KDV	315-252 Seri No.lu GV Genel Tebliği- KDV Genel Uygulama Tebliği

Soru 3: Mükelleflerin %5 Vergi İndiriminden Yararlanması Neden Önemlidir?

Vergiye gönüllü uyumu yüksek olan ve şartları sağlayan mükellefler açısından %5 vergi indiriminden yıllık beyanname üzerinden beyan dönemlerinde yararlanmak çok önemli bir vergisel işlemdir. Bir taraftan Devlet vergi alacağından vazgeçmekte bir şekilde vergi harcaması yapmaktadır. Ancak, bu alacağından vazgeçtiği mükelleflerin beyan ve ödemeleri o kadar düzenli ki belirlenen şartları sağlayan bu mükelleflerin yıllık beyanname %5 vergi indirimini uygulanması mükellefler açısından övünç sebebi olmakta ve her ortamda bu indirimden yararlanan mükellef olduklarını gururla söylemektedirler.

Birinci olarak yasal düzenleme kapsamında vergiye uyumlu mükellef kapsamına girilmesi, mükelleflere %5 vergi indiriminden yararlanma imkanı sağlamakta olup ödeyecekleri gelir ve kurumlar vergisini azda olsa azaltmaktadır. Örneğin 2024 yılı hesap dönemi için Nisan/2025 ayında verilen kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan kurumlar vergisi 10 milyon olan bir şirketin,

Vergi indirim tutarı = Hesaplanan kurumlar vergisi X indirim oranı

$$= 10.000.000 \text{ TL} \times \%5 = 500.000 \text{ TL}$$

olarak hesaplanmış olsun. Buna göre, mükellef vergi indiriminden aşağıdaki şekilde yararlanmaktadır.

Hesaplanan kurumlar vergisi	10.000.000 TL
Hesaplanan vergi indirimi tutarı ($10.000.000 \times 5\%$)	500.000 TL
Mahsup edilecek vergiler toplamı	3.000.000 TL
-Ödenen geçici vergi= 2.000.000 TL	
-Tevkif yoluyla kesilen vergi=1.000.000 TL	
Ödenmesi gereken kurumlar vergisi ($10.000.000 - 3.000.000 =$)	7.000.000 TL
Mahsup edilen %5 vergi indirimi tutarı	500.000 TL
Ödenecek kurumlar vergisi ($7.000.000 - 500.000 =$)	6.500.000 TL
Vergi indirim tutarının üst limiti, 2025 yılı için belirlenen 9.900.000 TL'yi geçmemektedir.	

Yukarıdaki tabloda da görüldüğü üzere, 500 bin liralık vergi indirimi tutarı, hiç de azımsanacak bir tutar değildir. Ayrıca kurumsal firmalar açısından bu indirimden yararlanmak ödev ve yükümlülüklerini tam olarak yapan mükellef algısı yarattığından, kapsam dahilinde olan mükellefler vergiye uyumlu mükellef statüsünde olmaktan büyük bir onur duymaktadırlar.

Soru 4: Vergi İndiriminden Yararlanan Mükellef Sayısı Nedir?

Öncelikle belirtmek gerekir ki mevcut gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi veren mükellefler içerisinde %5 vergi indiriminden yararlanan mükellef sayısı son derece azdır. Ancak, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için %5 vergi indiriminden yararlanmak için gerekli şartları sağlama konusunda hem mükelleflerde hem de meslek mensuplarında öylesine bir hassasiyet söz konusu ki bu indirimden yararlanan mükellef sayısı her geçen yıl artmakta ve gönüllü uyumu yüksek mükellef grubunun kapsamı genişlemektedir.

Şubat/2025 tarihinde yayımlanan 2024 Yılı GİB Faaliyet Raporunda yer aşağıdaki tablodaki verilere göre, 2019-2023 döneminde vergi indirimden yararlanan gelir vergisi mükellef sayısı sürekli olarak artış göstermiş ve en son 2023 yılına ilişkin olarak Mart/2024 tarihinde verilen gelir vergisi beyannamelerinde indirimden yararlanan mükellef sayısı 51.160 olmuş, yıllık beyannamede hesaplanan indirim tutarı ise 732.653.348 TL olmuştur.

Vergiye uyumlu mükellef indiriminden yararlanan gelir vergisi mükelleflerinin sayısına ve yararlanan indirim tutarlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda yer almaktadır (GİB 2024 Faaliyet Raporu, Yayın No: 560, Şubat 2025).

Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi – Gelir Vergisi		
Takvim Yılı*	Mükellef Sayısı	Hesaplanan Vergi İndirimi
2019	25.628	104.707.107
2020	29.377	141.538.465
2021	35.235	205.906.136
2022	47.888	399.431.637
2023	51.160	732.653.348

**2024 takvim yılına ait gelir vergisi beyannamelerinin mükellefleri tarafından henüz verilmemiş olması sebebiyle 2024 yılına ilişkin veriler tabloda yer almamaktadır.*

Benzer şekilde, 2024 Yılı GİB Faaliyet Raporunda bulunan aşağıdaki tabloda da görüldüğü üzere, son beş yılda %5 vergi indiriminden yararlanan kurumlar vergisi mükellef sayısı da sürekli olarak artış göstermiş ve en son 2023 yılına ilişkin olarak Nisan/2024 tarihinde verilen kurumlar vergisi beyannamelerinde indirimden yararlanan mükellef sayısı 80.638 olmuş, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan indirim tutarı ise 13.174.153.454 TL olmuştur.

Vergiye uyumlu mükellef indiriminden yararlanan kurumlar vergisi mükelleflerinin sayısına ve yararlanılan indirim tutarlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi – Kurumlar Vergisi		
Hesap Dönemi*	Mükellef Sayısı	Hesaplanan Vergi İndirimi
2019	29.560	1.043.898.784
2020	35.128	1.611.936.576
2021	45.243	3.395.375.979
2022	76.388	7.521.180.982
2023	80.638	13.174.153.454

**2024 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamelerinin mükellefleri tarafından henüz verilmemiş olması sebebiyle 2024 yılına ilişkin veriler tabloda yer almamaktadır.*

Sonuç olarak 2024 yılı verilerine göre, vergi indiriminden yararlanan toplam mükellef sayısının, toplam gelir ve kurumlar vergisi mükellef sayısına oranı ancak %2'ler seviyesinde kalmaktadır.

Soru 5: Vergi İndirimine İlişkin Yasal Düzenleme Nedir?

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 121. Maddesinde düzenlenen "Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi" konusunda yasal düzenleme şöyledir. Anılan maddede 6824, 7194 ve 7338 sayılı Kanunlarla yapılan değişiklikler ile bunların yürürlük tarihleri ayrıca gösterilmiştir.

"Mükerrer Madde 121: Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi"

(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 [329 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 1/1/2025 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 9.900.000 TL] 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. *(7194 sayılı Kanunun 18 inci maddesiyle değişen bent; Yürürlük: 1/1/2020 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 07.12.2019) 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.) olması,*

2. *[7338 sayılı Kanunun 10 uncu maddesiyle değişen bent; Yürürlük: 1/1/2022 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 26.10.2021]* numaralı bentte belirtilen süre içerisinde kesinleşmiş olması koşuluyla vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması (Kesinleşen tarhiyatların, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl için geçerli olan, birinci fıkradaki indirim tutar sınırının %1'ini aşmaması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.),
3. *[7194 sayılı Kanunun 18 inci maddesiyle değişen bent; Yürürlük: 1/1/2020 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 07.12.2019]* İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, (1) numaralı bent kapsamındaki vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması (Ödemenin, ilgili mevzuatı gereği istenilen bilgi ve belgelerin tam ve eksiksiz olarak ibraz edilmiş olması koşuluyla, vergi kanunları gereği doğan iade alacaklarından mahsuben yapılmış olması ve indirimden yararlanıldıktan sonra söz konusu iade alacağı tutarının mahsuben ödemesi talep edilen vergi borcu tutarının altına düşmesi hâlinde, eksik ödenmiş duruma gelen vergilerin mahsuben ödenmek istenilen tutarın %10'unu aşmaması kaydıyla, eksik ödenmiş vergiler dolayısıyla veya vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması hâlinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden onbeşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla, bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.), ayrıca, vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar 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 ziyai cezası uygulanmaksızın tarh edilir. (7338 sayılı Kanunun 10 uncu maddesiyle kaldırılan cümle; Yürürlük: 1/1/2022 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 26.10.2021)

[7194 sayılı Kanunun 18 inci maddesiyle değişen fıkrası; Yürürlük: 1/1/2020 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 07.12.2019] Bu maddede geçen vergi beyannameleri ibaresi, 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 tüketime vergisi beyannamelerini; vergi ibaresi, anılan Bakanlığa bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken 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 değerleme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan tutarın %5'ini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. *(700 Sayılı KHK'nın 45 inci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük:09.07.2018)* Cumhurbaşkanı, birinci fıkrada yer alan oranı ve tutarı iki katına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye, kanuni oran ve tutarına getirmeye; Maliye Bakanlığı, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Soru 6: Vergi İndirimine İlişkin İdari Düzenleme Ve Diğer Dokümanlar Nelerdir?

Konuya ilişkin ayrıntılı açıklama ve örnekler, Gelir İdaresi tarafından yayımlanan 301 ve 312 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde yer almaktadır.

Vergi indirim uygulaması hakkında detaylı açıklama ve örnekler Gelir İdaresi tarafından hazırlanan ve 23/12/2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 301 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılmış bulunmaktadır. Daha sonra, 7194 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler hakkında 27.05.2020 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 312 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği [Seri No: 301]'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliği ile 301 seri no.lu GVG'nin ilgili bölümlerinde değişiklikler yapılmıştır. 7338 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler sonrasında konuya ilişkin olarak bir genel tebliğde bir açıklama yapılmamıştır.

Mükelleflerin %5 vergi indirim konusunda detaylı bilgi için Gelir İdaresinin internet sayfasında (gib.gov.tr/Rehber ve Broşürler) yer alan Vergiye Uyumlu Mükelleflere %5 Vergi İndirimi Broşürüne bakmasında fayda vardır. Ayrıca konu hakkında Gelir İdaresinin internet sayfasında yayınlanan infografik de konuyu çok güzel özetlemektedir (<https://www.gib.gov.tr/yarim-kaynaklar/infografikler>).

Bu arada unutmadan söyleyelim, mükellefler Dijital Vergi Dairesinde (<https://dijital.gib.gov.tr>) sorgulama yaparak, size nasıl yardımcı olabiliriz kısmına uyum yazılması durumunda ekrana gelen "Vergiye Uyumda Vergi İndirim Bilgisi Sorgulama" kısmına tıklarak gelen hizmet modülünden, sorgulama kısmına ilgili dönemi yazarak durumlarını sorgulayabilmektedirler.

Soru 7: Vergiye Uyumlu Mükelleflere %5 Vergi İndirimi Hangi Vergilere Uygulanır?

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesine göre, belirlenen şartları taşıyan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, 1/1/2018 tarihinden itibaren verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'ini, ödenmesi gereken vergiden indirme imkânı bulunmaktadır.

%5 vergi indirimi uygulaması, sadece yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerine göre hesaplanan gelir ve kurumlar vergisi için geçerli bulunmakta olup bunlar dışında kalan KDV, damga vergisi, MTV, ÖTV, veraset ve intikal vergisi, emlak vergisi, değerli konut vergisi vb. vergilerde indirim uygulaması söz konusu değildir.

Soru 8: %5 Vergi İndiriminden Kimler Yararlanabilir?

Kanunda belirtilen şartları taşımaları kaydıyla aşağıda belirtilen mükellefler vergi indirimin-den yararlanabilmektedir.

- » Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefleri ile
- » Kurumlar vergisi mükellefleri (Finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç).

Soru 9: Dar Mükellef Gerçek Kişiler Ve Dar Mükellef Kurumlar Vergi İndiriminden Yararlanabilir mi?

193 sayılı GVK'nın mükerrer 121. Maddesinde yer alan yasal hükümlerde ve konuya ilişkin olarak yayımlanan 301 ve 312 seri No.lu VGGT'de yapılan açıklamalarda, dar mükelleflerin vergi indiriminden yararlanamayacakları konusunda bir düzenleme yoktur. Esasen madde metnine bakıldığında indirimden yararlanmak için tam veya dar mükellef ayrımı yapılmamış ve belirlenen şartları sağlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin indirimden yararlanacağı belirtilmiştir. Bu nedenle gerek dar mükellef gerçek kişi gelir vergisi mükellefleri, gerekse dar mükellef kurumlar yıllık gelir ve kurumlar vergisi veriyorsa ve şartları sağlıyorsa %5 vergi indiriminden yararlanabileceklerdir.

Konu hakkında verilen bir özeltede bunu doğrulamaktadır. Dar mükellef bir kurum tarafından, %5 vergi indiriminden yararlanıp yararlanamayacağı konusunda Gelir İdaresine yapılan başvuruda; firmanın Türkiye'de uluslararası trafikte gemi işletmeciliği faaliyeti ile uğraştığı,

Türkiye’de dar mükellef olarak vergilendirildiği, bir A.Ş.’nin acente sıfatıyla şirketinin Türkiye’de temsilcisi olduğu ve şirketin tüm vergi ve yasal yükümlülüklerini yerine getirdiği, şirket adına tespit edilen tüm eksik yükümlülüklerle ilişkin ceza ve ihbarnamelerin söz konusu A.Ş. adına düzenlendiğinden herhangi bir vergi borcunun bulunmadığı belirtilerek, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 nci maddesine yer alan vergi uyumundan yararlanıp yararlanamayacakları hususunda görüş talep edilmiştir.

Verilen özelerde, GVK’nın Mükerrer 121 inci maddesinde yer alan hükümlere yer verilmiş ve konu ile ilgili olarak yayımlanan 301 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde gerekli açıklamaların yapıldığı belirtilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 22 nci maddesinin birinci fıkrasında, dar mükellef kurumların iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı; ikinci fıkrasında ise dar mükellefiyete tabi kurumların ticari veya zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanununun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümlerinin uygulanacağı, ancak bu kazanç ve iratların Türkiye’de yapılmakta olan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancının bu maddenin birinci fıkrasına göre tespit edileceği, 24’üncü Maddesinde kurumlar vergisinin mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunacağı, beyannamenin ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerdiği, her mükellef vergiye tabi kazancının tamamı için beyanname vereceği hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun "Tarhiyatın Muhatabı, Tarh Zamanı ve Tarh Yeri" başlıklı 28 inci maddesinde, *"Dar mükellefiyete tabi yabancı kurumların vergisi, bunlar hesabına Türkiye'deki müdür veya temsilcileri; müdür veya temsilcileri mevcut değil ise kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar adına tarh olunur..."* hükmü yer almaktadır. Öte yandan, Gelir Vergisi Kanununun 8 inci maddesinde;

"...Aynı maddede yazılı daimi temsilci, bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimsedir.

Aşağıda yazılı kimseler, başkaca şartlar aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılırlar.

1. Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Ticaret Kanunu'nun hükümlerine göre acenta durumunda bulunanlar;

2. Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere, giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler;
3. Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar.

Bir kimsenin birkaç kişiyi aynı zamanda temsil etmesi, daimi temsilcilik vasfını değiştirmez."

hükümüne yer verilmiştir. Bu hüküm ve açıklamalara göre, dar mükellef şirketin tüm vergi ve yasal yükümlülükleri ile şirket adına tespit edilen tüm eksik yükümlülüklerle ilişkin ceza ve ihbarnamelerde anılan A.Ş. muhatap olarak alınmakla birlikte Kurumlar Vergisi Kanununun 28 inci maddesi hükmü gereği bu işlemlerin tamamı şirket hesabına yapıldığından ve verginin mükellefi de şirket olduğundan, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde yer alan şartların sağlanamaması halinde şirketin söz konusu vergi indiriminden yararlanması mümkün bulunmamaktadır. (www.gib.gov.tr/Özelgeler, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 18.04.2019 tarih ve 62030549-120[Mükerrer 121-2018/654]-E.319336 sayılı özeldes).

Soru 10: Sigorta Acenteliği Faaliyetiyle İstigal Eden Şirketler Vergi İndiriminden Yararlanabilir mi?

Gelir İdaresine sorulan bir soruda, sigorta acenteliği faaliyetiyle istigal eden şirketin, Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 121 inci maddesinde yer alan %5 oranındaki vergi indiriminden faydalanıp faydalanamayacağı hususunda özelge talep edilmiştir. 301 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "3. Vergi indiriminden yararlanacak olanlar" başlıklı bölümünde, "Tebliğin 4 üncü bölümünde belirtilen şartları taşımaları kaydıyla vergi indiriminden;

- » Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar,
- » Finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere kurumlar vergisi mükellefleri,

yararlanabileceklerdir.

5684 sayılı Sigortacılık Kanununun "Tanımlar" başlıklı 2 nci maddesinde; bu Kanunda geçen sigorta acentesinin: Ticarî mümessil, ticarî vekil, satış memuru veya müstahdem gibi tâbi bir sıfatı olmaksızın bir sözleşmeye dayanarak muayyen bir yer veya bölge içinde daimî bir

surette sigorta şirketlerinin nam ve hesabına sigorta sözleşmelerine aracılık etmeyi veya bunları sigorta şirketleri adına yapmayı meslek edinen, sözleşmenin akdinden önce hazırlık çalışmalarını yürüten ve sözleşmenin uygulanması ile tazminatın ödenmesinde yardımcı olan kişiyi; sigorta şirketinin ise: Türkiye'de kurulmuş sigorta şirketi ile yurt dışında kurulmuş sigorta şirketinin Türkiye'deki teşkilâtını ifade ettiği belirtilmiştir.

Buna göre, sigorta acenteliği faaliyetiyle iştigal eden ve sigorta veya reasürans şirketi olmayan şirketin, Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 121 inci maddesinde yer alan şartları sağlaması durumunda, anılan madde kapsamında vergi indiriminden faydalanması mümkündür (www.gib.gov.tr/Özelgeler, Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığının 16.07.2019 tarih ve 50426076-120[Mük.121-2018/20-719]-E.52725 sayılı özeldes).

Soru 11: Gelir Vergisi Mükelleflerinde Uygulamadan Yararlanan Gelir Unsurları ile Yararlanamayan Gelir Unsurları Nedir?

Mevcut yasal düzenlemeye göre, belirlenen şartları sağlayan ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile istisnalar hariç kurumlar vergisi mükellefleri %5'lik vergi indirimi uygulamasından yararlanabilmektedir. Bu nedenle, gelir vergisi mükelleflerinden ticari, zirai veya mesleki kazançlar dışındaki gelirler dolayısıyla beyanname verenler uygulamanın kapsamı dışında bulunmaktadır. Bu durumun ücret, kira, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlarını süresinde beyan edip ödeyen gelir vergisi mükelleflerine karşı bir eşitsizlik yarattığı söylenmektedir. Gelir vergisinde üç gelir unsuru için sağlanan bu indirim imkanının diğer dört gelir unsuruna sağlanmaması mükellefler arasında ayrımcılık yapıldığı izlenimi verebilmektedir. Özellikle gelir vergisinde yedi gelir unsurunun tamamının vergi indiriminden yararlanması yönünde düzenleme yapılması yedi gelir unsurunu elde eden mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artıracaktır.

Soru 12: %5 Vergi İndiriminden Kimler Yararlanamaz?

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 121. Maddesinde yer alan hükme göre; vergi indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan kaçakçılık suçları ve cezaları işlediği tespit edilen mükellefler %5 vergi indiriminden yararlanamazlar. Yani mükelleflerin vergi indiriminden yararlanabilmesi için; vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiillerin işlenmemiş olması gerekmektedir.

Örnek 1: Serbest meslek erbabı Bay (A), 2023, 2024 ve 2025 takvim yıllarına ilişkin tüm vergi beyannamelerini kanuni süresinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerini de kanuni süresinde ödemiştir.

2025 takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini vereceği tarih (Mart/2026) itibarıyla hakkında 2021, 2022, 2023, 2024 ve 2025 yıllarında Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiillerden herhangi birini işlediğine ilişkin bir tespit bulunmaması ve diğer şartları da sağlaması kaydıyla, mükellef 2025 takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesinde %5 vergi indiriminden yararlanabilecektir.

Soru 13: %5 Vergi İndiriminden Yararlanma Şartları Nelerdir?

Vergi indiriminden; ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere kurumlar vergisi mükellefleri aşağıda belirtilen şartları sağlamak koşuluyla yararlanabilirler.

- » İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması gerekmektedir. Vergi beyannameleri; 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 beyannamelerini ifade eder.

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

- » Belirtilen süre içerisinde kesinleşmiş olması koşuluyla vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmamalıdır.

Kesinleşen tarhiyatların, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl için geçerli olan, yıllık indirim tutar sınırının %1'ini aşmaması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz. Dolayısıyla, 2025 yılı için $(9.900.000 \times \%1 =)$ 99.000 TL'yi aşmayan kesinleşmiş tarhiyatlar bu şartı ihlal etmeyecektir.

- » İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, kapsam dahilindeki vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergiler ödenmiş olmalıdır.

Ödemenin, ilgili mevzuatı gereği istenilen bilgi ve belgelerin tam ve eksiksiz olarak ibraz edilmiş olması koşuluyla, vergi kanunları gereği doğan iade alacaklarından mahsuben yapılmış olması ve indirimden yararlanıldıktan sonra söz konusu iade alacağı tutarının mahsuben ödemesi talep edilen vergi borcu tutarının altına düşmesi hâlinde, eksik ödenmiş duruma gelen vergilerin mahsuben ödenmek istenilen tutarın %10'unu aşmaması kaydıyla, eksik ödenmiş vergiler dolayısıyla veya vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması hâlinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden on beşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla, bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.

Ayrıca, vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar dahil) 1.000 TL'nin üzerinde vadesi geçmiş borcu bulunmamalıdır.

Vergi indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde (Kaçakçılık suçları ve cezalar) sayılan fiilleri işlediği tespit edilenler, bu madde hükümlerinden yararlanamazlar.

Buna göre, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi indiriminden yararlanabilmeleri için;

- » İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin de kanuni süresi içerisinde ödenmiş olması,
- » İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması,
- » Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması,
- » Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiillerin işlenmemiş olması,

gerekmektedir.

Soru 14: İndirimin Hesaplanacağı Beyannamenin Ait Olduğu Yıl İle Bu Yıldan Önceki Son İki Yıla Ait Vergi Beyannamelerinin Kanuni Süresinde Verilmiş Olma Şartının Anlamı Nedir?

193 sayılı GVK'nın mükerrer 121. Maddesine göre; indirimin 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.) olması şarttır.

Konu ile ilgili olarak yayımlanan Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 301)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:312)'nin "4.1.İlgili dönem beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmiş ve indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması" başlıklı bölümünde yapılan açıklamaya göre:

İndirimden yararlanılabilmesi için mükelleflerin, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu beyannamenin ait olduğu yıldan önceki son iki yıla ilişkin olarak 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 beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerini de indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ödemiş olmaları gerekmektedir.

Gelir İdaresi tarafından 14/01/2019 tarihinde işe başlayan mükellefin 13/03/2020 tarihindeki özelge başvurusuna verilen cevapta özetle şu açıklama yapılmıştır. Bu hüküm ve açıklamalara göre, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde düzenlenen "Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi" müessesesinden faydalanılması için indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması şartı bulunduğundan, söz konusu şart tamamlanmadan mükellefiyetin başlangıç tarihi göz önünde bulundurulduğunda, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde yer alan vergi indiriminden faydalanılması mümkün bulunmamaktadır. (www.gib.gov.tr/Özelgeler, Edirne Vergi Dairesi Başkanlığının 9.12.2020 tarih ve 60938891-120.01.02.04[GVK: 3-1]-E.45079 sayılı özelgesi).

Soru 15: İlgili Dönem Beyannamelerinin Kanuni Süresi İçerisinde Verilmiş Ve Bu Beyannameler Üzerine Tahakkuk Eden Vergilerin De Kanuni Süresi İçerisinde Ödenmiş Olması Ne Demektir?

İndirimden yararlanılabilmesi için mükelleflerin, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu beyannamenin ait olduğu yıldan önceki son iki yıla ilişkin olarak Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken gelir veya kurumlar vergisi, katma değer vergisi, muhtasar gibi tüm vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerini de kanuni süresi içerisinde ödemiş olmaları gerekmektedir.

Ayrıca, kanuni süresi içerisinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak, kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler vergi indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir. Ancak, indirimden yararlanılabilmesi için bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin de kanuni süresi içerisinde ödenmiş olması gerekmektedir. Ayrıca, her bir beyanname itibarıyla 10 TL'ye kadar yapılan eksik ödemeler, söz konusu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin kanuni süresi içerisinde ödenmiş olması şartının ihlali anlamına gelmez.

Örnek 1: (X) A.Ş.'nin 2024 hesap dönemine ilişkin olarak 25/4/2025 tarihinde vermiş olduğu kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden 10.000.000 TL kurumlar vergisi hesaplanmıştır.

2022, 2023 ve 2024 yıllarına ilişkin tüm vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve tahakkuk eden vergileri de kanuni süresi içerisinde ödemiş olan (X) A.Ş., 1/8/2014 tarihinde Temmuz/2023 dönemine ait KDV beyannamesine ilişkin olarak pişmanlıkla beyanname vermiş ve bu beyanname üzerine tahakkuk eden vergileri de kanuni süresi içinde ödemiştir.

Buna göre, (X) A.Ş. tarafından, 2024 yılı hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden tahakkuk eden vergilerin kanuni süresi içerisinde ödenmesi şartı da dahil olmak üzere, diğer şartların da sağlanmış olması kaydıyla, Temmuz/2023 dönemine ait KDV beyannamesine ilişkin olarak pişmanlıkla beyanname verilmiş olması, vergi indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir.

Örnek 2: (Y) Eğitim Öğretim A.Ş.'ye başvurusuna istinaden Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 1/9/2024 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 1 Eylül – 31 Ağustos özel hesap dönemi tayin edilmiştir.

[Y] A.Ş.'nin indirimden yararlanması açısından "indirim hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmesi ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin de indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ödenmesi" şartının sağlanıp sağlanmadığının tespitinde 1/1/2023 – 31/12/2023, 1/1/2024 – 31/8/2024 ve 1/9/2024 – 31/8/2025 dönemleri dikkate alınacaktır. [Y] A.Ş., bu dönemlere ilişkin vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve tahakkuk eden vergileri indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ödemiş olması ve diğer şartları da sağlaması kaydıyla vergi indiriminden yararlanabilecektir.

Örnek 3: [Z] A.Ş.'nin 2024 hesap dönemine ilişkin olarak 25/4/2025 tarihinde vermiş olduğu kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden 20.000.000 TL kurumlar vergisi hesaplanmıştır.

[Z] A.Ş. 2022 yılı Temmuz ayı KDV beyannamesine ilişkin tahakkuk eden vergiyi süresinde ödemediğinden, 2022 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde vergiye uyumlu mükelleflere vergi indiriminden yararlanamamıştır.

[Z] A.Ş. tarafından 2022, 2023, 2024 hesap dönemlerine ilişkin tüm vergi beyannameleri kanuni süresi içerisinde verilmiş ve bu beyannamelere ilişkin tahakkuk eden vergiler de 2024 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesini verdiği tarih olan 28/4/2025 tarihinde ödenmiştir.

Buna göre, [Z] A.Ş. tarafından, 2024 yılı hesap dönemi ile önceki iki hesap dönemine ilişkin verilmesi gereken vergi beyannamelerinin kanuni süresi içinde verilmesi ve bu beyannamelere ilişkin tahakkuk eden vergilerin de indirimden yararlanacağı 2024 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesini verdiği tarih olan 28/4/2025 tarihinde ödenmesi nedeniyle, Kanunda belirtilen diğer şartların da sağlanmış olması kaydıyla, mükellef vergiye uyumlu mükelleflere vergi indiriminden yararlanabilecektir.

Örnek 4: Ticari faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olan ödevli 20/12/2024 tarihinde Temmuz 2023 dönemine ait muhtasar ve prim hizmet beyannamesine ilişkin olarak pişmanlıkla beyanname vermiş ve bu beyanname üzerine tahakkuk eden vergileri de 30/12/2024 tarihinde ödemiştir.

2022, 2023 ve 2024 yıllarına ilişkin vergi beyannamelerinin mükellef tarafından kanuni süresi içerisinde verilmesi, bu beyannamelere ilişkin tahakkuk eden vergilerin de indirimden yararlanılmak istenen 2024 yılı gelir vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla ödenmesi

ve vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları ve fer'i alacaklar dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması şartları başta olmak üzere Kanunda belirtilen diğer şartların da sağlanması koşuluyla, Temmuz 2023 dönemine ait muhtasar ve prim hizmet beyannamesine ilişkin olarak pişmanlıkla beyanname verilmiş olması, vergi indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir.

Soru 16: Mükelleflerin Vergi İndiriminden Yararlanmak İçin Üç Dönem Faaliyette Bulunma Zorunluluğu Var mıdır?

Gelir İdaresine Mayıs/2018 itibarıyla faaliyete başlayan bir şirket tarafından Nisan/2019 hesap dönemine ilişkin olarak Nisan/2020 yılında verilecek kurumlar vergisi beyannamesinde vergi indiriminden yararlanıp yararlanılamayacağını sorulması üzerine verilen özeltede özetle şu açıklama yapılmıştır. Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121'inci maddesinde yer alan vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi uygulamasından faydalanabilmesi için kurumların en az 3 yıldır (beyannamenin ait olduğu yıl ve önceki iki yıl) faaliyette bulunuyor olması gerektiği tabii olup bu şartı sağlamayan şirketin ilgili dönemlere ilişkin olarak %5'lik vergi indirimi uygulamasından yararlanması mümkün değildir. Öte yandan şirketin 2020 hesap dönemine ilişkin verilecek kurumlar vergisi beyannamesinde, indirimine ilişkin olarak Nisan/2021 yılında tüm şartların sağlanması kaydıyla, söz konusu indirimden yararlanılması mümkün bulunmaktadır (www.gib.gov.tr/Özelgeler, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 4.8.2020 tarih ve 62030549-120[mük121-2019/37]-E.567753 sayılı özeltesi).

Gelir İdaresince üç döneme ait beyannamelerin kanuni süresinde verilmiş olması gerektiğine ilişkin şarta ilişkin olarak verilen bir özeltede şöyle olmuştur. Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde yer alan vergi indiriminden yararlanabilmek için indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması şartının sağlanması gerekmekte olup, bu şart gereğince mükelleflerin indirimden faydalanabilmesi için en az üç hesap dönemi faaliyette bulunması gerektiği tabiidir. Dolayısıyla, 15/3/2017 tarihi itibarıyla faaliyete başlamış olan şirketin, 2018 hesap dönemine ilişkin olarak henüz şartların varlığının tespitinde dikkate alınması zorunlu süre kadar faaliyette bulunmaması nedeniyle anılan döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinde söz konusu vergi indiriminden faydalanılması mümkün bulunmamaktadır (www.gib.gov.tr/Özelgeler, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 17.06.2020 tarih ve 84098128-125[32-2019/5]-E.166431 sayılı özeltesi).

Soru 17: Vergi İndiriminin Hesaplanacağı Beyannamenin Verildiği Tarih İtibarıyla Vergi Aslı 1.000 TL'nin Üzerinde Vadesi Geçmiş Borcunun Bulunmaması Şartı Nasıl Uygulanır?

Mükelleflerin, vergi indiriminden yararlanabilmeleri için, indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları ve fer'i alacaklar dahil) 1.000 TL'nin üzerinde vadesi geçmiş borçlarının bulunmaması gerekmektedir. Söz konusu 1.000 TL'lik borcun hesabında vergi dairelerine verilmesi gereken vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergi asılları, vergi cezalarının (vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları) ve bunların fer'i alacaklarının toplamı dikkate alınacaktır. Söz konusu 1.000 TL'lik borcun hangi döneme ait olduğunun önemi bulunmamaktadır.

Vadesi geçmiş borcun bulunmamasına ilişkin 1.000 TL'lik limitin hesaplanmasında mükellefin örneğin gelir stopaj vergisi borcu ile motorlu taşıtlar vergisi borcu bulunması durumunda 1.000 TL'lik sınırın aşılp aşılmadığının tespitinde sadece Kanun maddesinde sayılan vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergiler dikkate alınacağından, motorlu taşıtlar vergisi borcu dikkate alınmayacak ve sadece gelir stopaj vergisi borcu dikkate alınacaktır. Yine mükellefin gelir/kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken sürenin son günü itibarıyla ödenmemiş vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası borcunun bulunması halinde, borç tutarının 1.000 TL'lik sınırı aşması halinde beyanname üzerinde %5'lik vergi indiriminden yararlanması mümkün değildir.

Örnek 1: Kurumlar vergisi mükellefi 2022, 2023 ve 2024 hesap dönemlerine ilişkin tüm vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri de indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ödemiştir. Ancak, 2024 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken sürenin son günü itibarıyla (30.04.2025 tarihi ancak süre uzatımı nedeniyle 5.5.2025) beyannamesini veren ve bu tarih itibarıyla Aralık 2024 vergilendirme dönemine ilişkin 50.000 TL vadesi geçmiş katma değer vergisi borcu bulunan mükellef, diğer şartları sağlamış olsa da 2024 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde vergi indiriminden yararlanamayacaktır.

Örnek 2: 2024 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesini 25/4/2025 tarihinde veren kurumlar vergisi mükellefi, bu tarih itibarıyla Ekim 2022 vergilendirme dönemine ait vadesi geçmiş 1.000 TL gelir stopaj vergisi borcu ile vadesi geçmiş 5.000 TL motorlu taşıtlar vergisi borcu bulunmaktadır.

Buna göre, mükellefin her ne kadar toplamda 6.000 TL vadesi geçmiş vergi borcu bulursa da vergi indirim uygulamasında 1.000 TL'lik sınırın aşıp aşılmadığının tespitinde sadece Kanun maddesinde sayılan vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergiler dikkate alınacağından, 5.000 TL motorlu taşıtlar vergisi borcu dikkate alınmayacak ve sadece 1.000 TL'lik gelir stopaj vergisi borcu dikkate alınacak ve bu tutar sınırı geçmediğinden mükellefin vergi indiriminden yararlanmasına engel olmayacaktır.

Örnek 3: 2024 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken sürenin son günü (5.5.2025) itibarıyla 30/6/2024 tarihi itibarıyla vadesi geçmiş ve ödenmemiş 5.000 TL özel usulsüzlük cezası borcu bulunan kurumlar vergisi mükellefi, 2024 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde %5 vergi indiriminden yararlanamayacaktır.

Soru 18: Vergi İndiriminden Yararlanmak İçin Süresinde Verilmesi Gereken Beyannameler Nelerdir?

Vergi indiriminden yararlanabilmek için;

- » Gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri,
- » Geçici vergi beyannameleri,
- » Muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri,
- » Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi beyannamelerinin,

kanuni süresinde verilmiş olması gerekir. Ayrıca, indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, kapsam dahilindeki vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergiler ödenmiş olmalıdır.

Soru 19: Ticari, Zirai Veya Mesleki Kazancın Diğer Gelir Unsurlarıyla Birlikte Beyan Edilmesi Durumunda Mükelleflerin Yararlanabileceği Vergi İndirim Tutarının Tespiti Nasıl Yapılacaktır?

Ticari, zirai veya mesleki kazancın diğer gelir unsurlarıyla birlikte beyan edilmesi durumunda, gelir vergisi mükelleflerinin yararlanacağı vergi 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 edilecektir.

Örnek 1: Ticari kazanç sahibi mükellef, %5 vergi indiriminden yararlanma şartlarının tamamını taşımakta olup 2024 takvim yılında 9.000.000 TL ticari kazanç ve 1.000.000 TL tevkifat-sız yurtdışı off shore faiz geliri elde etmiştir. Mükellef yıl içinde 1.500.000 TL geçici vergi ve 2.000.000 TL tevkif yoluyla kesilen vergi ödemiştir.

Mükellef ticari kazancı ile birlikte beyan sınırını aşan tevkifat-sız off-shore faizini de yıllık beyanname ile beyan edecektir. Buna göre, mükellefin yararlanacağı %5 vergi indirimi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Ticari kazanç	9.000.000 TL
Menkul sermaye iradı (tevkifat-sız alacak faizi)	1.000.000 TL
Gelir vergisi matrahı	10.000.000 TL
Hesaplanan gelir vergisi	3.782.000 TL
Ticari kazanç/gelir vergisi matrahı oranı	%90
Hesaplanan gelir vergisinin ticari kazançta isabet eden kısmı (3.782.000 X%90=)	3.403.800 TL
Hesaplanan vergi indirimi tutarı (3.403.800 X %5)	170.190 TL
Mahsup edilecek vergiler toplamı (ödenen geçici vergi ve tevkif yoluyla kesilen vergi) (1.500.000 +2.000.000=)	3.500.000 TL
Ödenmesi gereken gelir vergisi (3.782.000-3.500.000)	282.000 TL
%5 vergi indirimi tutarı	170.190 TL
Ödenecek gelir vergisi (282.000-170.190=)	111.810 TL

Soru 20: Süreksiz Mükellefiyetlere İlişkin Beyanların Vergi İndirimine Etkisi Var mıdır?

Vergi indiriminden yararlanma şartlarından biride, "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.) olması" şartıdır.

Vergi beyannamesinden; 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 beyannamelerinin anlaşılması gerekmektedir.

Vergi ibaresinden ise; anılan Bakanlığa bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin anlaşılması gerekmektedir.

İlgili vergi türüne göre, ihtiyari olarak vergi mükellefiyeti tesis ettiren mükellefler tarafından, kanuni süresi içinde beyan etmeleri gereken vergi bulunmaması durumunda, beyanname verilmesine gerek olmadığı veya durumun bir yazı ile vergi dairesine bildirilmesi zorunluluğu bulunmadığından, verilmesi gerekmeyen dönemlere ilişkin olarak bu beyannamenin verilmemiş olmasının Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121. maddesinde yer alan vergi indiriminden faydalanılmasına engel bir durum teşkil etmediği tabiidir. Bu kapsamda, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesinde yer alan şartların taşınması halinde, vergi indiriminden faydalanılması mümkün bulunmaktadır.

Ancak, kanuni süresinde beyan etmeleri gereken vergi bulunmasına rağmen kanuni süresinde verilmeyen süreksiz beyanlarda Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. Maddesi uyarınca indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması şartı sebebiyle, mükelleflerin uyumlu mükellef indiriminden yararlanma haklarının kaybı söz konusu olabilmektedir. Aslında bu durumda vergi idaresi haklıdır. Ortada bir KDV tevkifatı var ve ilgili dönemde beyan edilmesi gerekmektedir.

Bilindiği üzere, KDV Genel Uygulama Tebliğinin "V/B-2.1. Genel Açıklama" bölümünde yapılan açıklamaya göre; KDV, bu Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur. Ayrıca Kanunun 9 uncu maddesinde belirtilen hallerde beyan, vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından yapılır.

KDV mükellefi olmakla birlikte bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemi bulunmayan kimselerde beyanname vermek zorundadırlar. Ancak kendilerine, Kanunun 9 uncu maddesiyle; vergi kesmek sorumluluğu yüklenen kimseler, vergiye tabi işlemlerinin bulunmadığı vergilendirme dönemlerinde beyanname vermezler. Buna göre, şirketin KDV Kanununun 9 uncu maddesi kapsamında tevkifata tabi bir işleminin bulunmadığı aylarda, sorumlu sıfatıyla 2 Nolu KDV Beyannamesi verme zorunluluğu bulunmamaktadır (www.gib.gov.tr/Özelgeler, Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığının 28.08.2015 tarih ve 41931384-130[40-2015-31]-52 sayılı özelgesi).

Ancak, Danıştay'ın bu konu hakkında olumsuz kararları söz konusudur. Danıştay 3. Dairesinin bir Kararında; KDV-2 beyannamelerinin süresinde verilmemiş olmasının, indirimden yararlanmaya engel teşkil etmediği yönünde "pişmanlıkla verilen (2) nolu katma değer vergisi beyannamesinin tevkifattan kaynaklandığı dikkate alındığında, kuralın ihlali sayılmayacağı, davacının tüm vergi beyannamelerini süresinde verdiği ve bu dönem dışında tüm vergilerini vadesinde ödediği, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesi uyarınca %5 oranında vergiye uyumlu mükellef indiriminden yararlanma koşullarını taşımadığı yönünde davalı idarece başkaca bir tespit de yapılmadığı dikkate alındığında, dava konusu işlemde hukuka uygunluk bulunmadığından yazılı gerekçeyle davanın reddi" hükmü verilmiştir (Danıştay 3. Dairesinin 10.10.2024 tarihli ve Esas No:2022/1526, Karar No:2024/5244 sayılı Kararı).

Soru 21: Kesinleşmiş Olması Koşuluyla Vergi Beyannamelerindeki Vergi Türleri İtibarıyla İkmalen, Re'sen Veya İdarece Yapılmış Bir Tarhiyat Bulunmaması Şartının Önemi Nedir?

7338 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemelerden biri de %5 vergi indirimi konusunda yapılmıştır. Vergi indirimi konusunda son yapılan yasal düzenlemeyle, vergi indirimi uygulamasından yararlanma şartları kolaylaştırılmış bulunmaktadır. 7338 sayılı Kanunun genel gerekçesinde de belirtildiği üzere; mükelleflerin vergiye uyumlarını gözetken düzenlemelerden biri de vergi indiriminde yapılmıştır.

Vergi indirimi uygulamasında değişiklik öncesindeki mevcut hükme göre, %5 vergi indiriminden yararlanmanın en önemli şartlarından birisi, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait süre içerisinde mükellef hakkında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması gerekiyordu.

Değişiklik yapılmadan önceki düzenlemeye göre, örneğin bir kurumlar vergisi mükellefi hakkında 2020 hesap dönemine ilişkin 2022 yılında vergi inceleme raporu düzenlenmiş ve düzenlenen ihbarname yıl içerisinde tebliğ edilmiş olduğunda, mükellef bu ihbarnameye

dava açsa veya vergi üzerinde idareyle vergi üzerinde uzlaşsa hatta bu vergiyi tamamen ödese de 2023 yılında vereceği kurumlar vergisi beyannamesinde %5'lik vergi indiriminden yararlanamamaktaydı.

Getirilen düzenlemeyle indirimden yararlanma şartı olan indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki iki yılda haklarında tarhiyat yapılmamış olması şartı, yapılan tarhiyatların kesinleşmesine bağlanmaktadır. Bu durumda sadece vergi ihbarnamesinin tebliğ edilmiş olması %5 indirimden yararlanmaya engel olmayacaktır. Başka bir deyişle maddede belirtilen süre içerisinde haklarında tarhiyat yapılmış olsa dahi tarhiyatın kesinleşmemiş olduğu sürece mükellefler indirimden yararlanabilecektir.

Yapılan değişiklik sonucunda örneğin 2024 yılında kendisine ihbarname tebliğ edilen mükellef, dava açması halinde dava süreci devam ettiği için 2025 yılında verdiği gelir/kurumlar vergisi beyannamesinde %5 vergi indiriminden yararlanacaktır. Vergi mahkemesi kararının mükellef aleyhine olması durumunda dahi kesinleşme gerçekleşmediği için indirimden yararlanmaya devam edecek, olağan yargı yolları tüketilip vergi kesinleştiğinde indirimden yararlanma hakkını kaybedecektir.

Örnek 1: (A) Ltd. Şti., 2022, 2023 ve 2024 hesap dönemlerine ilişkin tüm vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ödemiştir. (A) Ltd. Şti. adına Şubat 2022 vergilendirme dönemi için katma değer vergisi yönünden Ocak 2023 yılında vergi inceleme raporu düzenlenmiş ve 500.000 TL ikmalen KDV tarhiyatı yapılmıştır. Ancak, söz konusu tarhiyata karşı mükellef tarafından Mart 2023 tarihinde dava açılmış ve dava sonucunda 20.11.2024 tarihi itibarıyla yapılan tarhiyat onanmış ve tarhiyat kesinleşmiştir.

Buna göre, mükellef 2022 ve 2023 hesap dönemlerinde diğer şartları taşıması şartıyla haklarında kesinleşen tarhiyatı olmadığı için vergi indiriminden yararlanacak, ancak 2024 yılına ilişkin olarak Nisan/2025 ayında verilen kurumlar vergisi beyannamesinde, 2024 yılında kesinleşen tarhiyatı olduğu için %5 vergi indiriminden yararlanması mümkün değildir.

Soru 22: İkmalen, Re'sen Veya İdarece Yapılmış Bir Tarhiyatın Kesinleşmesi Ne Demektir?

Vergi indirimi uygulamasında kesinleşmeden maksat, tarh edilen vergi ile kesilen cezaların idari yargı mercileri nezdinde dava konusu yapılmaması veya dava konusu edilmesi neticesinde tüm olağan kanun yollarının tüketilmesiyle kesinleşmesidir. Bir başka deyişle kesinleşme, yapılan tarhiyatla ilgili olarak tüm kanuni yolların bitmesi ve tarhiyatın tahakkuk etmesidir.

Yapılan bir tarhiyata karşı mükelleflerin uzlaşma talebi, cezalarda indirim talebi, düzeltme talebi ve dava açma süreci sonrasında yargı süreci tamamlandığı anda tarhiyat kesinleşir. Bu takdirde, indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler açısından zamanaşımı, yapılan tarhiyatın kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlayacaktır.

Soru 23: Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Vergi İndiriminden Yararlanmaya Etkisi Nedir?

Vergi indiriminden yararlanmanın şartlarından birisi de ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması gerekmektedir. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıldan önceki son iki yıla ilişkin olarak önerilen tarhiyat, tarhiyat öncesi uzlaşmayla tamamen ortadan kaldırılmış ve bir tarhiyat yapılmamış ve kesinleşmemişse mükellef vergi indiriminden yararlanabilir. Ancak, tarhiyat öncesi uzlaşmayla yapılan tarhiyat tamamen ortadan kaldırılmamış ve kesinleşmişse, indirimden yararlanmak mümkün değildir. Danıştay Üçüncü Dairesinin, tarhiyat öncesi uzlaşmanın indirimden yararlanmaya engel teşkil eden durumu bertaraf etmeyeceği yönünde bir kararı bulunmaktadır (Danıştay 3. Dairesinin 18.10.2022 tarih ve Esas No:2019/7612, Karar No: :2022/3885 sayılı Kararı).

Soru 24: Tarhiyatın İndirimden Yararlandıktan Sonra Kesinleşmesi Durumunda Yararlanılan İndirim Tutarı Mükelleften Geri Alınacak mı?

İndirimden yararlanmak için kesinleşmiş tarhiyat olmaması kuralı getirildiği için, yapılan tarhiyatın indirimden yararlanıldıktan sonra kesinleşmesi halinde, yararlanılan indirim tutarı mükelleften geri alınmayacaktır. Örneğin, kurumlar vergisi mükellefinin 2024 hesap dönemine ilişkin olarak 2025 yılında verdiği kurumlar vergisi beyannamesinde %5 vergi indiriminden yararlanması durumunda, mükellefin 2023 yılında yapılan tarhiyata dava açmış ve dava mükellef aleyhine 2026 yılı içerisinde kesinleştiğini varsaydığımızda, bu durumda 2026 yılında verilecek kurumlar vergisi beyannamesinde %5 indirimden faydalanılamayacak, bununla birlikte 2025 yılında verdiği beyannamesinde yararlanılan tutar mükelleften geri alınmayacaktır.

Soru 25: Yapılan Tarhiyatların Hangi Vergi Türlerinden Olması Gerekmektedir?

7338 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında, beyana tabi vergi türleri itibariyle yapılmış tarhiyatın bulunmaması şartından vazgeçilmiş ve yapılan tarhiyatların kapsamı daraltılarak, sadece uygulama kapsamındaki vergi beyannameleri için yapılan tarhiyata geçilmiştir. Önceki uygulamada beyana tabi olan tüm vergi türlerinde mükellefler hakkında ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyat yüzde 5 indirimden faydalanmaya engel oluyor iken,

yeni uygulamada sadece maddede sayılan vergi beyannameleri için yapılan tarhiyatın kesinleşmesi, indirimden yararlanmaya engel olacaktır. Değişiklik sonrasında, örneğin damga vergisi, beyana tabi harçlar veya özel iletişim vergisi, beyana tabi vergi/harç türleri olmasına rağmen, Kanunda yapılan vergi beyannamesi tanımı içinde yer almadığından, bu beyannamelerin verilmemesi veya eksik beyanda bulunulması nedeniyle kesinleşen tarhiyatlar tutarına bakılmaksızın indirimden yararlanmaya engel olmayacaktır. Oysa değişiklik öncesinde örneğin damga vergisinden yapılan bir cezalı tarhiyat vergi indiriminden yararlanmaya engel olmaktaydı.

Soru 26: Tarhiyatın Yapıldığı Dönemin Vergi İndiriminden Yararlanmaya Etkisi Var mı?

İndirimden yararlanabilmek için, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl içerisinde kesinleşmiş olması koşuluyla, vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması gerekmektedir. Bu düzenlemeye göre, tarhiyatın ilgili olduğu dönemin bir önemi yoktur. Önemli olan tarhiyatın kesinleştiği dönemdir. İndirimden yararlanabilmek için, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki iki yılda kesinleşmiş tarhiyat bulunmaması gerekmektedir.

2021 yılında yapılan değişiklik öncesinde, maddede yer alan koşul, maddede belirtilen süre içinde ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması şeklindeydi. Yapılan değişiklikle, tarhiyat kesinleşmeye bağlanmıştı. Bu dönemde verilen, birbiriyle çelişik iki yargı kararı bulunmaktadır. Kararlardan birinde, tarhiyatın üç yıllık zaman dilimine ilişkin olmaması (tarhiyatın ilgili olduğu dönem 2014, incelemenin ve tarhiyatın yapıldığı dönem 2016, indirimden yararlanılmak istenen dönem 2018) nedeniyle indirimden yararlanmaya engel olmadığı sonucuna ulaşılırken, diğer kararda tarhiyatın üç yıllık zaman dilimine ilişkin olması (tarhiyatın ilgili olduğu dönem 2010-2013, incelemenin ve tarhiyatın yapıldığı dönem 2015, indirimden yararlanılmak istenen dönem 2017) nedeniyle indirimden yararlanılamayacağı sonucuna ulaşılmıştır (Danıştay 9. Dairesinin 27.01.2022 tarih ve E:2021/2119 K:2022/110 sayılı, Danıştay 3. Dairesinin 18.10.2022 tarih ve E:2019/7612 K:2022/3885 sayılı Kararı).

Her ne kadar şu anda yürürlükte olan düzenlemede tarhiyatın yapılması koşulu kesinleşmeye bağlanmışsa da farklı yargı kararına konu olaydaki tartışma geçerliliğini korumaktadır. İndirimin yapılacağı dönem ve öncesi iki dönemde kesinleşen bir tarhiyat olup olmadığına bakmak gerekmektedir. Tarhiyatın hangi döneme ilişkin olduğunun bir önemi yok. Gelir İdaresinin görüşü de bu yöndedir. (Gelir İdaresinin 10.05.2018 tarih ve 204105 sayılı özeldesesi.)

Soru 27: Damga Vergisi Beyannamesinin Verilmemesi veya Cezalı Damga Vergisi Tarhiyatı Yapılmasının %5 Vergi İndirimine Olan Etkisi Nedir?

7338 sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önceki düzenlemeye göre, uygulamada yaşanan bir sorunda sürekli damga vergisi mükellefiyeti bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinde kurumlar vergisi beyannamesi verirken %5 vergi indiriminden yararlanma sürecinde, damga vergisi beyannamesi verilmediği gerekçesiyle yapılan cezalı vergi tarhiyatı sonucunda, beyan döneminde %5 vergi indiriminden yararlanmanın mümkün olmamasıydı. Konu hakkında yayımlanan genel tebliğe bakıldığında damga vergisi beyannamesinin verilmemesi veya cezalı damga vergisi tarhiyatı yapılmış olmasının %5 vergi indiriminden yararlanmaya engel olmadığı düşünülmektedir. Genel Tebliğde hangi beyannamelerinin verilmesi gerektiği tek tek isim olarak sayılmıştır. Bu beyannameler arasında damga vergisi beyannamesi bulunmamaktaydı.

312 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre; uygulamada adı geçen vergi beyannameleri ibaresi; yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri, geçici vergi beyannameleri, muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile vergi dairelerine verilmesi gereken katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi beyannamelerini; vergi ibaresi ise vergi dairelerine verilmesi gereken beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri ifade etmektedir.

Vergi indiriminden yararlanabilmek için gerekli olan şartlardan birisi de indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması gerekmektedir. Dolayısıyla sürekli damga vergisi beyannamesi indirimden yararlanmak için kanuni süresinde verilmesi gereken beyannameler arasında sayılmamıştır. Ancak, beyana tabi vergi türleri dendiği için cezalı olarak yapılan sürekli damga vergisi tarhiyatı farklı bir durumdur ve onu diğer bir şarta göre yorumlanmaktaydı. Şöyle ki vergi indiriminden yararlanmanın bir diğer şartı da belirtilen süre içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyatının bulunmaması gerekmektedir.

Dolayısıyla, gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde %5'lik vergi indirimden yararlanabilmesi için kanuni süresinde verilmesi gereken beyannameler arasında damga vergisi bulunmamaktaydı. Sürekli damga vergisi mükellefi olanların damga vergisi beyannamesini süresinde vermeleri gerekiyor ama %5'lik vergi indirimde bu şart aranmıyor. Ancak, kanuni düzenlemenin diğer bir şartı da beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, resen ve idarece tarhiyat yapılmamış olmasıydı. Geçmiş dönemde, şayet vergi dairesi sürekli damga vergisi

mükellefiyeti bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükellefi adına re'sen veya ikmalen cezalı vergi tarhiyatı yapmış ise mükellefin %5'lik vergi indiriminden yararlanması mümkün değildir. Ancak, 7338 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeyle bu sorun tamamen ortadan kaldırılmıştır.

Dolayısıyla, 1.1.2022 tarihinden itibaren verilecek gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde %5 vergi indiriminden yararlanma şartları arasında damga vergisinden cezalı tarhiyatın olmaması şartı aranmayacaktır. Yapılan düzenlemeyle, yapılan tarhiyatların kapsamının daraltılmış olması ve tüm vergi türlerinden sadece uygulama kapsamındaki vergi beyannameleri için yapılan tarhiyatın anlaşılması gerektiği uygulamasına geçilmesi son derece yerinde olmuştur.

Soru 28: Vergi İndiriminden Yararlanmak İçin Hangi Vergilerin Ödenmesi Gereklemektedir?

Vergi indiriminden yararlanabilmek için sadece gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinin değil, 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 beyannamelerinin yasal süresinde verilmesi ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden bütün vergilerin de vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ödenmiş olmaları gerekmektedir.

Soru 29: 6183 Sayılı Kanun Kapsamında Tecil Yolu İle Taksitlendirilen Ve Borcun Vadelerinde Ödenmesi Halinde Vergi İndiriminden Yararlanmak Mümkün Müdür?

Gelir idaresine sorulan bir soruda; KDV beyannamesine ilişkin vergi borcunun 4 taksitte ödenmek üzere 6183 sayılı Kanun kapsamında tecil yolu ile taksitlendirildiği ve söz konusu borcu vade tarihlerinde ödenmekte olduğu belirterek, vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi uygulamasından yararlanıp yararlanılamayacağı hususunda görüş talep edilmiştir. Verilen özelgede kanuni düzenlemedeki hükümlerden bahsedildikten sonra aşağıdaki açıklama yapılmıştır.

312 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No:301)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğin "4.1. İlgili dönem beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin de kanuni süresi içerisinde ödenmiş olması" başlıklı bölümünde yapılan açıklamaya göre;

İndirimden yararlanılabilmesi için mükelleflerin, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu beyannamenin ait olduğu yıldan önceki son iki yıla ilişkin olarak 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 beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerini de indirimden hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ödemiş olmaları gerekmektedir.

Buna göre, indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarihten önceki dönemlere ait vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergi borçlarının 6183 sayılı Kanun kapsamında tecil/taksitlendirme yapılarak taksitlerin vadelerinde ödenmiş olması, vadesi gelmediğinden ödenmemiş taksitler bakımından *"İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, (1) numaralı bent kapsamındaki vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması"* şartını sağlamayacağından, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesi kapsamında vergi indiriminden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

Bu itibarla, Aralık/2023 dönemi KDV beyannamesine ilişkin tahakkuk eden ve 6183 sayılı Kanun kapsamında tecil ve taksitlendirilen verginin tamamının 2023 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla ödenmiş olması durumunda, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesi kapsamında vergi indiriminden yararlanılması mümkün olup, taksitlerin bir kısmının indirimin hesaplanacağı kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihten sonra ödenmesi durumunda mezkur Kanuna göre vergi indiriminden yararlanılması mümkün olmayacaktır (www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi, İstanbul Defterdarlığının 01.07.2025 tarih ve E-64597866-125-sayılı özelgesi).

Soru 30: 7440 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılandırılan Ve Ödemesi Devam Eden Vadesi Geçmiş Borçlar Nedeniyle Vergi İndiriminden Yararlanmak Mümkün Müdür?

Gelir İdaresine sorulan bir soruda mükellef; vadesi geçmiş vergi borçlarının 7440 sayılı Kanunun 2 nci maddesi kapsamında 48 ay vadeli olacak şekilde yapılandırıldığı, ödemelerin halen devam ettiği, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde düzenlenen vergiye uyumlu mükelleflere tanınan vergi indiriminden yararlanıp yararlanamayacağı hususunda görüş talep edilmiş olup verilen özelgede özetle şu açıklama yapılmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde yer alan hükümden bahsedildikten sonra konuyla ilgili olarak yayımlanan 301 ve 312 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi uygulamasına ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Şirkete ait vadesi geçmiş vergi borçlarının, 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişik Yapılmasına Dair Kanunun "*Kesinleşmiş Alacaklar*" başlıklı 2 inci maddesi kapsamında 48 ay vadeli olarak yapılandırıldığı, vergiye uyumlu mükelleflere vergi indiriminin hesaplanacağı 2024 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla 23 üncü taksitinin ödendiği ve 2022 hesap döneminde tahakkuk eden beyana tabi vergi borçlarının ödemesinin halen devam ettiği anlaşılmıştır.

Bu itibarla, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde belirtilen vergi beyannamelerine ilişkin 7440 sayılı Kanunun 2 nci maddesi kapsamında yapılandırılmak suretiyle taksitlendirilen ve ödemeleri devam eden vergi borçları nedeniyle, 2024 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla, anılan maddenin (1) numaralı bendi kapsamındaki vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması şartı ihlal edilmiş olduğundan, %5'lik vergi indirimi uygulamasından yararlanılması mümkün bulunmamaktadır (www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi, Samsun Defterdarlığının 25.06.2025 tarih ve E-13649056-120[2025-ÖZE-45] sayılı özelgesi].

Soru 31: Vergi İndiriminde Üst Limit Nedir?

Hesaplanan indirim tutarı, 1/1/2025 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 9.900.000 Türk lirasından fazla olamaz.

193 sayılı GVK'nın mükerrer 121 inci maddesi hükmü uyarınca; 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), maddede belirtilen şartları taşıyanların yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilir. Ancak, hesaplanan indirim tutarı, her hâl ve takdirde yıllık olarak belirlenen tutardan fazla olamaz.

Bilindiği üzere %5 indirim tutarının üst limiti, 1/1/2024 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 6.900.000 TL olarak uygulanmaktaydı. 329 seri no.lu GVGT ile bu tutar, 1/1/2025 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 9.900.000 TL olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla, 2024 yılına ilişkin olarak Mart-Nisan/2025 aylarında verilen gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinde belirlenen bu yeni tutar olan 9.900.000 TL dikkate alınmış ve hesaplanan indirim tutarı, her hâl ve takdirde 2025 yılı için belirlenen bu tutarı geçmemiştir.

Soru 32: KDV İade Alacağıının Kurumlar Vergisi Borcuna Mahsuben Ödenmesi ve Sonrasında KDV İadesinin İnceleme Sonucunda Düşmesi ve Mahsuben İadenin Azalması Durumunda Vergi İndirimi İptal Olur mu?

Mükelleflerin %5 vergi indiriminden yararlanabilmesi için gerekli olan şartlardan birisi de indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, belirtilen vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması, ayrıca vergi aslı, vergi cezaları ile fer'i alacaklar dâhil 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması gerekmektedir. Ödemenin, ilgili mevzuatı gereği istenilen bilgi ve belgelerin tam ve eksiksiz olarak ibraz edilmiş olması koşuluyla, vergi kanunları gereği doğan iade alacaklarından mahsuben yapılmış olması ve indirimden yararlanıldıktan sonra söz konusu iade alacağı tutarının mahsuben ödemesi talep edilen vergi borcu tutarının altına düşmesi hâlinde, eksik ödenmiş duruma gelen vergilerin mahsuben ödenmek istenilen tutarın %10'unu aşmaması kaydıyla, eksik ödenmiş vergiler dolayısıyla veya vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması hâlinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden onbeşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.

Soru 33: Kanuni Süresi İçinde Verilen Bir Beyannameye İlişkin Olarak Düzeltme Amacıyla veya Pişmanlıkla Verilen Beyannameler İçin Vergi İndiriminden Yararlanmak Mümkün mü?

Kanuni süresi içinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak, kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler vergi indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmez. Ancak, indirimden yararlanılabilmesi için bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin de indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ödenmiş olmalıdır. Bu hükmün uygulanmasında önemli olan ortada kanuni süresinde verilmiş olan bir beyannamenin olması ve düzeltme beyannamesinin veya pişmanlıkla verilen beyannamenin de daha önce verilmiş olan bu beyannameye ilişkin olarak verilmiş olmasıdır.

Soru 34: Kanuni Süresinden Sonra Pişmanlıkla Verilen Beyanname Nedeniyle Vergi İndiriminden Yararlanmak Mümkün müdür?

Mevcut hükümler ve Gelir İdaresinin uygulamasına göre; kanuni süresi içinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak, kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla

verilen beyannameler %5 vergi indiriminden yararlanılmasına engel değildir. Ancak bu konuda uygulama tereddütler bulunmakta olup meslektaşlar ve vergi hukukçuları tarafından farklı yorum ve değerlendirmeler yapılmaktadır.

Gelir İdaresi vergi indiriminin başladığı 2018 yılından bu yana sürekli olarak %5 vergi indirimini uygulamasının kapsamını genişletmiş ve mükellefler lehine düzenlemeler yapmıştır. Mevcut Kanuni düzenlemede, konu hakkında yayımlanan 2019/1 seri no.lu Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesinde, verilen özeldelerde ve www.gib.gov.tr de yayımlanan Vergiye Uyumlu Mükelleflere %5 Vergi İndirimi Broşüründe yer alan açıklamalara göre; kanuni süresi içinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak, kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler vergi indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir.

Ancak, indirimden yararlanılabilmesi için bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin de indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ödenmiş olması gerekmektedir. Özetle, daha önce verilmiş bir beyanname yoksa ve bu beyannameye ilişkin olarak düzeltme veya pişmanlıkla verilen bir beyanname de yoksa %5 vergi indiriminden yararlanma söz konusu değildir. Dolayısıyla, kanuni süresinde verilmeyen bir beyannamenin daha sonra pişmanlık hükümlerine göre verilmesi halinde, vergi indiriminin yararlanma şartı ihlal olmaktadır.

Soru 35: Düzeltme Beyannameleri ile Tenzil Taleplerinin Vergi İndirimine Etkisi Nedir?

Kanuni süresi içerisinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak, kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler vergi indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmemektedir. Ayrıca, mükelleflerin nakden iade taleplerinin gerçekleştirilmesinden sonra fazladan iade edildiği "KDV İadesi Kontrol Raporu" veya diğer suretlerle tespit edilen tutarların kendilerinden geri alınmasına ilişkin olarak yazılı talepte bulunmaları (KDV iade uygulamasında kullanılan haliyle mükelleflerin tenzil dilekçesi vermeleri) halinde, bu talepleri Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde yer alan vergi indiriminden kanuni süresi içerisinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen beyanname olarak değerlendirilecektir. Dolayısıyla, haksız yapılan iadenin geri alınmasına yönelik olarak mükelleflerin söz konusu yazılı taleplerine istinaden yapılan ikmalen, resen veya idarece tarhiyatlar vergiye uyumlu mükelleflere vergi indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir (Gelir İdaresi Başkanlığının 05.04.2019 tarih ve 2019/1 sıra no.lu Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesi).

Soru 36: Gelir/Kurumlar Vergisi Beyannamesini Beyanname Verme Süresinin Son Gününden Daha Önce Veren Mükelleflerin, Tahakkuk Eden Vergiyi Vadesinde Ödemeleri Durumunda %5 Vergi İndiriminden Yararlanması Mümkün mü?

Kanuni süresi içinde verilen gelir vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk eden verginin ilk taksiti ve damga vergisinin beyan tarihinden sonra kanuni süresi içinde ödenmesi durumunda vergi indiriminden yararlanabilmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 11/06/2024 tarihli ve 30094508-120-18318 sayılı özelgede yapılan açıklamaya göre; kanuni süresi içinde verilen gelir vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk eden gelir vergisinin ilk taksiti ve damga vergisinin beyan tarihinden sonra fakat kanuni süresi içerisinde ödenmesi durumunda, öngörülen diğer şartların da sağlanmış olması kaydıyla %5 vergi indiriminden yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

Uygulamada, verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmesi gereken tarihle ilgili tereddütler ve farklı yorumların olduğu görülmektedir. Bu konuda Gelir İdaresine yapılan özelge başvurularının birinde, söz konusu tereddütlerin giderilmesini teminen özelge komisyonu tarafından onaylanan Erzurum Vergi Dairesi Başkanlığının 11/6/2024 tarihli ve 18318 sayılı özelgede aşağıdaki açıklama yapılmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi" başlıklı mükerrer 121 inci maddesinde yer alan hükümlere yer verilmiş ve söz konusu indirimin uygulanmasına ilişkin açıklamaların 301 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılmış olduğu belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun; 92 nci maddesinin birinci fıkrasında, bir takvim yılına ait beyannamenin izleyen yılın Mart ayının başından yirmibeşinci günü (115 Sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile belirlenen Mart ayının son günü) akşamına kadar verileceği, 117 nci maddesinin birinci fıkrasında da yıllık beyanname ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisinin Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödeneceği hükmüne bağlanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun; 14 üncü maddesinin dördüncü fıkrasında, beyannamenin, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci (115 Sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile belirlenen Mart ayının son günü) günü akşamına kadar verileceği, 21 inci maddesinin birinci fıkrasında da kurumlar vergisinin beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödeneceği hüküm altına alınmıştır.

Vergiye uyumlu mükellef indirimi uygulamasıyla, ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile kurumlar vergisi mükelleflerine, belirli şartlarla yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'inin, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilmesi imkanı sağlanmıştır.

Söz konusu indirimden faydalanılabilmesi için temel iki şart, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması ve indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla son üç yıla ilişkin vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde muhtelif Kanunlarla yapılan değişikliklerle indirimden faydalanmaya yönelik şartların kolaylaştırılması amaçlanmıştır. Bu madde kapsamında vergiye uyumlu mükellef kapsamına girilmesi, gelir ve kurumlar vergisi indiriminden faydalanmanın yanı sıra, akaryakıt sektöründe indirimli teminat imkanından faydalanabilmesi için de önem arz etmektedir.

Gelir vergisi beyannamesi, 1 Mart ila 31 Mart tarihleri arasında verilmekte ve tahakkuk eden gelir vergisi 31 Mart ve 31 Temmuz tarihlerine kadar iki taksitte ödenmektedir. Kurumlar vergisi beyannamesi ise 1 Nisan ila 30 Nisan tarihleri arasında verilmekte ve tahakkuk eden verginin de vade tarihi olan 30 Nisan itibarıyla ödenmesi gerekmektedir. Beyanname verme ve ödeme süresi bazı yıllarda uzatılabilmektedir. Örneğin 2023 takvim yılına ilişkin beyannamelerde yapılan süre uzatımında beyanname verme ve ödeme süresi gelir vergisi için 5 Nisan 2024 tarihine, kurumlar vergisi için 6 Mayıs 2024 tarihine uzatıldığından, gelir vergisinin ilk taksitinin vadesi 5 Nisan'a, kurumlar vergisinin vadesi de 6 Mayıs'a uzatılmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalar uyarınca, 12/3/2024 tarihinde verilen yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk eden verginin 31/3/2024 [süre uzatımı nedeniyle 5/4/2024] tarihine kadar ödenebilmesi, 12/4/2024 tarihinde verilen yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk eden verginin de 30/4/2024 [süre uzatımı nedeniyle 6/5/2024] tarihine kadar ödenebilmesi kanun hükmü gereğidir.

Dolayısıyla, indirimin hesaplanacağı gelir veya kurumlar vergisi beyannamesini beyanname verme süresinin son gününden daha önceki tarihlerde veren mükelleflerin, bu beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerini vadelerinde ödemeleri durumunda, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde öngörülen diğer şartları da sağlamaları

kaydıyla, vergiye uyumlu mükelleflerde vergi indiriminden yararlanabilmeleri mümkün bulunmaktadır.

Bu bağlamda; 12/3/2024 tarihinde verilen gelir vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk eden gelir vergisinin ilk taksiti ve damga vergisinin kanuni süresi içerisinde (25/3/2024) tarihinde ödenmiş olması nedeniyle, öngörülen diğer şartların da sağlanmış olması kaydıyla, vergi indirimden faydalanılması mümkündür.

Vergiye gönüllü uyumu yüksek mükellefler için getirilen %5 vergi indirimi uygulaması vergi sistemimize girdiği tarihten bu yana sürekli olarak yapılan değişikliklerle mükellefler lehine kolaylaştırılmıştır. Vergiye uyumlu mükelleflerde %5 vergi indirimine ilişkin olarak son olarak verilen bu özelge de uygulamada yaşanan tereddütleri gidermiş ve mükelleflerin lehine uygulamaya yön vermiştir.

Buna göre, %5 vergi indiriminin hesaplanacağı gelir veya kurumlar vergisi beyannamesini beyanname verme süresinin son gününden daha önceki tarihlerde veren mükelleflerin, bu beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerini vadelerinde ödemeleri durumunda, vergi indirimine ilişkin olarak öngörülen diğer şartların da sağlanması kaydıyla, %5 vergi indiriminden yararlanabilmeleri mümkün bulunmaktadır.

Bu durumda;

- » -2024 yılı gelir vergisi beyannamesini örneğin 20.03.2025 tarihinde veren ticari kazanç sahibi bir mükellefin tahakkuk eden gelir vergisinin ilk taksiti ve damga vergisini kanuni süresinde yani süre uzatımı nedeniyle 7.4.2025 tarihine (185 No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri) kadar ödemesi durumunda, öngörülen diğer şartların da sağlanmış olması kaydıyla, %5 vergi indirimden yararlanması mümkün bulunmaktadır.
- » -Yine 2024 yılı kurumlar vergisi beyannamesini örneğin 30.04.2025 tarihinde veren bir mükellefin yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk eden vergiyi ve damga vergisini kanuni süresinde yani süre uzatımı nedeniyle 5.5.2025 tarihine (188 No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri) kadar ödemesi durumunda, öngörülen diğer şartların da sağlanmış olması kaydıyla, %5 vergi indirimden yararlanması mümkün bulunmaktadır.

Çünkü, indirimin hesaplanacağı gelir veya kurumlar vergisi beyannamesini beyanname verme süresinin son gününden daha önceki tarihlerde veren mükelleflerin, bu beyannameleri

üzerine tahakkuk eden vergilerini kanuni süresinde yani vadelerinde ödemeleri yasal hakları olduğundan, vergi indiriminden yararlanmaya engel bir durum olmayacaktır. Dolayısıyla, öngörülen diğer şartları da sağlamaları kaydıyla, vergiye uyumlu mükelleflerde %5 vergi indiriminden yararlanabilmeleri mümkün bulunmaktadır.

Soru 37: Vergi İndiriminden Yararlanan Mükellef Şayet Akaryakıt Sektöründe Faaliyet Göstermeleri Halinde İndirimli Teminat İmkânından Faydalanabilir mi?

Mükelleflerin vergi indiriminden yararlanması şayet akaryakıt sektöründe faaliyet göstermeleri halinde indirimli teminat imkanından faydalanabilmesi için de büyük önem taşımaktadır. Banka teminat mektuplarının bu derece maliyetli olduğu günümüzde teminat tutarının 1/5 olarak uygulanması büyük bir teşviiktir. 02/09/2021 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 531 Sıra No Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile vergiye uyumlu mükellefler için verilmesi gereken teminatlarda kolaylık sağlanmıştır.

Genel Tebliğ ile 5015 sayılı Kanun kapsamında dağıtıcı, madeni yağ veya bayilik (münhasıran ihrakiye bayiliği hariç) lisansı bulunanlar ile 5307 sayılı Kanun kapsamında dağıtıcı veya LPG otogaz bayilik lisansı bulunanlar 213 sayılı Kanunun mükerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendi hükümlerine göre teminat uygulaması kapsamına alınmıştır. Teminat uygulaması kapsamında olup; faaliyetlerine öteden bu yana devam eden mükelleflerin, sahip oldukları lisans sayısına bakılmaksızın, 213 sayılı Kanunun mükerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendinde yer alan azami tutardan fazla olmamak üzere, bir önceki hesap dönemine ilişkin olarak verilen yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi ile bildirilen yıllık brüt satışları toplamının %1’i oranında teminat vermesi gerekmektedir.

Bu kapsamda verilmesi gereken teminat, teminatın verileceği tarihin içinde bulunduğu yılda verilmesi gereken ve bir önceki yıla ait olan gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde, 193 sayılı Kanunun mükerrer 121 inci maddesindeki şartları taşımasına bağlı olarak, uyumlu mükelleflere vergi indirim uygulamasından yararlanma hakkı bulunan mükellefler tarafından beşte bir oranında verilir. Teminat olarak, 6183 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (5) numaralı bentlerinde sayılan; para, bankalar tarafından verilen teminat mektupları ile sigorta şirketleri tarafından verilen kefalet senetleri, Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler ve gayrimenkul teminatlarının biri veya birden fazlası birlikte verilebilecektir. Menkul mallar teminat olarak kabul edilmemektedir.

Dolayısıyla, akaryakıt sektöründe faaliyet gösteren firmalar açısından indirimli teminat uygulamasından yararlanmak için %5 vergi indirim uygulamasından yararlanmak, örneğin bankalardan alınacak teminat mektuplarında büyük bir maliyet avantajı sağlamaktadır.

Soru 38: Birleşilen Şirketlerin Nedeniyle Vergi İndirimi Uygulaması Nasıldır?

Bir şirket tarafından 19.12.2017 tarihinde tescil edilen kararla limited şirketin A.Ş. ile birleştiği; birleşen şirketlerin 2016 ve 2017 yıllarında kanuni süresinde verilmemiş beyannameleri ve/veya kanuni süresinde ödenmemiş tahakkukları ile 2016 yılında ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış tarhiyatlarının bulunduğu belirtilerek, vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirim uygulamasından yararlanıp yararlanamayacağı hususunda görüş talep edilmesi üzerine Gelir İdaresince verilen görüş şöyle olmuştur. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Devir, bölünme ve hisse değişimi" başlıklı 19 uncu maddesinde;

"(1) Bu Kanunun uygulanmasında aşağıda yazılı şartlar dahilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmündedir.

a) Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye 'de bulunması.

b) Münfesi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi.

(2) Kurumların yukarıdaki şartlar dahilinde tür değiştirmeleri de devir hükmündedir.

(3) Aşağıdaki işlemler bölünme veya hisse değişimi hükmündedir:

a) Tam bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bütün mal varlığını, alacaklarını ve borçlarını kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla tam mükellef sermaye şirketine devretmesi ve karşılığında devredilen sermaye şirketinin ortaklarına devralan sermaye şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmesi, bu Kanunun uygulanmasında tam bölünme hükmündedir..." hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun "Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi Hallerinde Vergilendirme" başlıklı 20 nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinin iki numaralı alt bendinde ise;

"2) Devir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesi kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini, birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verirler..." hükmüne yer verilmiştir.

Daha sonra GVK'nın mükerrer 121 inci maddesinde yer alan hükümlerden bahsedilmiş ve söz konusu indirimden faydalanabilmek için gerekli olan üç şarta ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Ayrıca, 301 seri no.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin "4.1. İlgili dönem beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin de kanuni süresi içerisinde ödenmiş olması" başlıklı bölümde konu ile ilgili gerekli açıklamalara yer verilmiştir.

Öte yandan, mevcut bir kurumun başka bir kurumu devralması suretiyle gerçekleşen birleşmelerde devralan kurumun Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121 inci maddesinde yer alan vergi indirimi hükmünden faydalanabilmesi için devralan ve devrolunan kurumların her ikisinin de maddede yer alan şartları sağlaması gerekmektedir (www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi, Isparta Valiliğinin 15.06.2020 tarih ve 25947440-120[2019/09]-E.9706 sayılı özelgesi).

Soru 39: Sermaye Şirketinin Birleşmesinde Devralınan Şirketin Şartları Yerine Getirmemiş Olması Durumunda, Devralan Şirket Vergi İndiriminden Yararlanabilir mi?

Gelir İdaresine sorulan bir soruda, bir şirketin iki sermaye şirketini devraldığı, şirketin % 5'lik vergi indirimine ilişkin şartları sağladığı, ancak devralınan şirketlerden birinin şartları yerine getirmemiş olmasının %5'lik vergi indiriminden yararlanmaya engel teşkil edip etmeyeceğinin sorulması üzerine Gelir İdaresince verilen görüş şöyle olmuştur. Gelir Vergisi Kanunu'nun 7162 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki "Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi" başlıklı mükerrer 121 inci maddesinde yer alan hükümlerden bahsedilmiş ve 23.12.2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 301 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi uygulamasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19 uncu maddesinde yer alan devir, bölünme ve hisse değişimi hakkındaki hükümlerden bahsedilmiştir. Bu hüküm ve açıklamalara göre; mevcut bir kurumun başka bir kurumu devralması suretiyle gerçekleşen birleşmelerde devralan kurumun vergi indiriminden faydalanabilmesi için, devralan ve devrolunan

kurumların her ikisinin de maddede yer alan şartları sağlaması gerekmektedir. Dolayısıyla, şirket tarafından devir alınan şirketlerin herhangi birisinin GVK'nın mükerrer 121 inci maddesinde yer alan şartları sağlayamaması halinde devralan şirketin de ilgili döneme ilişkin olarak söz konusu vergi indiriminden faydalanması mümkün değildir (www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi, Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığının 15.06.2020 tarih ve 50426076-120[MÜK-121-2018/20-704]-E.43742 sayılı özelgesi).

Soru 40: Nevi Değişikliği Yapan Şirketin Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi Uygulamasından Yararlanabilir mi?

Gelir İdaresine sorulan bir soruda; limited şirket statüsünde iken 16/05/2016 tarihinde nevi değişikliği yaparak anonim şirkete dönüşen ve 2016 dönemi kurumlar vergisi beyannamesini zamanında beyan eden ve 2017 dönemi kurumlar vergisi beyannamesini kanuni süresinde beyan edeceğini belirten mükellef, 2017 dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde % 5 vergi indiriminden yararlanıp yararlanılamayacağını sorulması üzerine verilen cevapta; Gelir Vergisi Kanunu'nun "Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi" başlıklı mükerrer 121'nci maddesinde yer alan hükümlere yer verilmiş ve 301 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi uygulamasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19 uncu maddesinde yer alan devir, bölünme ve hisse değişimi hakkındaki hükümlerine yer verilmiştir. Bu itibarla, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 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 GVK'da yer alan vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi uygulamasına ilişkin diğer şartların da taşınması halinde, 2017 hesap dönemi için verilen kurumlar vergisi beyannamesinde %5 vergi indirimi uygulamasından yararlanılmasının mümkün bulunduğu belirtilmiştir (www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 09.05.2018 tarih ve 38418978-125[19-18/27]-E.191200 sayılı özelgesi).

Soru 41: Mahsup Edilecek Vergi İndirimi Tutarı Nasıl Hesaplanmaktadır?

Vergi indirimine ilişkin şartları haiz mükellefler, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinin %5'i oranında vergi indirimi tutarını hesaplayacaktır. Vergi indirimi tutarı, her hal ve takdirde 2025 yılı için 9,9 milyon Türk lirasından fazla olamayacaktır. Bu suretle hesaplanan vergi indirimi tutarı, öncelikle

bu beyannameler üzerinden ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilebilecektir. Vergi indirimi tutarının ödenmesi gereken vergiden fazla olması halinde ise kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilecektir. Bu süre içerisinde mahsup edilemeyen tutarlar red ve iade edilmeyecektir.

%5 vergi indirimine ilişkin olarak şartları sağlayan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, beyan ettikleri yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinin %5'i oranında vergi indirimi tutarını hesaplayacaktır. Yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilmektedir.

Örneğin vergi indiriminden yararlanma şartlarının tamamını sağlayan bir kurumlar vergisi mükellefinin, 2024 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinde beyan ettiği matrah üzerinden 20.000.000 TL kurumlar vergisi hesapladığını varsayalım. Mükellef, bu dönemde 5.000.000 TL yurt içinde tevkif suretiyle kesilen vergi, 13.000.000 TL de geçici vergi ödemiş olsun.

Bu durumda ödenmesi gereken kurumlar vergisinden mahsup edilecek %5 vergi indirimi tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır;

A	Hesaplanan Kurumlar Vergisi	20.000.000 TL
B=A X %5	Hesaplanan Vergi İndirimi (20.000.000X%5=)	1.000.000 TL
C	Ödenen Geçici Vergi	13.000.000 TL
D	Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergi	5.000.000 TL
E = A-C-D	Vergi İndirimi Öncesi Kurumlar Vergisi Tutarı (20.000.000-(13.000.000+5.000.000))	2.000.000 TL
F	Mahsup Edilen Vergi İndirimi Tutarı	1.000.000 TL
G=E-F	Ödenecek Kurumlar Vergisi (2.000.000-1.000.000=)	1.000.000 TL

Örnek 1: Kurumlar vergisi mükellefi 2024 hesap dönemine ilişkin olarak kanuni süresinde verdiği kurumlar vergisi beyannamesinde beyan ettiği matrah üzerinden 500.000 TL kurumlar vergisi hesaplanmıştır. Vergi indiriminden yararlanma şartlarının tamamını taşıyan mükellefin 2024 hesap dönemine ait ödemiş olduğu geçici vergi tutarı 480.000 TL'dir.

Kurumun 2024 yılında tevkif suretiyle kesilen vergisi yoktur.

Vergi indirim tutarı= Hesaplanan kurumlar vergisi X İndirim oranı

$$= 500.000 \text{ TL} \times 0,05 = 25.000 \text{ TL}$$

olarak hesaplanmıştır. Buna göre, mükellef vergi indiriminden aşağıdaki şekilde yararlanacaktır.

A. Hesaplanan Kurumlar Vergisi	500.000 TL
B. Hesaplanan Vergi İndirimi Tutarı (500.000X%5)	25.000 TL
C. Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı Ödenen Geçici Vergi 480.000 TL	480.000 TL
Ç. Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi (A-C) (500.000-480.000)	20.000 TL
D. Mahsup Edilen Vergi İndirimi Tutarı	25.000 TL
E. Ödenecek Kurumlar Vergisi (Ç-D) (20.000-25.000)	0 TL
F. Devreden Vergi İndirimi Tutarı (B-D)	5.000 TL

Kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden indirilemeyen 5.000 TL'lik vergi indirim tutarı, 2024 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi (5.5.2025) izleyen bir tam yıl içerisinde (5.5.2026 tarihine kadar), mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilecektir. Mükellef tarafından bu süre içerisinde mahsup edilemeyen vergi indirim tutarları ise red ve iade olunmayacaktır.

Soru 42: Vergiye Uyumlu Mükelleflere Uygulanacak %5 Vergi İndirimi Alacağının Ortaklık Borçlarına Mahsubu Mümkün Müdür?

Avukatlık faaliyetinden dolayı mükellef olan bir avukatlık ortaklığının %50 hisseli ortağı olan bir kişi, 2017 yılı vergilendirme dönemi gelir vergisi beyannamesinde GVK'da yer alan %5 vergi indirim hakkından yararlandığını ve ilgili dönem beyannamesinde kalan vergi indirimi alacağını avukatlık ortaklığına ait KDV borcuna mahsubunu talep ettiği, ancak 301 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği kapsamında avukatlık ortaklıklarının hissedarlarına ait vergi

indiriminin ortaklık borçlarına mahsubu ile ilgili hüküm bulunmadığından dolayı tereddüte düşüldüğü belirtilerek, Gelir Idaresinden görüş talep edilmesi üzerine verilen görüş şöyle olmuştur.

GVK'nın mükerrer 121 inci maddesinde yer alan hükümlerden bahsedilmiş ve konu ile ilgili ayrıntılı açıklamaların yer aldığı 301 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "5. Vergi indirimi uygulaması" başlıklı bölümünde yapılan açıklamalara göre; vergi indirimine ilişkin şartları haiz mükellefler, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinin %5'i oranında vergi indirimi tutarını hesaplayacaktır. Bu suretle hesaplanan vergi indirimi tutarı, öncelikle bu beyannameler üzerinden ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilebilecektir. Vergi indirimi tutarının ödenmesi gereken vergiden fazla olması halinde ise kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilecektir. Bu süre içerisinde mahsup edilemeyen tutarlar red ve iade edilmeyecektir.

Buna göre, hesaplanan vergi indirimi tutarının, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması halinde, kalan tutarın, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilmesi mümkün olup, mükellefin ortağı olduğu ortaklıkların borçlarına mahsup edilmesi mümkün değildir. Buna göre, GVK'nın mükerrer 121 inci maddesi kapsamında %5 vergi indirimi hakkından doğan alacağın, ortağı olunan avukatlık ortaklığının vergi borçlarına mahsubu mümkün bulunmamaktadır (www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 22.07.2019 tarih ve 38418978-120[mük121-19/6]-E.244820 sayılı özelgesi).

Soru 43: Hesaplanan Vergi İndirimi Tutarının Yıllık Beynamede Ödenmesi Gereken Vergiden Mahsubu Nasıldır?

Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile kurumlar vergisi mükelleflerinden, 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 2025 yılı için 9.900.000 TL'den 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. Ticari, zirai veya mesleki

kazancın diğer gelir unsurlarıyla birlikte beyan edilmesi durumunda, gelir vergisi mükelleflerinin yararlanacağı vergi 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 edilecektir.

329 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamaya göre, hesaplanan indirim tutarı, 1/1/2025 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 9.900.000 TL'den fazla olamayacaktır. Gelir İdaresinin internet sayfasında yer alan Vergiye Uyumlu Mükelleflere %5 Vergi İndirimi Broşüründe yer alan örnekler şöyledir (gib.gov.tr/Rehber ve Broşürler).

Örnek 1: Vergi indiriminden yararlanma şartlarının tamamını taşıyan Mükellef (A), 2024 takvim yılında 2.500.000 TL ticari kazanç, sahibi olduğu iki daireyi konut olarak kiraya vermesi sonucunda 750.000 TL kira geliri elde etmiş ve götürü gider yöntemini seçmiştir. Mükellef yıl içinde 375.000 TL geçici vergi, 180.000 TL de tevkif yoluyla kesilen vergi ödemiştir.

Mükellef, kira gelirinin yanında ticari kazancını beyan etmek zorunda olduğundan, 33.000 TL olan konut kira geliri istisnasından yararlanamaz. Buna göre, Mükellef (A) %5 vergi indiriminden aşağıdaki şekilde yararlanacaktır.

Ticari Kazanç	2.500.000 TL
Gayrimenkul Sermaye İradı (Konut)	750.000 TL
Giderler (Götürü) (750.000 X %15)	112.500 TL
Safi İrat (Kira) (750.000 – 112.500)	637.500 TL
Gelir Vergisi Matrahı (2.500.000 + 637.500)	3.137.500 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	1.037.000 TL
Ticari Kazanç/Gelir Vergisi Matrahı (2.500.000 / 3.137.500)	%79
Hesaplanan Gelir Vergisinin Ticari Kazanca İsabet Eden Kısmı (1.037.000 X 0,79)	819.230 TL
Hesaplanan Vergi İndirimi Tutarı (819.230 X %5)	40.961,5 TL
Mahsup Edilecek Vergi Toplamı (375.000 + 180.000)	555.000 TL
Ödenmesi Gereken Vergi (1.037.000 – 555.000)	482.000 TL
Vergi İndirimi Tutarı	40.961,5 TL
Ödenecek Gelir Vergisi (482.000 – 40.961,5)	441.038,5 TL

Örnek 2: Avukatlık faaliyetinden dolayı gelir vergisi mükellefi olan Mükellef (B), vergi indiriminden yararlanma şartlarının tamamını taşımakta olup 2024 takvim yılında 6.000.000 TL serbest meslek kazancı, 550.000 TL alacak faizi elde etmiştir. Mükellef, bu dönemde 900.000 TL geçici vergi, 750.000 TL de tevkif suretiyle kesilen vergi ödemiştir. Buna göre, mükellef (B) %5 vergi indiriminden aşağıdaki şekilde yararlanacaktır.

Serbest Meslek Kazancı	6.000.000 TL
Menkul Sermaye İradı	550.000 TL
Gelir Vergisi Matrahı (6.000.000 + 550.000)	6.550.000 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	2.402.000 TL
Serbest Meslek Kazancı/Gelir Vergisi Matrahı (6.000.000 / 6.550.000)	%91
Hesaplanan Gelir Vergisinin Serbest Meslek Kazancına İsabet Eden Kısımı (2.402.000 X 0,91)	2.185.820 TL
Hesaplanan Vergi İndirimi Tutarı (2.185.820 X %5)	109.291 TL
Mahsup Edilecek Vergi Toplamı (900.000 + 750.000)	1.650.000 TL
Ödenmesi Gereken Vergi (2.402.000 – 1.650.000)	752.000 TL
Vergi İndirimi Tutarı	109.291 TL
Ödenecek Gelir Vergisi (752.000 – 109.291)	642.709 TL

Soru 44: İndirilecek Tutarın Ödenmesi Gereken Vergiden Fazla Olması Durumunda Diğer Vergilere Mahsup İmkânı Var Mıdır?

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde yer alan hükme göre; indirilecek 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. Mahsup edilemeyen tutarın, mükellefin adi ortaklıktan doğan borçlarına veya üçüncü şahısların vergi borçlarına mahsubu mümkün değildir.

Soru 45: İndirimi Mümkün Olmayan Tutarın Diğer Vergilere Mahsubundaki Süre Nedir?

Gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan vergi indirimi tutarının, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması halinde, kalan tutarın, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Örneğin 2024 yılına ilişkin olarak Nisan/2025 ayında verilen kurumlar vergisi beyannamesinde, 50.000 TL ödenmesi gereken kurumlar vergisinden, ödevli kurumun 80.000 TL vergi indirim hakkı olması durumunda, geriye kalan 30.000 TL'lik vergi indiriminden yararlanamayacaktır. Kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden indirilemeyen 30.000 TL'lik vergi indirimi tutarı, 2025 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içerisinde [30/04/2026 tarihine kadar], mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilecektir. Ödevli kurum tarafından bu süre içerisinde mahsup edilemeyen vergi indirimi tutarları ise red ve iade olunmayacaktır. Bu bir yıllık süre hak düşürücü bir süre olarak karşımıza çıkmaktadır.

Soru 46: Vergi İndiriminden Yararlandıktan Sonra Şartların Taşınmadığı Anlaşılması Durumunda İndirilen Vergi İçin Yapılacak İşlemler Nelerdir?

Vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti hâlinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın tarh edilir.

7338 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesindeki uygulamaya göre; indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yılda herhangi bir vergiye ilişkin beyanın gerçek durumu yansıtmadığının, indirimden yararlanıldıktan sonra tespiti üzerine, yapılan tarhiyatların kesinleşmesi halinde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler vergi ziyai cezası uygulanmaksızın tarh edilmekteydi.

Dolayısıyla, geçmiş uygulamada, indirimin hesaplandığı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yılda herhangi bir vergiye ilişkin beyanın gerçek durumu yansıtmadığının, vergi indiriminden yararlanıldıktan sonra tespit edilmesi nedeniyle beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, resen veya idarece tarhiyat yapılması ve bu tarhiyatların

kesinleşmesi durumunda, indirim nedeniyle ödenmeyen vergiler vergi ziyayı uygulanmaksızın tarh edilerek geri alınmaktaydı.

7338 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucunda; indirimden yararlanmak için ilk aşamada ilgili yıllar itibarıyla kesinleşmiş tarhiyat olmaması kuralı getirildiği için, yapılan tarhiyatın indirimden yararlanıldıktan sonra kesinleşmesi durumunda yararlanılan indirimin mükelleften geri alınmasına ilişkin hüküm madde metninden çıkarılmıştır. Böylece, indirimden yararlanmak için kesinleşmiş tarhiyat olmaması kuralı getirildiği için, yapılan tarhiyatın indirimden yararlanıldıktan sonra kesinleşmesi halinde, yararlanılan indirim tutarı mükelleften geri alınmayacaktır.

Soru 47: Hesaplanan Vergi İndirimi Tutarının Kurumlar Vergisi Beyannamesinde "Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisna Ve İndirimler" Olarak Dikkate Alınabilir mi?

Gelir İdaresine yapılan bir özelge başvurusunda; şirketin her yıl düzenli olarak kurumlar vergisi beyannamesinde vergiye uyumlu mükelleflere tanınan %5'lik vergi indiriminden yararlandığı belirtilerek, söz konusu indirim tutarının yararlanıldığı yılın ticari kar zarar hesabında gelir olarak dikkate alınması halinde, kurumlar vergisi beyannamesinde "Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisna ve İndirimler" satırında dikkate alınıp alınamayacağı hususunda görüşü talep edilmesi üzerine verilen görüş özetle şöyle olmuştur.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde yer alan hükümler ve konu ile ilgili olarak 301 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir. Bu hüküm ve açıklamalara göre, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesine göre kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan vergi indirimi tutarının; indirimin hesaplandığı beyannamenin ait olduğu hesap dönemi kazancın tespitinde gelir olarak dikkate alınmış olması halinde, bu tutarın aynı hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde "Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde yer alan "Diğer İndirimler ve İstisnalar" satırında gösterilmek suretiyle matrahın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır [www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı 25.12.2023 tarih ve 38418978-125[Diğer-2022/21]-612456 sayılı özelgesi].

Soru 48: Vergi İndirim Tutarının Muhasebe Kayıtlarında Gösterilmesi Nasıldır?

Vergi mevzuatımızda, vergiye uyumlu mükelleflere sağlanan %5 vergi indiriminin muhasebe kaydıyla ilgili olarak açık ve net bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu durum uygulamada farklı muhasebe kayıtlarının ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu kapsamda, %5 vergi indirimi tutarını gelir hesaplarına kaydeden mükellef tarafından, söz konusu tutarın

beyannamede "Diğer İndirimler" kapsamında gösterilip gösterilemeyeceği hususunda özelge talep edilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 25.12.2023 tarih ve 38418978-125[Diğer-2022/21]-61245 sayılı özelge ile bu konuya açıklık getirilmiştir. Özelgede, vergi indirimi tutarının gelir hesaplarına kaydedilmesi halinde, bu tutarın beyannamede "Diğer İndirimler" satırı üzerinden indirilebileceği ifade edilmiştir. Ancak uygulamada yalnızca gelir hesapları değil, bazı mükellefler tarafından 570 Geçmiş Yıl Karları hesabı da kullanılabilir. Her ne kadar söz konusu özelgede yalnızca gelir hesaplarının kullanımı ele alınmış olsa da, 570 hesap kullanımı yönünden vergi mevzuatında açık bir yasaklama ya da kısıtlama bulunmamaktadır.

Bu konuda vergi uzmanı Barbaros Genişel meslektaşımın konuya ilişkin makalesindeki görüşlere yer vermek istiyorum. %5 vergi indiriminin muhasebe kaydı konusunda Gelir İdaresi Başkanlığının Tebliği ya da Sirküler düzeyinde düzenlemesi bulunmamakta olup, Gelir Vergisi Kanunu Mükerrer 121.maddesine ve buna bağlı olarak çıkarılan 301 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ve indirimin uygulanacağı gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin vergi bildirimi sistematığına göre söz konusu indirim tutarlarının aşağıdaki şekilde muhasebe kaydı yapılması gerekmektedir.

» **Geçmiş Yıl Karları ile İlişkilendirilmesi Halinde Muhasebe Kaydı**

570 Geçmiş Yıllar Karları Hesabı, "Geçmiş faaliyet dönemlerinde ortaya çıkan ve işletme sahibine veya ortaklarına dağıtılmamış bulunan kârlardan ilgili yedek hesaplarına alınmayan tutarların izlendiği hesaptır."

Örneğin, ABC A.Ş. 2021 Yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesinde 50.000 TL %5 vergi indirimi hesaplamıştır.

Kurumlar Vergisi Beyannamesinin verme tarihi itibarıyla;

-----/-----	
136.Diğer Çeşitli Alacaklar	50.000 TL
570.Geçmiş Yıl Karları	50.000 TL
-----/-----	

Söz konusu alacağın gerekli GEKSİS kontrolleri tamamlandıktan sonra vergi borçlarına mahsubu halinde;

-----/-----

360.Ödenecek Vergi ve Fonlar 50.000 TL

136.Diğer Çeşitli Alacaklar 50.000 TL

-----/-----

» **Gelir Hesaplarına Yazılarak, Beyanname Üzerinde Diğer İndirimler Olarak Gösterilmesi Halinde Muhasebe Kaydı**

1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan "Tek Düzen Hesap Planı" çerçevesinde söz konusu indirim tutarının muhasebe kaydının yapılması icap etmektedir.

602-Diğer Gelirler Hesabı; işletmenin korunması, ihracatı teşvik ya da hükümet politikasına uyma zorunluluğu karşısında oluşan işletmenin faaliyet hasılatındaki düşüklüğü veya faaliyet zararını gidermek için, sermaye katkısı niteliğinde olmayan, mali yardımlar (sübvansiyonlar), devletin bazı malları vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla yaptığı yardımlar (vergi iadeleri) ve satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili fiyat istikrar destekleme primi vb. hasılat kalemleri bu hesapta izlenir.

1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan 679.Olağandışı Gelir ve Karlar Hesabı, "Tek Düzen Hesap Planı" ndaki diğer gelir hesap kalemleri dışında kalan duran varlık satışlarından doğan kârlar gibi gelir ve kârların yer aldığı hesaptır.

-----/-----

136.Diğer Çeşitli Alacaklar 50.000 TL

679.Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar 50.000 TL

679.01 Vergiye tabi olmayan gelir- İSTİSNA

-----/-----

-----/-----
360.Ödenecek Vergi ve Fonlar 50.000 TL

136.Diğer Çeşitli Alacaklar 50.000 TL
-----/-----

%5 vergi indirimine ilişkin olarak; mali ve hukuki yönden geçmiş yılda doğan herhangi bir gelir olmaması nedeni ile beyannamenin verildiği cari yılın gelir hesaplarına intikal ettirilmesinde bir problem gözükmemektedir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 25/5. Maddesinde belirtildiği üzere, "Beyanname, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar, tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi halinde ise ülkeyi terk etmesinden önceki on beş gün içinde verilir."

2024 yılı kurumlar vergisi beyannamesinin verilme tarihi ile indirim tutarının belirlenecek olması hasebiyle yevmiye kaydı kurumlar vergisi beyannamesinin elektronik ortamda verildiği tarihte yapılması da uygundur.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinde "Bu kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilmez" ifadesinden yola çıkarak, %5 oranındaki indirimden kaynaklanan bu gelir kaydına yazılan tutarların da kurumlar vergisi hesaplamasında gelir olarak kabul edilmemesi gerektiğinden beyanname üzerinden istisna olarak düşülebilir [Barbaros Genişel, Vergiye Uyumlu Mükelleflere Tanınan Vergi İndirimi Müessesesi Ve Süreksiz Beyanların Etkisi, 28.01.2025, <https://vergiport.com/blog/vergiye-uyumlu-mukelleflere-taninan-vergi-indirimi-muessesesi-ve-sureksiz-beyanlarin-etkisi>].

Soru 49: 7440 Sayılı Yapılandırma Kanununun 3 ve 4. Maddelerinden Yararlanan Mükellefler Vergi İndirimi Uygulamasından Yararlanabilir mi?

Bilindiği üzere, en son 7440 sayılı Yapılandırma Kanunu 12/3/2023 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Yapılandırma Kanunu ile vergi mükelleflerine sağlanan imkan ve kolaylıkları kapsamlı olarak anlatan 1 Seri No.lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliği 25/03/2023 tarihli Resmi Gazete'de

yayımlanmıştır. 1 Seri No.lu Genel Tebliğin "8-Diğer Hususlar" başlıklı maddesinin (I) bendinde; gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah ve vergi artırımında bulunmuş olmalarının, 193 sayılı GVK'nın mükerrer 121 inci maddesi kapsamında %5 vergi indiriminden yararlanmalarına engel teşkil etmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Yine aynı Genel Tebliğin "VII- Kanunun 3 ve 4 üncü Maddelerinden Yararlananların Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi Uygulaması Karşısındaki Durumu" başlıklı bölümünde gerekli açıklamalar yapılmıştır. Bilindiği üzere 7440 sayılı Yapılandırma Kanununun 3. maddesinde "Kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan alacaklar", 4. maddesinde ise "İnceleme ve tarhiyat safhasında bulunan işlemler" yer almaktadır. Konu hakkında 1 seri no.lu Genel Tebliğde yapılan açıklamaya göre;

Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indiriminin düzenlendiği 193 sayılı GVK'nın mükerrer 121 inci maddesinin dördüncü fıkrasında, vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti hâlinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergilerin vergi ziyai cezası uygulanmaksızın tarh edileceği hükme bağlanmıştır.

7440 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin üçüncü fıkrasında; Kanunun 3 ve 4 üncü maddelerine göre yapılandırılarak kesinleşen tarhiyatların, yapılandırma hükümlerinin ihlal edilmemesi şartıyla, vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi uygulamasına ilişkin anılan maddenin ikinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yer alan şartın ihlali sayılmayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, 7440 sayılı Kanunun 3 üncü veya 4 üncü maddesine göre yapılandırılarak kesinleşen tarhiyatlar, 193 sayılı GVK'nın mükerrer 121 inci maddesinde hüküm altına alınmış "vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması" şartının ihlali olarak değerlendirilmeyecektir. 1 Seri No.lu Genel Tebliğde yer alan örnekler şöyledir.

Örnek 1: (ABC) Ltd. Şti. 20/4/2020 tarihinde vermiş olduğu 2019 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde 70.000 TL vergiye uyumlu mükelleflere ilişkin vergi indirimi hesaplamış ve bu indirim tutarının tamamından yararlanmak suretiyle beyanname üzerinde tahakkuk eden vergileri 30/4/2020 tarihinde ödemiştir. Ancak, 26/1/2021 tarihinde, 2018 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi yönünden mükellef kurum adına vergi inceleme raporu düzenlenmiş ve 1.500.000 TL ikmalen kurumlar vergisi tarhiyatı yapılmıştır. (ABC) Ltd. Şti. vergi inceleme raporuna istinaden yapılan tarhiyatı dava konusu etmiştir.

Mükellef kurum, kurumlar vergisi yönünden adına yapılan tarhiyatı açmış olduğu davadan feragat etmek suretiyle Kanunun 3 üncü maddesi kapsamında 11/4/2023 tarihinde yapılandırmış ve yapılandırma sonucu tahakkuk eden borcunu da defaten ödemiştir. Buna göre, Kanunun 3 üncü maddesi kapsamında kurumlar vergisi tarhiyatına istinaden adına tahakkuk ettirilen borcunu yapılandıran ve yapılandırma şartını ihlal etmeyen mükellef kurum, sonraki dönemler için 193 sayılı Kanunun mükerrer 121 inci maddesinde yer alan diğer şartların da sağlanması kaydıyla vergiye uyumlu mükelleflere sağlanan vergi indiriminden faydalanabilecektir. Diğer bir ifadeyle yapılandırmaya konu edilen tarhiyat, bu mükellef hakkında beyana tabi vergi türleri itibariyle tarhiyat yapılmamış olması şartının ihlali kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Örnek 2: Ticari kazanç yönünden gelir vergisi mükellefi (A) 2019 takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesinde 10.000 TL vergi indirimi tutarı hesaplamış ve bu indirim tutarının tamamından yararlanmıştır. Adı geçen mükellefin 2017 yılı, katma değer vergisi yönünden incelenmiş ve Ağustos 2017 vergilendirme dönemi için 19/2/2020 tarihinde vergi inceleme raporu tanzim edilerek katma değer vergisi yönünden mükellef adına KDV tarhiyatı yapılmıştır.

Mükellef (A) söz konusu tarhiyatı dava konusu yapmış olup 31 Mart 2021 tarihinde verdiği gelir vergisi beyannamesinde 2018, 2019 ve 2020 yıllarında ikmalen, resen ve idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması koşulu yerine getirilmemiş olduğundan, vergiye uyumlu mükelleflere vergi indiriminden yararlanamamıştır. Mükellefin davasından feragat etmek suretiyle Kanunun 3 üncü maddesi kapsamında adına yapılan tarhiyatı yapılandırması ve yapılandırma sonucu tahakkuk eden vergileri süresinde ödemesi durumunda 2021 takvim yılına ilişkin olarak 2022 yılında verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesinden itibaren, diğer şartların da sağlanması kaydıyla, vergiye uyumlu mükelleflere vergi indiriminden yararlanılabilecektir. Mükellef hakkında yapılan KDV tarhiyatı nedeniyle 2020 yılı için faydalanılamayan vergi indirimi tutarı için ise herhangi bir düzeltme yapılamayacaktır.

» **Kesinleşmemiş veya Dava Safhasında Bulunan Alacakların Yapılandırmadan Yararlanması Halinde Vergi İndiriminden Yararlanması**

7440 sayılı Yapılandırma Kanununun 3. maddesinde yer alan "Kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan alacaklar" hakkında Gelir İdaresince yayımlanan "Dava Açma Süresi Geçmemiş veya Dava Aşamasındaki Borçların Yapılandırılması Broşüründe" yapılan açıklamaya

göre; vergiye uyumlu mükelleflere vergi indiriminin düzenlendiği GVK'nın mükerrer 121 inci maddesinde, vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti hâlinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergilerin vergi ziyai cezası uygulanmaksızın tarh edileceği belirtilmiştir. 7440 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinde yer alan kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan alacakların yapılandırarak kesinleşen tarhiyatların, yapılandırma hükümleri ihlal edilmemesi şartıyla, sonraki dönemler için vergiye uyumlu mükelleflere sağlanan vergi indiriminden (ilgili diğer şartların da sağlanması kaydıyla) yararlanılacaktır. Diğer bir ifadeyle yapılandırmaya konu edilen tarhiyat, beyana tabi vergi türleri itibariyle tarhiyat yapılmamış olması şartının ihlali kapsamında değerlendirilmeyecektir (www.gib.gov.tr/7440 Yapılandırma Kanunu/ Rehber ve Broşürler).

» **İnceleme ve Tarhiyat Safhasında Bulunan İşlemler Sonucunda Yapılandırmadan Yararlanan Mükelleflerin Vergi İndiriminden Yararlanması**

7440 sayılı Yapılandırma Kanununun 4. maddesinde yer alan "İnceleme ve tarhiyat safhasında bulunan işlemler" hakkında Gelir İdaresince yayımlanan "İnceleme ve Tarhiyat Aşamasındaki Borçların Yapılandırılması Broşüründe" yapılan açıklamaya göre; GVK'nın mükerrer 121. maddesinin ikinci fıkrasının 2 no.lu bendine göre; (1) numaralı bentte belirtilen süre içerisinde (İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl) kesinleşmiş olması koşuluyla vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibariyle ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması gerekmektedir. Kesinleşen tarhiyatların, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl için geçerli olan, birinci fıkradaki indirim tutar sınırının %1'ini aşmaması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.

Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indiriminin düzenlendiği GVK'nın mükerrer 121 inci maddesinde, vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti hâlinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergilerin vergi ziyai cezası uygulanmaksızın tarh edileceği belirtilmiştir. 7440 sayılı Kanunun, inceleme ve tarhiyat aşamasındaki maddelerine göre yapılandırarak kesinleşen tarhiyatların, yapılandırma hükümleri ihlal edilmemesi şartıyla, sonraki dönemler için vergiye uyumlu mükelleflere sağlanan vergi indiriminden (ilgili diğer şartların da sağlanması kaydıyla) yararlanılacaktır. Diğer bir ifadeyle yapılandırmaya konu edilen tarhiyat, beyana tabi vergi türleri itibariyle tarhiyat yapılmamış olması şartının ihlali kapsamında değerlendirilmeyecektir (www.gib.gov.tr/7440 Yapılandırma Kanunu/Rehber ve Broşürler).

» **Pişmanlıkla ya da İzaha Davet Kapsamında Veya Kendiliğinden Yapılan Beyanlara İlişkin Yapılandırmadan Yararlananların Vergi İndiriminden Yararlanması**

7440 sayılı Yapılandırma Kanununun 4. maddesi kapsamında pişmanlıkla ya da izaha davet kapsamında veya kendiliğinden yapılan beyanlara ilişkin olarak Gelir İdaresince yayımlanan "Beyan Edilmemiş Gelir ve Kazançların Beyanı Broşüründe" yapılan açıklamaya göre; 7440 sayılı Kanunun, pişmanlıkla ya da izaha davet kapsamında veya kendiliğinden yapılan beyanların yapılandırılarak kesinleşen tarhiyatların, yapılandırma hükümleri ihlal edilmemesi şartıyla, sonraki dönemler için vergiye uyumlu mükelleflere sağlanan vergi indiriminden (ilgili diğer şartların da sağlanması kaydıyla) yararlanılacaktır. Diğer bir ifadeyle yapılandırmaya konu edilen tarhiyat, beyana tabi vergi türleri itibarıyla tarhiyat yapılmamış olması şartının ihlali kapsamında değerlendirilmeyecektir (www.gib.gov.tr/7440 Yapılandırma Kanunu/Rehber ve Broşürler).

Soru 50: Vergi İndiriminin Gelir Ve Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi Ve Mahsubu Nasıldır?

Hesaplanan vergi indirimi tutarının Gelir Vergisi Beyannamesinde gösterimi Tablo-4'de Vergi Bildirimi tablosunda aşağıdaki şekilde yer almaktadır. Vergi indiriminde hesaplanan gelir vergisinin ticari, zirai ve mesleki kazançta isabet eden kısmının %5'i dikkate alınacaktır. Daha sonra ödenmesi gereken gelir vergisinden mahsup edilmekte ve vergi indiriminin mahsubundan sonra kalan tutara ulaşılmaktadır. Mahsup imkanı olmayan vergi indirimi tutarı ise kalan vergi indirimi tutarı olarak ayrı bir satırda gösterilmektedir. Bu satırda bir tutarın olması durumunda ise zaten iade edilecek vergi indirimi söz konusu olmaktadır.

TABLO - 4

VERGİ BİLDİRİMİ

	(TL Türk Lirası)	(Kı)	(TL Türk Lirası)	(Kı)	
52 Vergiye Tabi Gelir (Matrah) (48+51)					52
53 Vergiye Tabi Toplam Gelir (Toplam Matrah)					53
54 KVKnın 32/A Maddesi Kapsamında Hesaplanan İndirimli Gelir Vergisi					54
55 KVKnın 32/A Maddesi Kapsamı Dışında Hesaplanan Gelir Vergisi					55
56 Hesaplanan Gelir Vergisi (54+55) (****)					56
57 Hesaplanan Vergi İndirimi Tutarı (GVK Mükerrer Madde 121) (*****)					57
58 Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergiler (*****)					58
59 Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler (*****)					59
60 Geçici Vergiler					60
61 Asgari Ücret İstisnası (GVK 23/18) (GVK 95 maddesi kapsamında ücret geliri beyan edenlerce doldurulacaktır.) (*****)					61
62 Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı (58+59+60+61)					62
63 Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi (56-62)					63
64 Vergi İndiriminin Mahsubundan Sonra Kalan Tutar (63-57)					64
65 İadesi Gereken Gelir Vergisi ve/veya Geçici Vergi (62-56) (Bu Tutar 59+60'ın Toplamını Geçemez.)					65
66 İadesi Gereken Gelir Vergisi (65-60)					66
67 İadesi Gereken Geçici Vergi (65-66)					67
68 Kalan Vergi İndirimi Tutarı (57-63) (*****)					68
69 Ödenmesi Gereken Damga Vergisi					69

Hesaplanan vergi indirimi tutarının Kurumlar Vergisi Beyannamesinde gösterimi Tablo-7’de Vergi Bildirimi tablosunda aşağıdaki şekilde yer almaktadır. Daha sonra ödenmesi gereken kurumlar vergisinden mahsup edilmekte ve vergi indiriminin mahsubundan sonra kalan kurumlar vergisi tutarına ulaşılmaktadır. Mahsup imkanı olmayan tutar ise iadesi gereken kurumlar vergisi satırında gösterilmektedir.

TABLO - 7		VERGİ BİLDİRİMİ									
		(Türk Lirası)					(Kı)				
105	KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI $(87+90)=(90+92+95+98+101)$		*		*		*		*		105
106	HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ $(91+94+97+100+102)$		*		*		*		*		106
107	VERGİ İNDİRİMİ		*		*		*		*		107
108	MAHSUP EDİLECEK VERGİLER		*		*		*		*		108
109	Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Mahsup Edilecek Kısm (****)		*		*		*		*		109
110	Yılı İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler		*		*		*		*		110
111	Geçici Vergi		*		*		*		*		111
112	MAHSUP EDİLECEK VERGİLER TOPLAMI $(108+109+110)$		*		*		*		*		112
113	ÖDENMESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ $(106-112)$		*		*		*		*		113
114	VERGİ İNDİRİMİNİN MAHSUBUNDAN SONRA ÖDENMESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ $(112-107)$		*		*		*		*		114
115	İADESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ		*		*		*		*		115
116	VENUEYA GEÇİCİ VERGİ $(111-106)$ (*****)		*		*		*		*		116
117	İADESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ $(114-116)$		*		*		*		*		117

İKİNCİ BÖLÜM

%5 VERGİ İNDİRİMİNDE UYGULAMADA YAŞANAN SORUNLAR İLE BUNLARA İLİŞKİN GÖRÜŞLER VE YARGI KARARLARI

Vergi indirimini uygulamasının başladığı tarihten bu yana sekiz yıllık süreçte gerek meslek mensupları gerekse vergi hukukçuları tarafından sürekli olarak uygulamadaki gri alanlar ön plana çıkarılmış ve bu yeni düzenleme sık sık eleştiri konusu yapılmıştır. Hatta bazı meslek mensupları tarafından, getirilen bu güzel uygulamanın genel tebliğlerle ve verilen idari görüşlerle neredeyse mükelleflerin %5'lik vergi indiriminden yararlanmaması için bir gayret gösterildiği şeklinde yorumlar yapılmıştır. Oysa Vergi İdaresi ve yasa koyucu uygulamanın yürürlüğe girdiği andan itibaren gri alanlara ilişkin olarak önce 7194 sayılı Kanunla sonrada 7338 sayılı Kanunla düzenlemeler yaparak, uygulamadan yararlanacak mükelleflerin kapsamını genişletmiş ve indirimden yararlanma şartlarını sürekli olarak kolaylaştırmıştır.

1. %5 Vergi İndiriminde Uygulamada Yaşanan Sorunlar

1.1. Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz konusunun idari ve yargisal yorumu

Kanuni düzenlemeye göre, kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz. İşte farklı yorumlar ve aksine yargı kararlarının sebebi de bu cümlede yer alan "veya" kelimesinden kaynaklanmaktadır. Vergi indirimini konusunda daha sonra parantez içi hükümle yapılan bu düzenleme aslında mükelleflerin lehine olan bir düzenlemedir. Ancak "veya" kelimesi öyle bir yere konmuş ki ortaya iki farklı yorum çıkmaktadır.

Vergi hukukçuları ve vergi uzmanları ile yargı bu cümleyi iki farklı şekilde yorumlamaktadır. Birinci yoruma göre;

- » Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen beyannameler,
- » Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra pişmanlıkla verilen beyannameler,

beyannamelerin süresinde verilmesi şartının ihlali sayılmaz. İkinci yoruma göre ise;

- » Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen beyannameler,
- » Pişmanlıkla verilen tüm beyannameler,

beyannamelerin süresinde verilmesi şartının ihlali sayılmaz. Gelir İdaresi yasal düzenlemenin hazırlık sürecini, amacını ve bu cümle ile ne kastedildiğini bildiği için birinci yoruma göre uygulamada işlem yapmaktadır. Ancak birçok vergi hukukçusu, uzmanı ve özellikle yargının yaklaşımı ikinci yoruma göre olmaktadır. Görüldüğü üzere bir veya kelimesi çok farklı yorumlara yol açmaktadır.

Aslında vergi indiriminde esas olan belirlenen süre içinde vergi beyannamelerinin süresinde verilmesi ve ödenmesidir. Yasal hükümde yer alan; "kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz" ifadesi ile istenen ve amaçlanan ortada süresinde verilen bir beyanname olması ve bu beyannameye ilişkin olarak sonradan düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla bir beyanname verilirse, mükellefin vergi indiriminden yararlanmasını engel bir durum olmasın diye mükellef lehine bir düzenleme yapılmıştır.

Ancak, kanuni süresinde verilmeyen bir beyannameyi daha sonra pişmanlıkla veren bir mükellef esasen beyannamenin süresinde verilmesi şartını ihlal etmiş olmaktadır. Dolayısıyla, hiç verilmeyen ve sonradan pişmanlıkla verilen tüm beyannameler bu kapsama alınırsa vergi indirim sisteminin kuruluş amacına aykırı bir durum yaratılmış olmaktadır. Dolayısıyla ben birinci yoruma yani Vergi İdaresinin yorumuna katılıyorum. Yine de yapılacak bir düzenleme ile mükellef lehine olmak üzere süresinde verilmeyen her beyanname indirimden yararlanma anına kadar pişmanlıkla verilmek ve ödenmek şartıyla vergi indirimine engel olmaz denilebilir.

Konu hakkında, Ankara YMM Odasının 26.04.2021 tarih ve 2021/239-03 sayılı Mevzuat İzleme ve Değerlendirme Komisyonu Kararında (<https://www.aymmo.org.tr/#!/haberler/DUYURU>) yapılan açıklamaya göre;

- » Son yıllarda mükelleflere yönelik çıkarılan-yürürlüğe giren mali af kanunları beraberinde vergisini/mükellefiyetlerini düzgün yerine getirenler nezdinde olumsuz düşüncelere sebebiyet vermiştir. Bu olumsuzluğu gidermek ve de mükellefiyetlerini

düzgün yerine getirenleri de korumak-vergisel anlamda düzenleme yapılması gereği kaçınılmaz olmuştur. Bu düşüncelerle bu müessese vergi mevzuatımıza 193 sayılı Gelir Vergi Kanunu'nun mülga mükerrer 121'inci maddesi ile yerleşmiş bulunmaktadır.

- › Komisyonunda öncelikle meslek mensubunun GVK'nın mükerrer 121'inci maddesinin 2. fıkrasının 1 numaralı bendinin *"...İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin (eklenmesi istenilen indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla) (kaldırılması istenilen kanuni süresinde verilmiş..."* şeklinde önerisi ele alınmış ve talebin işin doğasına aykırı olması nedeniyle kabul edilemeyeceği sonucuna ulaşılmıştır.
- › Komisyonunda ele alınan diğer bir tartışmalı konu beyannamelerin pişmanlıkla verilmesinin beyannamelerin zamanında verilmesi ile ilgili şartı ihlal edip etmediği ile ilgilidir. Komisyonunda yapılan tartışmalar sonucu Kanunda yer alan *"Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz."* yönündeki hükmün ister daha önce bir beyanname verilmiş olsun ya da olmasın tüm pişmanlıkla verilen beyannamelerin indirimden yararlanma şartının ihlali sayılmayacağını hükme bağladığı, kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olma hususunun sadece düzeltme amacıyla verilen beyannameleri kapsadığı aradaki veya bağlacı nedeniyle pişmanlıkla verilen beyannamelerin bundan etkilenmediği sonucuna ulaşılmıştır.
- › Komisyon ayrıca pişmanlıkla verilen beyannameler için herhangi bir yaptırımın uygulanmamasından ve sadece pişmanlık zammı uygulanıyor olmasından hareketle pişmanlıkla verilen beyannamelerin hukuken zamanında verilen beyannamelerle aynı sonuçları doğurması gerektiğini, bunun beyannamelerin zamanında verilip verilmediği hususu için de geçerli olduğunu değerlendirmiştir.

Komisyon Kararında; Kanunda yer alan *"Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz."* yönündeki hükmün ister daha önce bir beyanname verilmiş olsun ya da olmasın tüm pişmanlıkla verilen beyannamelerin indirimden yararlanma şartının ihlali sayılmayacağını hükme bağladığı, kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olma hususunun sadece düzeltme amacıyla verilen beyannameleri kapsadığı aradaki veya bağlacı nedeniyle pişmanlıkla verilen beyannamelerin bundan etkilenmediği sonucuna ulaşılmıştır.

1.2. Vergi indirimi şartlarının taşınmadığının sonradan anlaşılması durumunda indirilen verginin mükelleften geri alınması durumunda, izaha davet kapsamında kesilen vergi ziyaı cezasının vergi indiriminden yararlanmaya engel teşkil edip etmediği konusu

Yasal düzenlemeye göre, uygulama kapsamında vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti hâlinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın tarh edilerek mükelleften geri alınmaktadır.

Burada iki durum söz konusudur. Birincisi; vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, şartları taşımadığının sonradan tespiti halinde ilgili vergilendirme döneminde indirim nedeniyle alınmayan vergiler bu kez vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın mükelleften geri alınmasıdır.

İkincisi ise; indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yılda herhangi bir vergiye ilişkin beyanın gerçek durumu yansıtmadığının, indirimden yararlanıldıktan sonra tespiti üzerine, yapılan tarhiyatların kesinleşmesi halinde de yine indirim nedeniyle zamanında alınmayan vergilerin vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın mükelleften geri alınmasıdır.

Ancak konu bu kadar basit ve kolay değildir ve mükelleflerin vergi indiriminden yararlandıktan sonra, şartları taşımadığının sonradan anlaşılması halinde, indirim dolayısıyla zamanında ödenmeyen vergilerin geri alınmasında, vergi ziyaı cezası uygulanıp uygulanmayacağı konusunda uygulamada tereddütler yaşanmaktadır.

193 sayılı GVK'nın mükerrer 121. Maddesi ve 213 sayılı VUK'nın 370. Maddesi uygulamada çatışabilmektedir. Şöyle ki, izaha davet kapsamında mükellefe %20 indirimli vergi ziyaı cezası uygulanmaktadır. Vergiye gönüllü uyumda ise öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti halinde vergi ziyaı cezası kesilmeden mükelleften indirimi konusu yaptığı vergi geri alınmaktadır. Ancak, vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, söz konusu indirimden sonradan faydalanamayacağı anlaşılan ve izaha davet yazısına istinaden yapılan izahatın kabul edilmemesi sonrasında düzeltme beyannamesi vermesi gerektiği durumlarda ya da doğrudan doğruya beyanname vermesi gerektiğinde, sistem tarafından izaha davet hükümlerinin uygulandığı ve %20 indirimli vergi ziyaı cezası kesildiği görülmektedir.

Bu durum, idarenin ittilasına girdiği durumlarda (örneğin vergi indiriminden faydalanarak, ilgili dönem beyannamesinde iade doğan ve iadesi gerçekleştirilen mükellef) izaha davet

kapsamında kesilen vergi ziyai cezasının vergi indiriminden yararlanmaya engel teşkil edip etmediği mevzuu sorulmuş ve İstanbul Defterdarlığı 20.01.2025 tarih ve 46454 sayılı yazısında, vergi ziyai cezası uygulanmaması gerektiği vurgulanarak, vergi indiriminden yararlanabileceği yönünde görüş bildirmiştir.

Kanuni düzenlemenin “öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti” ifadesiyle; indirim uygulamasında şartları hiç taşımadan indirimden yararlanılması mı kastedilmektedir, yoksa indirimden yararlandıktan sonra şartların ihlal edilmesi mi kast edilmektedir. Bu ayırımın tespiti çok önemlidir. Zira indirim dolayısıyla ödenmeyen vergiler için vergi ziyai cezasının kesilip kesilmeyeceği, bu yorum farkına bağlıdır. Konu hakkında yorum yapan vergi uzmanlarına bakıldığında, kanunun lafzı ifadesinin, şartları baştan itibaren sağlayıp sağlamadığını esas aldığı görülmektedir. İndirimden yararlanan mükelleflerin, şartlardan herhangi birini sonradan kaybetmesi durumu, indirim uygulaması nedeniyle ödenmeyen vergilere ilişkin tarhiyatın, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın yapılması gerektiği şeklinde yorumlanmaktadır.

Öte yandan, şartları baştan sağlamadığı halde indirimden yararlanan mükellefler açısından ise, idarece yapılan tespit sonucunda (izaha davet yoluyla yapılan) vergi indirimi dolayısıyla ödenmeyen verginin, tarhiyatın kesinleştiği tarih itibarıyla vergi ziyai cezası uygulanmak suretiyle tarh edilmesi gerektiği yönünde bir değerlendirme yapılmaktadır.

Özetle, şartların sonradan kaybedilmesi halinde vergi ziyai cezası uygulanmayacağı, ancak şartların en baştan sağlanmaması durumunda ise vergi ziyai cezası uygulanacağı yönünde genel bir görüş bulunmaktadır.

Vergi indirimi uygulamasında, kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmamaktadır. Yani süresinde verilmiş bir beyannameye süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesi, tek başına indirim hakkının kaybı anlamına gelmemektedir. Bu iki düzenleme bir arada değerlendirilmesi sonucunda, hiç beyanname vermeyen mükelleflerin kanuni süre geçtikten sonra verdikleri beyannameler nedeniyle re’sen tarhiyata tabi tutulmaları normaldir. Ancak, süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak sonrasında eksik veya hatalı beyanları düzeltmek amacıyla verdikleri düzeltme beyannamesi nedeniyle, indirim şartlarını ihlal etmiş sayılmamaları gerekmektedir (Didem Germi, İzaha Davet Kapsamında GVK Mükerrer 121: Uyumlu Mükellefler İçin Bir Hak mı, Risk mi?, YGUDER, Vergi Bülteni, Şubat-Haziran 2025).

Bu nedenle, izaha davet edilen ve öncesinde beyannamesini kanuni süresinde veren mükellef, izaha davet kapsamında yapılan denetimler vergi ziyasına neden oldukları tespit edilse bile, düzeltme beyannamesi vermeleri (izaha davet kapsamında düzeltme beyannamesi) %5 vergi indiriminden yararlanma hakkını ortadan kaldırmayacak ve bu mükellef vergi indiriminden yararlanacaktır.

1.3. Yeni işe başlayan ve 3 yıldan az mükellefiyeti olan mükelleflerin indirimden yararlanamaması durumu

Bilindiği üzere vergi indiriminden yararlanmanın şartlarından biri de indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması gerektiğidir. Örneğin 2023 yılının Ocak ayında işe başlayan gelir vergisi mükellefinin 2023, 2024 ve 2025 hesap dönemlerinde tüm beyannamelerini zamanında beyan edip ödemiş olsa ve kanundaki diğer şartları sağlaması şartıyla, 2025 yılına ilişkin olarak Mart/2026'da vereceği gelir vergisi beyannamesinde %5 vergi indiriminden yararlanabilecektir.

İşte en çok eleştiri de bu şart için yapılmaktadır. Özellikle vergi hukukçuları tarafından yapılan eleştiriler de yeni işe başlayan ve üç yıldan daha az mükellefiyeti olanların bu indirimden yararlanamaması mükellef haklarına aykırı olduğu ileri sürülmüştür. Vergi hukukçusu Ahmet Erol ve Bumin Doğrusöz'e göre, yeni işe başlayan mükellefleri bu haktan yararlandırmamak, onların haklarının ihlali anlamına gelmektedir. Bu durumda olan mükelleflerin ihtirazi kayıtlı beyanname verme ve dava yoluna gitmeleri gerekmektedir. Oysa mükellefin işe başladığı tarihten, indirimden yararlanılacak olan gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinin ilk verildiği tarihe kadar beyannamelerin süresinde verilmesi ve vergilerin ödenmesi yeterli olmalıdır.

Mükellefin %5 vergi indiriminden yararlanmak için üç yıl bekletilmesi ve gönüllü uyumu yüksek olduğunu ancak üç yılda vergi idaresine ispat etmesi doğru değildir. Mükellefin vergiye uyumlu olduğu bir yıl içindeki beyan ve ödemelerini süresinde vermiş olmasıyla da anlaşılır, bunun için üç yıl beklemeye gerek yoktur. Örneğin 2024 yılının Ocak ayında kurulmuş bir şirketin 2024 ve 2025 hesap dönemlerinde tüm beyannamelerini zamanında beyan edip ödemiş olsa ve kanundaki diğer şartları sağlasa bile sadece iki hesap döneminde kurumlar vergisi beyannamesi verdiğinden dolayı indirimden yararlanamayacaktır.

İndirimden yararlanabilmek için en az üç hesap dönemi beyannamelerinin yasal süresi içinde verilmesi gerekiyor. Bu koşul yerine getirilemediği için, üç hesap dönemi faaliyette bulunmayanlar indirimden yararlanamıyor (Danıştay 3. Dairesinin 05.10.2021 tarih ve Esas No:2019/4464, Karar No:2021/4195 sayılı Kararı da bu yöndedir).

Konu hakkında 14/01/2019 tarihinde işe başlayan bir gelir vergisi mükellefinin, 2019 yılı geliri için 2020 yılında vereceği yıllık beyannamede vergi indiriminden yararlanabilmek için, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde hüküm altına alınan "İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olma" şartının indirimden yararlanmaya engel teşkil edip etmediği hakkında sorulan bir soruya Gelir İdaresince verilen görüş şöyle olmuştur.

Konu ile ilgili olarak yayımlanan 312 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "4.1.İlgili dönem beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmiş ve indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması" başlıklı bölümünde yapılan açıklamalara göre; indirimden yararlanabilmesi için mükelleflerin, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu beyannamenin ait olduğu yıldan önceki son iki yıla ilişkin olarak 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 beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerini de indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ödemiş olmaları gerekmektedir.

Buna göre, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121 inci maddesinde düzenlenen "Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi" müessesesinden faydalanabilmek için indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması şartı bulunduğundan, söz konusu şart tamamlanmadan mükellefiyetin başlangıç tarihi göz önünde bulundurulduğunda, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde yer alan vergi indiriminden faydalanılması mümkün bulunmamaktadır (www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi, Edirne Vergi Dairesi Başkanlığının 09.12.2020 tarih ve 60938891-120.01.02.04[GVK: 3-1]-E.45079 sayılı özelgesi).

Benzer şekilde Mayıs/2018 itibarıyla faaliyete geçen bir şirket tarafından, vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi uygulamasından faydalanabilmesi için indirimden faydalanılacak yıl ile bu yıldan önceki son iki yılda faaliyette bulunma şartının bulunup bulunmadığı, dolayısıyla şirketin vergiye uyumlu mükelleflere sağlanan vergi indiriminden faydalanıp faydalanamayacağı hususlarında Gelir İdaresine sorulan bir soruya verilen görüşte aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun "Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi" başlıklı mükerrer 121'inci maddesinde yer alan hükümlerden bahsedilmiş ve söz konusu indirimden faydalanabilmek için indirimin 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 şarttır. Ayrıca, 301 seri no.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre; vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi uygulamasından faydalanılabilmesi için kurumların en az 3 yıldır (beyannamenin ait olduğu yıl ve önceki iki yıl) faaliyette bulunuyor olması gerekmektedir olup bu şartı sağlamayan şirketin ilgili dönemlere ilişkin olarak %5'lik vergi indirimi uygulamasından yararlanması mümkün değildir. Öte yandan şirket tarafından 2020 hesap dönemine ilişkin verilecek kurumlar vergisi beyannamesinde, indirimle ilişkin tüm şartların sağlanması kaydıyla, söz konusu indirimden yararlanılması mümkün bulunmaktadır (www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 04.08.2020 tarih ve 62030549-120[mük121-2019/37]-E.567753 sayılı özelgesi).

Bu konuda idarenin görüşleri bu şekilde olmakla beraber vergi hukukçusu Sayın Doğrusöz tarafından yapılan yorumda bu durum mükellef haklarına aykırı olarak görülmüştür. Yazara göre; mali idare indirimin verileceği beyanname ile önceki son iki yıla ilişkin söz konusu beyannamelerin süresinde verilmiş olması koşulunu, üç yıldır faaliyette bulunma (mükellef olma) koşulu olarak anlamaktadır. Dolayısıyla yeni kurulmuş veya indirimden yararlanacak beyannamenin verildiği tarihten önceki takvim yılında kurulmuş şirketlerin indirimden yararlanma hakları engellenmiş olmaktadır.

Kanundaki bu koşulu, mali idarenin anladığı şekilde anlamaya veya yorumlamaya olanak yoktur. Madde gerekçesinde de bu şekilde yoruma elverişli bir açıklama yer almamaktadır. Nitekim "Vergiye uyumlu mükelleflerin borçlarının tecili" başlıklı 6183 sayılı Kanunun 48/A maddesinde benzeri bir koşul yer almış ve koşul kanunda; "Başvuru tarihi itibarıyla en az 3 yıl süreyle yıllık gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmak" şeklinde belirtilmiştir. Oysa örneğin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-ı maddesinde yer alan indirimde, üç yıldır mükellef olma koşuluna yer verilmemiş, son üç yılın beyannamesinden söz edilmiştir. İki Kanun arasındaki ifade farklılığına rağmen, her iki ifadenin de aynı şekilde yorumlanması mümkün değildir. Lafzi yorum dahi buna engeldir.

Bu nedenle yeni mükellef olanları, indirimden yararlandırmamak onların haklarının ihlali anlamını taşır. Kurulduğu tarihten itibaren indirimden yararlanılacak beyannamenin verildiği

tarihe kadar olan beyannamelerin süresinde verilmiş olmasının yeterli sayılması gerekir. Mükellefiyetin olmadığı dönemde hukuken ve fiilen verilmesi mümkün olmayan beyannamelerin verilmesinin aranması, her şeyden önce mantığa aykırıdır.

Öte yandan indirimden yararlanmak için aranan koşulların külli halefiyet ilkesi uyarınca devir alma yoluyla birleşmelerde hem devralan hem de devrolunan şirket için aranıyor olması dolayısıyla, bir şirketin yeni kurulmuş bir şirketi devralması halinde, devrolan şirkette indirim hakkını kaybetmektedir. Bu da birleşme ve bölünme yoluyla şirketlerin daha sağlıklı yapılanmalarını teşvik amacıyla getirilen düzenlemelerin önünde haksız bir engel oluşturmaktadır (Bumin Doğrusöz, Uyumlu Mükelleflerde Üç Yıl Koşulu, Hukuka Göre, Dünya Gazetesi, 12.08.2021, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/uyumlu-mukelleflerde-uc-yil-kosulu/630501>).

14. Ücret, kira, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve irat gelirini beyan eden mükelleflerin bu indirimden yararlanamaması durumu

Gerçekten de gelirin yedi unsurundan sadece ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle mükellef olanların bu uygulamadan yararlanması; ancak ücret, kira, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve irat gelirini beyan eden mükelleflerin bu indirimden yararlanamaması vergi indirimi uygulamasının ilk yürürlüğe girdiği andan itibaren eleştiri konusu olmuştur.

Düşünsenize bu dört gelir unsurundan beyanname veren ve vergilerini süresinde ödeyen milyonlarca gelir vergisi mükellefi bulunmaktadır. Yasal düzenleme bu şekilde çıktığı için fazla yorum yapmak mümkün olmasa da vergilemenin en temel ilkesinden biride eşitlik ilkesidir. Yedi gelir unsurunu elde edenler şartları sağlıyorsa gelir vergisi beyanamesi veriyor. Üç gelir unsuruna %5 vergi indirimi yapıp diğer dört gelir unsuruna bu indirimi sağlamamak en başta mükellef haklarına uymamak anlamına gelmektedir. Bu nedenle yapılacak bir yasal düzenleme ile bu durum düzeltilmelidir. Mevcut durum, vergilendirmede en temel ilke olan eşitlik ilkesine aykırı bulunmaktadır.

Vergi hukukçusu Ahmet Erol'un vergi indiriminden yararlanması gereken mükellef kapsamının genişletilmesi gerektiği konusundaki değerlendirmesi ise şöyledir.

Çeşitli zamanlarda, çeşitli ekonomik, mali ve hukuki gerekçelerle çıkarılan vergi afları nedeniyle vergisini zamanında beyan eden ve ödeyen mükelleflerde olumsuz bir psikolojinin ortaya çıktığı; devlete karşı görevlerini süresinde yapmış olmaktan dolayı cezalandırıldıkları duygusunun bu mükellef gruplarında oluşmaya başladığı gözlenmektedir.

İşte bu olumsuz yargı ve düşünceleri ortadan kaldırmak, bir derece de olsa verginin toplumsal adaletini sağlamak amacıyla vergisinin zamanında beyan eden ve düzenli biçimde ödeyen “iyi vatandaşlara” da makul bir vergi indirimi yapılması uzun zamandır düşünülmekteydi. Bunun 6824 sayılı Kanun ile 193 sayılı GVK’nın mükerrer 121. Maddesinde yapılan düzenleme ile yaşama geçirilmiş olması yerinde ve doğru bir adım olmuştur.

Yasanın indirimden yararlanacak mükellefler düzenlemesine bakıldığında verilen vergi indirimi hakkında tüm mükelleflerin yararlandırılmadığı görülmektedir. Yasanın getirdiği indirimden yararlanma koşullarına tam olarak yerine getirilseler dahi aşağıdaki mükellefler verdikleri yıllık gelir vergisi beyannamesinde %5 vergi indirimi hakkında yararlanamayacaklardır:

- Ücret geliri elde edenler
- Gayrimenkul sermaye iradı elde edenler
- Menkul sermaye iradı elde edenler
- Diğer kazanç ve iratları (arızı kazanç ve değer artış kazançları) elde edenler

Getirilen vergi indirimi hakkı ücret, menkul sermaye iradı ve gayrimenkul sermaye iradı gibi toplumun çok geniş kitlelerini ilgilendiren ve yasa ile getirilen koşullara uygun davranarak “vergiye uyumlu mükellef” tanımına giren mükelleflere tanınmadığı için açık ve net biçimde Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın eşitliği düzenleyen 10. maddesine ve vergi alma hakkını hükme bağlayan 73. maddesine aykırıdır (Ahmet Erol, Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi, Vergi Dünyası, 2017, Yıl 36, Sayı 428).

1.5. Tevkifattan kaynaklanan 2 no.lu katma değer vergisi beyannamesinin pişmanlıkla verilmesi durumunda indirimden yararlanma durumu

Damga vergisi beyannamesi kapsam dahilinde olmayan bir beyanname olduğundan dolayı; bu beyannamenin süresinde beyan edilmemesi, indirim şartlarını ihlal etmeyecektir. Ancak sorumlu sıfatıyla verilen 2 no.lu katma değer vergisi beyannamesinin süresinde beyan edilmemesi, sonradan hiç beyan edilmemiş beyannameye düzeltme verilmesi halinde indirim şartları ihlal edilmiş sayılacaktır. Özellikle yurt dışından alınan hizmetler için ilgili faturaların zamanında temin edilmesi, bu açıdan önem arz etmektedir.

1.6. Kesinleşen tarhiyat üzerinden yapılacak hesaplamalarda verginin yanında vergi ziyayı cezası ve gecikme faizinin dikkate alınıp alınmayacağı

Vergi indiriminden yararlanmak için gerekli şartlardan biri de; belirlenen süre içerisinde kesinleşmiş olması koşuluyla vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmamasıdır. Ancak, kesinleşen tarhiyatların, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl için geçerli olan, birinci fıkradaki indirim tutar sınırının %1'ini aşmaması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.

Bu düzenleme uyarınca indirimden yararlanabilmek için diğer koşulların yanı sıra indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl içerisinde kesinleşmiş olması kaydıyla yıllık gelir vergisi, kurumlar vergisi, geçici vergi, stopaj, katma değer vergisi, özel tüketim vergisine ilişkin ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması gerekiyor.

Görüldüğü üzere, 7338 sayılı Kanunla mevcut yasal düzenlemede yapılan değişiklik ile tarhiyatlarda kesinleşme şartı getirilmiş olup ayrıca kesinleşen tarhiyatın indirimden yararlanılacak yılın maksimum indirim tutarının %1'ini aşmaması durumunda indirimden yararlanmaya engel olmaması sağlanmıştır. Böylece kesinleşse bile küçük vergi tarhiyatlarının vergi indiriminden yararlanmaya engel olmaması hüküm altına alınmıştır.

Ancak bu defa da kesinleşen tarhiyatın verginin yanı sıra vergi ziyayı cezası ve gecikme faizini de içerip içermediği konusunda tartışma çıkmıştır. Vergi İdaresi, kesinleşen tarhiyatın vergi, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi toplamından oluşacağı görüşündedir.

Mükellefin aleyhine olan bu yoruma göre, kesinleşen vergi %1'in altında olsa bile vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi de dahil edildiğinde yüzde 1'lik sınır aşıyorsa indirimden yararlanamayacaktır. Yasal düzenlemede geçen tabir "kesinleşen tarhiyat" olup, vergi kanunlarında tarhiyat sadece vergi için kullanılır. Vergi ziyayı cezası tarh edilmez "kesilir." Gecikme faizi de tarh edilmez "uygulanır."

Zaten kanun koyucunun hedefinin vergi kaybının belli bir tutarı aşmaması halinde indirimin uygulanmasını sağlamak olduğu anlaşılıyor. Bu değerlendirmede vergi ziyayı cezası ve gecikme faizinin dikkate alınmaması gerektiğini ortaya koyuyor. Uygulamada mükelleflerin beklentisi Vergi İdaresinin, beyanname sisteminde vergiye uyumlu mükellef uygulamasına ilişkin hesaplamalarda, sadece yukarıda belirtildiği gibi kesinleşen tarhiyat tutarını (yani vergi aslını) dikkate almasıdır. Eğer vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi de dikkate alınırsa

birçok ihtilaf çıkacaktır (Haluk Erdem, 9.1.2025, Vergiye Uyumlu Mükellef indiriminde Mükellefe Yapılan Tarhiyatların Etkisi, <https://www.mondaq.com/>).

2. Vergi İndiriminde Vergi İdaresi Ve Yargının Farklı Görüşleri

%5 vergi indirimi uygulamasında yaşanan ihtilafların temel sebebi vergi indiriminden yararlanma şartlarının sağlanması konusunda Gelir İdaresi ile mükelleflerin ve meslek mensuplarının farklı düşünmesinden kaynaklanmaktadır. Mükelleflerde yaşadıkları ihtilafları yargı sürecine taşımakta ve vergi idaresi uygulamaları ile yargı kararlarının farklı olduğu bazı hususlar ortaya çıkmaktadır.

2.1. Belirtilen süre içerisinde kesinleşmiş olması koşuluyla vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması şartı konusu

Uygulamada, vergi daireleri tarafından yapılan tespitler sonucunda, mükelleflerden daha önce vermiş oldukları vergi beyannamelerini düzeltmeleri istenmektedir. Vergi dairesi tarafından bir tespit söz konusu olduğu için mükellef düzeltme beyannamesini pişmanlık hükümlerine göre verememekte ve bu beyannameler kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak işleme tabi tutulmaktadır. Bu durumda, kendiliğinden verilen bir beyanname olarak vergi ziyai cezası bir kat değil % 50 olarak kesilmektedir.

Benzer şekilde pişmanlıkla verilen bir beyanname sonucunda mükellefin pişmanlık hükümlerine uymaması ve vadesinde tahakkuk eden vergi ve pişmanlık zammını ödememesi durumunda, mükellefin verdiği beyanname kendiliğinden verilen beyanname olarak kabul edilmekte ve mükellefe %50 vergi ziyai cezası kesilmektedir.

İşte bu konu hakkında meslektaşım YMM Mehmet Çağlar'ın linkedin'de 4.4.2025 tarihinde paylaşmış olduğu çalışmasında (Vergiye Uyumlu Mükellef Uygulamasında Danıştay'dan Olumlu Karar -Vergi Ziyai Cezası Tarhiyat Değildir) Danıştay 3. Dairesinin vermiş olduğu bir karardan bahsetmiş ve konuyu şöyle özetlemiştir (Danıştay 3. Dairesinin 8.10.2024 tarih ve Esas No:2023/5858, Karar No: 2024/5166 sayılı Kararı).

Vergi dairesi verilen beyanname üzerine kesilen % 50 vergi ziyai cezasını vergi tarhiyatı olarak görmekte ve bu tarhiyatında vergiye uyumlu mükellef olma şartını ihlal ettiğini düşünmektedir. Mükellef ise bunun aksini düşünmüş ve konuyu yargıya taşımıştır.

Mükellef tarafından pişmanlık hükümleri uyarınca verilen düzeltme beyannamesi üzerine tahakkuk eden vergilerin vadesinde ödenmemesi nedeniyle kesilen %50 vergi ziyai cezasının vergiye uyumlu mükelleflere uygulanan vergi indiriminden yararlanmasına engel olup olmayacağına ilişkin tereddütte kalmış ve 2019 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesi mükellef tarafından ihtirazi kayıt ile verilmiştir.

Açılan davayı ilk derece mahkemesi reddetmiştir. Bölge İdare Mahkemesi ise "...pişmanlıkla verilen beyanname üzerine tahakkuk eden verginin 15 günlük vadesinde ödenmemesi nedeniyle pişmanlık hükümlerinin ihlal edilmesi sonrasında 1 sayılı ceza ihbarnamesi ile kesilen vergi ziyai cezasının, davacı hakkında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat olduğu anlamına gelmeyeceği, bunun dışında davalı idarece davacının sözü edilen yasal düzenlemede öngörülen indirimden yararlandırılmasına engel bir durumun ileri sürülmediği de anlaşıldığından ihtirazi kaydının kabul edilmemesi suretiyle yapılan tahakkukta hukuka uygunluk bulunmadığı..." gerekçesi ile istinaf başvurusunu kabul ederek mükellefi haklı bulmuştur:

Danıştay 3. Dairesi ise vergi dairesinin "...pişmanlık hükümleri uyarınca verilen düzeltme beyannamesi üzerine tahakkuk eden vergilerin vadesinde ödenmemesi nedeniyle vergi ziyai cezası kesildiği dolayısıyla adına tarhiyat yapıldığı açık olan davacı vergi indiriminden yararlanılamayacağından dava konusu tahakkukta hukuka aykırılık bulunmadığı..." yönündeki temyiz iddiasını reddetmiştir. Sonuç olarak, vergi idaresi tarafından ileri sürülen kesinleşen vergi ziyai cezalarının tarhiyat olarak dikkate alınarak vergiye uyumlu mükellef olma şartının bozulduğu iddiası vergi yargısı tarafından kabul edilmemiştir.

2.2. Vergi indiriminden yararlanabilmek için, diğer koşullar yanında, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl içerisinde kesinleşmiş olması koşuluyla, vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması gerektiği şartına ilişkin kararlar

Vergi uzmanı Recep Bıyık Üstadın bir makalesinde belirtilen iki yargı kararında, vergi indiriminden yararlanılabilmesi için, indirimin hesaplanacağı vergilendirme dönemi ile öncesi iki vergilendirme dönemine ilişkin olarak, beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyatın bulunmaması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Danıştay 9. Dairesinin Kararında; 2018 yılı beyannamesinde vergi indiriminden yararlanılabilmesi için 2016, 2017 ve 2018 yıllarına ilişkin olarak beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyatın bulunmaması gerektiğinden, 2014 yılına ilişkin 2016 tarihli vergi inceleme raporlarına istinaden yapılan tarhiyatın, bu üç yıllık zaman dilimine ilişkin olmaması nedeniyle, indirimden yararlanma başvurusunun reddine ilişkin dava konusu işlemde yasaya ve hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle davayı kabul eden Vergi Mahkemesi Kararına yönelik istinaf başvurusunu reddeden Bölge İdare Mahkemesi Kararını temyizen incelemiş ve söz konusu kararı onamıştır (Danıştay 9. Dairesinin 27.01.2022 tarih ve Esas No:2021/2119, Karar No:2022/110 sayılı Kararı).

Danıştay 9. Dairesi Kararında aynı yöndeki diğer bir Kararında; 2017 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde indirim yapılabilmesine ilişkin olarak verilmiş. Söz konusu Kararda da 2017 yılı beyannamesinde vergi indiriminden yararlanılabilmesi için 2015, 2016 ve 2017 yıllarına ilişkin olarak beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyatın bulunmaması gerektiğinden, 2014 yılına ilişkin 2016 tarihli vergi inceleme raporlarına istinaden yapılan tarhiyatın, bu üç yıllık zaman dilimine ilişkin olmaması nedeniyle, indirimden yararlanma başvurusunun reddine ilişkin dava konusu işlemde yasaya ve hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle davayı kabul eden Vergi Mahkemesi Kararına yönelik istinaf başvurusunu reddeden Bölge İdare Mahkemesi Kararını temyizen inceleyen Danıştay, söz konusu kararı onamıştır (Danıştay 9. Dairesinin 27.01.2022 tarih ve Esas No:2019/4978, Karar No:2022/109 sayılı Kararı).

Recep Bıyık üstadın aktardığı başka bir yargı kararında ise konu şöyle özetlenmiştir. 2010-2013 yıllarına ilişkin düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden tarhi önerilerek tarhiyat öncesi uzlaşmayla 2015 yılında ödenen vergilerin, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesinde belirtilen, haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat olarak değerlendirilemeyeceği, tarhiyat öncesi uzlaşmanın vergi indirimine engel olmayacağı dikkate alındığında, fazladan yapılan tahakkukta hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle, 2017 yılı için fazladan tahakkuk ettirilen kurumlar vergisini kaldıran Vergi Mahkemesi Kararına yönelik istinaf başvurusu Bölge İdare Mahkemesi tarafından reddedilmiştir.

Konuyu temyizen inceleyen Danıştay 3. Dairesi;

- » 2017 yılı için vergi indiriminden yararlanılabilmesi için indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yılda, yani 2015-2017 yılları içerisinde hakkında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması gerektiği,

- » Olayda, davacı şirket hakkında, indirimin hesaplanacağı 2017 yılı kurumlar vergisi beyannamesinin ait olduğu yıldan önceki son iki yıla ilişkin tarhiyat üzerinde taraflarca imzalanan tarhiyat öncesi uzlaşma tutanağı ile uzlaşmaya varılmış ise de uzlaşma sonucu tarhiyat tamamen ortadan kaldırılmadığından, söz konusu uzlaşmanın, indirimden yararlanmaya engel teşkil eden durumu bertaraf etmeyeceği,

gerekçeleriyle, istinaf isteminin reddeden Bölge İdare Mahkemesi kararını bozmuştur (Danıştay 3. Dairesinin 18.10.2022 tarih ve Esas No:2019/7612, Karar No:2022/3885 sayılı Kararı).

Esasen bazı vergi hukukçularının konuyu tartışmasının sebebi, örneğin 2020 yılına ilişkin olarak 2024 yılında yapılan bir tarhiyatın 2025 yılında kesinleşmesi halinde, beş yıl önceki bir vergisel işlem ve cezanın bu kadar yıl sonra, üstelik yasaya aykırı bir durumun olmadığı üç yıl için (2023-2025) indirim olanağının ortadan kaldırması doğru değildir ve mükellefin vergi indirim hakkını ortadan kaldırmaz.

Aslında indirimden yararlanmak için gerekli olan şartlardan biri olan kanuni düzenlemenin lafzına baktığımızda şöyledir; indirimden yararlanabilmek için, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yılda kesinleşmiş olması koşuluyla, vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen veya re'sen bir tarhiyat bulunmaması gerekiyor. Örneğin 2025 yılına ilişkin olarak Mart-Nisan/2026 aylarında verilecek gelir/kurumlar vergisi beyannamesinde vergi indiriminden yararlanabilmek için gerekli olan şartlardan biri olan 2023-2025 yıllarında kesinleşmiş bir tarhiyatın bulunmamasıdır.

Yani kesinleşme son üç yıl içinde olmayacak, yapılan tarhiyatın döneminin son üç yıl içinde olması şart değildir. Yapılan tarhiyat son üç yıla ilişkin olarak da yapılabilir önceki yıllara ilişkin olarak da yapılabilir. Tarhiyatın hangi yıla ilişkin olarak yapıldığının bir önemi yoktur. Tarhiyatın döneminin örneğin 2019, 2020, 2021, 2022 yıllarına ilişkin olabilir veya 2023-2025 yıllarına ilişkin de olabilir. Vergi indiriminden yararlanmak için önemli olan yapılan tarhiyatın kesinleşmesinin son üç yıl içinde yani 2023-2025 yıllarında olmamasıdır.

2.3. Pişmanlıkla verilen (2) no.lu katma değer vergisi beyannamesinin tevkifatın kaynaklandığı dikkate alındığında, kuralın ihlali sayılmayacağı konusu

Konuya ilişkin olarak Danıştay 3. Dairesi tarafından verilen bir Kararda; yasal düzenlemelerin değerlendirilmesinden, belirtilen şartları taşımaları durumunda, vergiye uyumlu oldukları kabul edilen mükelleflere, diğer mükelleflerden farklı olarak ek bir vergi indiriminden yararlanma imkanı tanındığı anlaşılmaktadır. Bu kapsamda, pişmanlıkla verilen (2) no.lu katma

değer vergisi beyannamesinin tevkifatın kaynaklandığı dikkate alındığında, kuralın ihlali sayılmayacağı, davacının tüm vergi beyannamelerini süresinde verdiği ve bu dönem dışında tüm vergilerini vadesinde ödediği, vergiye uyumlu mükellef indiriminden yararlanma koşullarını taşımadığı yönünde davalı idarece başkaca bir tespit de yapılmadığı dikkate alındığında, mükellefin vergiye uyumlu mükellef indiriminden yararlanması gerekmektedir (Danıştay 3. Dairesinin 10.10.2024 tarihli ve Esas No:2022/1526, Karar No:2024/5244 sayılı Kararı).

Aynı konuda Konuya ilişkin olarak Danıştay 4. Dairesi tarafından verilen diğer bir Kararda; Davacının tevkifata konu işlem için düzenlenen 06/11/2015 tarihli faturaya ilişkin 2015/11 dönemine ait 2 no'lu KDV beyannamesini süresinden sonra 25/01/2016 tarihinde verdiği ve söz konusu beyanname üzerine pişmanlık zammı tahakkuk ettirilerek 26/01/2016 tarihinde ödendiği olayda, mükerrer 121. madde gereğince kanuni süresinden sonra pişmanlıkla verilen beyannameler vergi indiriminden yararlanma hakkına engel olmadığından vergiye uyumlu mükelleflere tanınan vergi indiriminden faydalanma koşullarını taşımadığından bahisle tesis edilen işlemde hukuka uyarlık bulunmadığına karar verilmiştir (Danıştay 4. Dairesinin 30.5.2023 tarihli ve Esas No:2020/6266, Karar No:2023/2985 sayılı Kararı).

2.4. Kanuni süresinden sonra verilse dahi verilen beyannameden kaynaklı herhangi bir özel tüketim vergisinin doğmadığı, bu nedenle indirimden yararlanması gerektiği

Konuya ilişkin olarak Danıştay 9. Dairesi tarafından verilen bir Kararda; kanuni süresinden sonra verilse dahi verilen beyannameden kaynaklı herhangi bir özel tüketim vergisinin doğmadığı, pişmanlıkla verilen beyannamelerin vergi indirimine ilişkin şartın ihlali sayılmayacağının da hükme bağlandığı, vergi aslının (vergi cezaları ile fer'i alacaklar dâhil) 1.000 TL ve altında vadesi geçmiş borcunun bulunmasının dahi vergi indirimine ilişkin şartların sağlanmadığı anlamına gelmeyeceğinin kurala bağlanması nedeniyle davacı şirketin geç beyanname vermesindeki amacının vergi kaybına sebebiyet vermek olmadığı, vergi doğmayan bir beyannamenin geç verilmesi dışındaki diğer bütün vergisel yükümlülüklerini süresinde yerine getiren davacı şirketin vergi indiriminden faydalandırılmamasının düzenlemedeki amaca ters düşeceği (Danıştay 9. Dairesinin 27.2.2024 tarihli ve Esas No:2023/8459, Karar No:2024/857 sayılı Kararı).

Vergi hukukçusu Bumin Doğrusöz'e göre yargı, kanunda yazılı koşulları uygularken koşullara uymayan durumu değerlendirmekte, oradan hareketle mükellefin genel davranışını ölçüt almakta, pişmanlıkla verilen beyannameleri de kanunun genel yapısından hareketle süresinde verilmiş beyanname gibi görmektedir. Yargının bu yaklaşımı, vergi adaletinin gerçekleşmesi yönünde ve hakkaniyetin tahakkuku yolunda, yasal düzenlemenin daha başarılı uygulanmasının temininde önemli bir işlev görmektedir.

2.5. Sistemsel Sorunlar Nedeniyle Bir Gün Geç Verilen Beyannamenin %5 Vergi İndirimi Engel Olup Olmadığı

Bu konuda yasal düzenleme ve mevcut yayınlanan genel tebliğler ve verilen özelgelere göre, söz konusu beyannamelerin kanuni süresinde verilmesi ve vergilerinde ödenmiş olması gerekmektedir. Bu tarz uygulamalarda bir vergi beyannamesi veya tahakkuk eden bir vergi kanuni süresinde verilir ve ödenmesi şart koşulmuşsa mutlaka süresinde yapılmalıdır. Mükellefin unutkanlığı veya sistem arızası diyerek beyannamelerin bir iki gün geç verilmesi halinde vergi dairesinin bunu hoş görmesi beklenemez. Beyannamelerin geç verilmesinde kesilen cezalarda da aynı kural geçerlidir. Ancak, yargı konuya farklı yaklaşmaktadır.

Vergi Uzmanı ve YMM Recep Bıyık üstadın konuya ilişkin makalesinde aktardığı dava konusu olayda, uyumlu mükellef indiriminden yararlanan ve indirim tutarının diğer vergilerden mahsuben iadesini talep eden kurumun talebi vergi dairesince, bir döneme ilişkin muhtasar beyannamenin bir gün geç verildiği gerekçesiyle reddedilmiştir. Mükellef işlemin iptali istemiyle vergi mahkemesinde dava açmıştır (Recep Bıyık, Vergiye Uyumlu Mükellef İndirimiyle İlgili Bir Özelge, İki Yargı Kararı, 17.07.2024).

Vergi mahkemesi; bir döneme ilişkin muhtasar beyannamenin yasal sürenin son gününü takip eden ilk iş günü verildiği, beyanname vermeme kastının bulunmadığı, bu yükümlülüğün sistemsel bir sıkıntıdan kaynaklı olarak sehven yerine getirilemediği, ayrıca beyannameye istinaden tahakkuk eden vergilerin yasal süresi içerisinde ödendiği, kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannamelerin bu şartın ihlali sayılmadığına ilişkin düzenleme de nazara alındığında, beyannameyi süresinde vermekle beraber beyanname içeriğinde eksiklik ya da hata yapan mükelleflerin dahi vergi indiriminden faydalanabildiği, esasa etkili olmayan usule ilişkin eksikliklerin yasaların tanıdığı haklardan yararlanmaya engel olmayacağı, davacının vergiye uyumlu mükellef olarak kabulünün hukuk ve hakkaniyet gereği olduğu, aksi yönde tesis edilen dava konusu işlemde hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle davanın kabulüne karar vermiştir.

İstinaf başvurusunu inceleyen Bölge İdare Mahkemesinin başvuruyu reddeden kararı, temyiz talebini inceleyen Danıştay Dokuzuncu Dairesi tarafından da uygun bulunarak temyiz istemi reddedilmiş ve Bölge İdare Mahkemesi kararı onanmıştır (Danıştay 9. Dairesinin 12.10.2023 tarih ve Esas No:2022/1647, Karar No:2023/3605 sayılı Kararı).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

%5 VERGİ İNDİRİMİNE İLİŞKİN GÖRÜŞ VE ÖNERİLER

1. Vergiye Gönüllü Uyumun Sağlanmasında Vergi İndiriminin Önemi

193 sayılı GVK'nın mükerrer 121. Maddesinde ve yayımlanan genel tebliğlerde belirtilen şartları taşımaları kaydıyla vergi indiriminden;

- » Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar,
- » Finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere kurumlar vergisi mükellefleri,

yararlanabilmektedirler.

Vergi indirimi üzerine yorum yapan vergi hukukçuları, meslek mensupları (SMMM-YMM) ve vergi uzmanlarının ortak görüşlerine baktığımızda genel kanaat; vergiye uyumlu mükellefler için getirilen %5 vergi indiriminden yararlanan mükellef sayısının toplam gelir ve kurumlar vergisi mükellef sayısını dikkate aldığımızda oldukça düşük olduğu ve bunun nedeninin ise, düzenlemeden yararlanacak mükellefler için belirlenen şartların oldukça ağır olmasından kaynaklandığı, hatta düzenlemenin kurgusunun yararlandırma üzerine değil de sanki yararlandırmama üzerine kurgulanmış olduğu yönündedir.

Bu algının Vergi İdaresi tarafından kesinlikle değiştirilmesi gerekmektedir. Gerçi bugüne kadar yapılan 7194 ve 7338 sayılı Kanunlarla yapılan yasal değişikliklerle bu konuda ciddi iyileştirmeler yapılmış bulunmaktadır. Öte yandan, ülkemizdeki kayıtdışı ekonominin varlığı, vergi bilinci ve vergiyi gönüllü olarak ödeme alışkanlıklarına baktığımızda gerçekten de vergisini düzenli olarak beyan ederek ödeyen mükelleflerin bu tarz uygulamalarla ödüllendirilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Ayrıca, yasal düzenleme ile bir mükellefe bir imkan veya kolaylık sağlanırken hemen ardından yasal düzenlemedeki hükümlerden çok daha fazla bir şekilde ancak diye başlayan ve onlarca ağır şartların getirilmesi mükellef hakları ve vergiye gönüllü uyum açısından doğru değildir.

Ayrıca, toplumsal vergi bilincini ve vergiye gönüllü uyumun istenen seviyede olmayan Ülkemizdeki yapılandırma kanunlarının varlığını da düşündüğümüzde bu tarz vergi indirim mekanizmalarının varlığı son derece yararlıdır, ancak sistemin çok kapsayıcı ve esnek bir şekilde uygulanması daha faydalı olacaktır.

2. Vergiye Uyumlu Mükelleflere Sağlanan %5 Vergi İndirimi Uygulamasının Şartlarına Genel Bakış

Kamu harcamalarının en önemli finansman araçlarından biri vergilerdir. Vergi gelirleri, kamu harcamalarının finansmanını sağlamakla birlikte bütçe açığı ile mücadele etme ve bütçe dengesini sağlama yolunda önemli bir politika aracıdır. Vergi gelirlerini artırmak için yasa koyucu tarafından son yıllarda gerek 6183 sayılı Kanuna eklenen "*Vergiye uyumlu mükelleflerin borçlarının tecil*" ile Gelir Vergisi Kanununa eklenen "*Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi*" uygulaması mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu teşvik eden olumlu düzenlemelerdir.

İlk olarak 6824 sayılı Kanunla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 121. Maddesinde düzenlenen "*Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi*" 01.01.2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Daha sonra Aralık/2019 yılında 7194 sayılı Kanunla ve Ekim/2021 yılında 7338 sayılı Kanunla yapılan düzenleme sonrasında uygulama biraz daha kolaylaştırılmıştır.

Mevcut yasal düzenlemelere göre, %5 vergi indirimi uygulamasının temel esaslarını şöyle özetlemek mümkün bulunmaktadır:

- » İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmiş olması,
- » Kanuni süresi içinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak, kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler vergi indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir,
- » Vergi indiriminin hesaplanacağı gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla, bu beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannameleri üzerinden tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması,
- » Ödemenin, ilgili mevzuatı gereği istenilen bilgi ve belgelerin tam ve eksiksiz olarak ibraz edilmiş olması koşuluyla, vergi kanunları gereği doğan iade alacaklarından mahsuben yapılmış olması ve indirimden yararlanıldıktan sonra söz konusu iade alacağı tutarının mahsuben ödemesi talep edilen vergi borcu tutarının altına düşmesi hâlinde, eksik ödenmiş duruma gelen vergilerin mahsuben ödenmek istenilen tutarın %10'unu aşmaması kaydıyla, eksik ödenmiş vergiler dolayısıyla veya vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı

olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması hâlinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden onbeşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla, bu şart ihlal edilmiş sayılmaz,

- » İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl içerisinde haklarında kesinleşmiş olması koşuluyla vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması,
- » Kesinleşen tarhiyatların, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl için geçerli olan, hesaplanan indirim tutar sınırının %1 ini aşmaması (9.900.000 TL X%1= 99.000 TL) durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz,
- » Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı, vergi cezaları ile fer'i alacaklar dâhil 1.000 TL üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması,
- » Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında kaçakçılık suçu fiillerinin işlenmemiş olması,

gerekmektedir.

Ayrıca;

- » Hesaplanan indirim tutarı, her şart ve takdirde 329 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 1/1/2025 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 9.900.000 TL'den fazla olamayacaktır.
- » Vergi indiriminden yararlanabilmek için sadece gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinin değil, 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 beyannamelerinin yasal süresinde verilmesi ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden bütün vergilerin de vergi indiriminin hesaplanacağı gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihte ödenmiş olması gerekmektedir.
- » 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 edilebilecek olup bu süre içinde mahsup edilemeyen tutarlar mükellefe red ve iade edilmeyecektir.

- › Vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti hâlinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın tarh edilerek mükelleften istenilecektir.

Vergiye gönüllü uyumu artırmak için getirilen %5'lik vergi indirimi uygulamasının başladığı yıldan buyana geçen yedi yıllık sürece baktığımızda, uygulamaya ilişkin tüm eleştiri ve önerileri dikkate aldığımızda %5 vergi indiriminin mükelleflerin daha çok vergiye gönüllü uyumunu artırması ve gerçekten vergisini düzenli beyan edip ödeyen mükellefleri ödüllendirmesi için gri alanların netliğe kavuşturulması ve mükellef lehine düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

3. Vergi İndiriminden Yararlanacak Mükelleflerin Kapsamı Genişletilmelidir

Mevcut durumda, vergiye uyumlu mükelleflere getirilen %5 vergi indirimi uygulamasından; ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefleri yararlanabilmektedir. Gelir vergisi mükelleflerinden ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve irat gelirleri için yıllık beyanname verenler %5 vergi indiriminden yararlanamazlar. Önümüzdeki süreçte mükellefler açısından çok önemli olan bu uygulamanın sadece üç gelir unsurunda değil yedi gelir unsurunun tamamına sağlanması yönünde yapılacak bir yasal düzenleme vergilemede eşitlik ilkesi açısından çok yararlı olacaktır.

2023 yılı itibarıyla, toplamda yaklaşık 5,6 milyon gelir ve kurumlar vergisi mükellefinden 132.000'ni yani %2'si, vergiye uyumlu mükellef statüsünde bulunuyor ve bu indirimden yararlanıyor. Bu oran ve vergiye uyumlu mükellef sayısı, ülkemizdeki toplam gelir vergisi mükellef sayısını dikkate aldığımızda çok düşük bir oran olarak görünmektedir. Bu sayının acilen ve kademeli bir şekilde artırılması, indirim uygulamasından yararlanmaya engel olan başta ilgili yasal düzenleme olmak gerekli değişikliklerin yapılması şarttır.

Vergilemede önemli ilkelerden biri olan eşitlik ilkesi gereğince %5 vergi indirimi sadece ticari, zirai ve mesleki kazanç sahiplerine değil, gelir vergisinin yedi gelir unsurunu da kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmeli ve ücret, kira, menkul sermaye iradı ile

diğer kazanç ve irat geliri sahiplerinin de verdikleri yıllık beyanname de vergi indiriminden şartları sağlıyorsa yararlanması, dört gelir unsurunu beyan edenlerin vergiye gönüllü uyumunu artıracaktır.

Bazı vergi uzmanlarının görüşüne göre, uyumlu mükellef statüsünün kapsamı genişletilmelidir. Yüzde 5 uyumlu mükellef indirimi halihazırda sadece yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi için uygulanıyor. Uyumlu mükellef indiriminin kapsamı genişletilmeli, KDV, stopaj, harçlar, damga vergisi, ÖTV, emlak vergisi gibi vergilerde de uyumlu mükellef indirimi geçerli olmalıdır.

4. Yıllık Olarak Belirlenen Üst Sınır Kaldırılmalıdır

Mevcut durumda, hesaplanan indirim tutarı, 1.1.2025 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 9,9 milyon TL'yi aşamayacaktır. Yıllık olarak belirlenen bu tutar her yıl yeniden değerlendirilme oranında artırılmaktadır. Mükellefe verilen bir hakkın bir sınırlama ile daraltılması mükellefte olumsuz bir etki yaratacağından, şartları sağlayan bir mükellefin yararlanacağı indirim tutarı ne olursa olsun tamamını ödenecek vergiden indirim konusu yapması uygulamayı çok daha önemli ve bilinir hale getirecektir.

21.01.2025 tarihinde Bolu Kartalkaya'daki otel yangınında hayatını kaybeden vergi uzmanı Nedim Türkmen'de bir yazısında vergi indirimi üzerine şu önerilerde bulunmuştu. Ülkemizde, son yıllarda neredeyse iki buçuk yılda bir çıkartılan vergi affı içeren düzenlemeler, özellikle vergisini düzenli ödeyen mükelleflerin vergi adaletine olan inanç ve güvenini yok etmişti.

Gelir Vergisi Kanunu'na "Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi" başlığı taşıyan mükerrer 121. madde eklenerek, 2018 yılında uygulama başladı. Düzenlemenin ilk hali o kadar daraltıcı hükümler içeriyordu ki, neredeyse şeklen getirilmiş düzenleme durumu vardı. Bu kez 2019 yılı sonunda 7194 sayılı Kanun ile bu düzenlemede bir değişiklik daha yapıldı. Bu da yetmedi, bu kez 7338 sayılı Kanunla bir düzenleme daha yapıldı.

Uyumlu mükellef kapsamında iseniz; yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'ini ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirme hakkınız bulunmaktadır. 2018 yılında başlatılan düzenleme, üç yıl içinde iki kez değişikliğe uğradı. Vergileri zamanında tahsil etmek için, mükellefleri teşvik etmek şarttır.

Yazara göre, sistemin iyileştirilmesi için şunlar yapılmalıdır;

- » Hesaplanan verginin %5'i sınırlaması %12'ye çıkartılmalı,

- » İndirim tutarını yıllık olarak sınırlamak çok yanlış olup bu sınırlama tamamen kaldırılmalı,
- » Milyarlarca lira ciro yapan ve ciddi vergi ödeyen şirketler ile KOBİ'leri yıllık küçük bir tarhiyatla vergi indirimini yakarım, diyerek korkutmak da son derece yanlış,
- » Mükellefler, mükellefiyete girdikleri tarihten itibaren uyumlu olabilmeli ve geçmişe yönelik süre kısıtlamaları da kaldırılmalıdır,
- » İndirim için vergi türü ve mükellefiyet sınırlaması da olmamalı.

Ayrıca, uygulamada kanunda yer almayan bazı şartların, vergi daireleri tarafından uygulanmaya çalışıldığını görülmektedir. Vergiyi zamanında tahsil edememenin alternatif maliyeti, yüksek faizle borçlanmak olduğuna göre; ayakları yere basan ve gerçekten teşvik eden bir düzenleme yapılması gerekmektedir (Nedim Türkmen, Vergiye Uyumlu Mükellef Olmak Ya Da Olmamak!, 25.10.2021, <https://www.istanbulvergimerkezi.org/ArticleDetails/556>).

5. 6183 Sayılı Kanununun 48. Maddesine Göre Tecil Ve Taksitlendirilen Borçlar Vadelerinde Ödendiği Sürece Vergi İndirimine Engel Olmamalıdır

Tahakkuk eden vergi borçlarının süresinde ödenmemesi nedeniyle 6183 sayılı Kanun kapsamında tecil/taksitlendirme yapılarak taksitlerin vadelerinde ödenmiş olması, ancak vadesi gelmediğinden ödenmemiş taksitler bakımından Gelir İdaresi mükelleflerin vergi indiriminden yararlanamayacağı yönünde görüş vermektedir.

Benzer şekilde 7440 sayılı Kanunun 2 nci maddesi kapsamında kesinleşmiş vergi borçları yapılandırılmak suretiyle taksitlendirilen ve ödemeleri süresinde ödenmek suretiyle taksitleri devam eden vergi borçları nedeniyle Gelir İdaresi vergi indiriminden yararlanamayacağı yönünde görüş vermektedir.

Nasıl ki tecil ve taksitlendirilen borçların taksitleri süresinde ödendiği sürece vergi daresi mükelleflere borcu yoktur yazısı vermektedir. Bu kapsamda tecil edilen borçların veya yapılandırma kanunlarına göre taksitlendirilen ve taksitleri süresinde ödenmekte olan borçları, ödenmemiş borç olarak görmemek gerekir ve %5 vergi indiriminden yararlanmak gerekir. Burada esas olan taksitlendirilen borçların vadelerinde ödenmesidir. Gelecek dönem taksitleri nedeniyle mükelleflerin %5 vergi indiriminden yararlandırılmaması mükellef hakları açısından uygun değildir.

6. Yeni İşe Başlayan Mükelleflerde İlk Beyannamelerinde İndirimden Yararlanmalıdır

Yeni işe başlayan mükelleflerde, üç yıllık beyanname verme süresini beklemeden bir yıllık beyannameyi verdikleri anda şartları taşıyorsa %5'lik vergi indiriminden yararlanmaları onları teşvik edecek ve sonraki yıllardaki gönüllü uyumları için çok faydalı olacaktır. Aynı şekilde devir ve birleşmelerde de her iki firma için üç yıldır faaliyette olma veya beyanname verme şartının aranması bu sistemden yararlanacak mükellef sayısının kapsamını daraltmaktadır.

Yeni işe başlayan her gelir ve kurumlar vergisi mükellefi daha ilk yıldan vergi indiriminden yararlanabilmesi ve potansiyel olarak gönüllü uyumu var olan mükellef olarak kabul edilmesi gerekir. Çünkü her yeni işe başlayan mükellef yasalar çerçevesinde Devletin hakkı olan vergiyi ödemek üzere yola çıkmakta ve varsa bir indirim ve haktan daha ilk yılında o imkanı hak etmektedir. Mükellefi sınamak için üç yıllık faaliyette bulunmasını beklemek doğru ve samimi bir yaklaşım değildir.

Her yeni mükellefi potansiyel olarak tereddütlü görmek ve bir haktan yararlanması için o mükellefi üç yıl gözlemek ve bir hakkı vermek için üç yıl şartı koymak doğru değildir. Aksi takdirde bu kadar güzel bir uygulama mükelleflerin gönüllü uyumunu artırmaktan uzaklaşır ve bir nevi bu uygulamadan yararlanmak isteyen mükelleflerinde gönüllü uyumunu düşürür. Bu nedenle, daha çok mükellefin bu uygulamadan yararlanmasını sağlamak için gerekli düzenlemeler yapılmalı ve Vergi İdaresini gri alanlarda mükellef lehine görüşler vermesi gerekir ki ancak böylece bu indirim uygulamasının tüm mükellefleri teşvik etmesi sağlanabilir.

7. Kanuni Süresinden Sonra Pişmanlıkla Verilen Beyannameler Sonucunda Tahakkuk Eden Verginin Ödenmesi Şartıyla İndirimden Yararlanmaya Engel Olmamalıdır

Kanuni düzenlemeye göre, vergi indiriminden yararlanmanın bir şartı da; indirimin 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.) olması gerekmektedir.

Parantez içi hükme göre, kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmamaktadır. Yani önceden verilmiş bir beyannameye ilişkin olarak pişmanlıkla verilen bir beyanname bu şartın ihlali sayılmamaktadır. Ancak, süresinde verilmeyen bir

beyannamenin daha sonra pişmanlık hükümlerine göre verilmesi ve ödenmesi halinde vergi indiriminden yararlanmak mümkün değildir.

Vergi indiriminde esas olan beyannamenin verildiği tarih itibarıyla geçmiş üç yıla ilişkin beyannamelerin verilmiş ve tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması ilkesi gözetilmelidir. Bu bağlamda, kanuni süresinde verilmemekle beraber, daha sonra pişmanlıkla beyanname verilmesi ve vadesinde ödenmesi durumunda aslında süreç tamamlanmaktadır. Bir mükellefin %5 vergi indiriminden yararlanması için mutlak suretle tüm beyannameleri süresinde vermesini beklemek ekonomik hayatın olağan akışına uygun değildir.

Örneğin Temmuz/2025 ayına ilişkin KDV beyannamesini süresinde vermeyen bir mükellef, iki ay sonra Eylül/2025 ayında pişmanlıkla vermesi ve ödemesi durumunda, sadece iki ay gecikmeli beyannamesini vermiş olmaktadır. Mükellefin son üç yılda tüm KDV beyannamelerini süresinde vermesi durumunda 2023, 2024 ve 2025 yıllarında tüm dönemlerde sadece Temmuz/2025 ayını iki ay sonra pişmanlıkla vermesi nedeniyle biz bu mükellefe uyumsuz demekteyiz ve şartları sağlamadı diye 2026 yılında vereceği beyannamede vergi indiriminden yararlandırmayacağız.

8. Kesinleşmiş Olması Koşuluyla Vergi Beyannamelerindeki Vergi Türleri İtibarıyla İkmalen, Re'sen Veya İdarece Yapılmış Bir Tarhiyat Bulunmaması Şartı Esnetilmelidir

Uygulamadan yararlanmak için indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması şartı, vergiye uyumlu mükellefleri tespit için gerekli bir şart olmakla beraber; diğer şartlardan biri olan belirtilen süre içerisinde kesinleşmiş olması koşuluyla vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması çok ağır bir şart olup mükellefiyet sürecinde yapılacak bir vergi incelemesi sonucunda cezalı tarhiyat yapılması her mükellefin karşılaşacağı olağan bir durumdur ve şartın varlığı uygulamadan yararlanacak mükellef sayısını azaltmaktadır. Gerçi, kesinleşen tarhiyatların, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl için geçerli olan, indirim tutar sınırının %1 ini aşmaması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaması bir esneklik sağlamakla beraber, %1 düşük bir orandır. Belki de bu oran biraz artırılabilir.

Ayrıca ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatın uzlaşma, cezalarda indirim yoluyla veya dava açarak/açmayaarak kesinleşmesinde, Vergi İdaresi tarafından yapılan işlemlere uyum gösterildiğinden, bu durumun %5 vergi indirimine engel olmaması gerekmektedir.

9. %5'lik Vergi İndirimi Oranı Kademeli Bir Geçişle %10'a Kadar Artırılabilir

%5'lik vergi indiriminde kademeli bir geçişle indirim oranı %10'a kadar artırılabilir. Şöyle ki, ilk beş yılda %5'lik indirimden düzenli olarak yararlanan bir mükellef, sonraki yıllarda ödülendirmenin derecesi artırılmak suretiyle %10'luk bir indirimden yararlandırılabilir. Böylece, kademeli indirim oranının artırılması mükelleflerde süresinde beyan ve ödemede istikrar sağlayacaktır. Gerçekten de vergiye uyumlu mükelleflere tanınan %5 indirim oranı, günün koşullarına göre oldukça düşük kalmıştır. Bu statünün teşvik edilmesi bakımından bu oran en az %10 olmalı, mükellefler de bu statüyü kaybetmemek için hemen her şeyi yapmalıdır.

10. Vergi İndiriminin Fazla Olması Durumunda Diğer Vergilere Mahsubunda Süre Sınırı Uzatılmalıdır

Uygulamaya göre, vergi indirimi tutarının ödenmesi gereken vergiden fazla olması halinde kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilmekte, ancak bu süre içerisinde mahsup edilemeyen tutarlar mükelleflere red ve iade edilmemektedir.

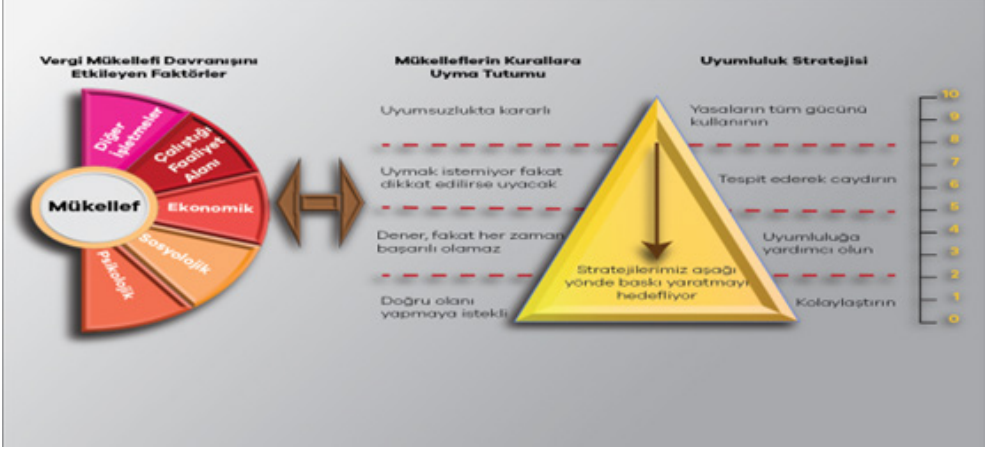
Oysa mükellefin hakkı olan bir alacağın veya indirimin bir yılla sınırlandırılması doğru değildir. Vergiye gönüllü uyumu artırmak için getirilen bir uygulamada, mükellefe iade yapılmaması uygun olmakla beraber, mükellefin borçlarına mahsup için bir yıllık süre şartı getirilmesi mükellef hakları açısından uygun değildir. Mükellefler, bu hakkını beş yıllık tarh zamanasını süresince kullanabilmelidir.

Mükellefler vergi ödevlerinde uyum göstererek bir anlamda vergi indirimini hak etmiş olduğundan, maddede yer alan 1 yıllık mahsup süresinin kaldırılmasının, bu yapılamıyorsa bu sürenin 5 yıla çıkartılmasının hakkaniyet açısından uygun olacaktır. Bu sürenin uzatılması ile birlikte yararlanılacak tutarın endekslenmesi de uygun olacaktır.

11. Gelir İdaresinin Vergiye Uyumlu Mükellef Sayısını Artırması Gerekmektedir

OECD Vergiye Uyum Piramidi, vergi idarelerinin stratejik planlama yapmasına ve mükellef davranışlarını analiz ederek uygun müdahaleleri belirlemesine yardımcı olmaktadır. Bu model, dünya genelindeki vergi idareleri tarafından benimsenmiş ve uyum stratejilerinin geliştirilmesinde önemli bir araç olarak kullanılmaktadır. OECD uyum piramidinin Türkçe açıklamalı hali şöyledir.

UYUM PİRAMİDİ



OECD Vergiye Uyum Piramidi, mükellef davranışlarına göre farklı stratejileri görselleştiren bir modeldir. Vergiye uyum piramidinde yer alan mükellef grupları şöyledir; gönüllü uyumlular (beyan ve ödemeyi doğru ve zamanında yapanlar), vergiye uyum için yardım bekleyenler (eğitim, danışmanlık ve rehberlik), ikna edilmesi gerekenler (risk analizi, denetim, müeyyideler) ve inatçı uyumsuzlar (sert yasal tedbirler ve cezai yaptırımlar). OECD Gönüllü Uyum Piramidi, vergi mükelleflerinin davranışlarını teşvik etmeye yönelik bir modeldir. Piramidin temel amacı, vergi mükelleflerinin gönüllü olarak vergi uyumunu artırmaktır.

%5 vergi indiriminden yararlanan gelir ve kurumlar vergisi mükellef sayısı 2018-2024 dönemine baktığımızda son derece azdır. Gelir vergisi mükellefleri için vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi 2023 yılı için 2024 yılında verilen beyannamelerde 51.160 mükellef yararlanmıştır. Kurumlar vergisi mükelleflerinden vergiye uyumlu mükelleflere vergi indiriminden yararlanan mükellef sayısı ise 80.638 olmuştur. Toplamda 2023 gelir ve kazançları için 2024 yılında verilen gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi içinde %5 vergi indiriminden yararlan mükellef sayısı sadece 131.798 olmuştur.

Mevcut gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi veren mükellef sayısına, vergi indiriminden yararlanan mükellef sayısını oranladığımızda son derece küçük bir mükellef grubunun vergi indiriminden yararlandığı görülmektedir. Vergi indiriminden yararlanan mükellef sayısı arttıkça yukarıda yer alan uyum piramidindeki uyumlu mükellef sayısı artacak ve Gelir İdaresinin vergi toplama maliyeti düşecektir. Buna paralel olarak mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu artacaktır.

12. Sonuç ve Genel Değerlendirme

Özetlemek gerekirse, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin %5 vergi indiriminden yararlanabilmeleri için;

- » İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin de kanuni süresi içerisinde ödenmiş olması,
- » İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması,
- » Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması,
- » Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiillerin işlenmemiş olması,

şarttır.

Vergi sistemimizde biri verginin beyanı aşamasında yani tahakkuk aşamasında, diğeri ise tahsilat aşamasında olmak üzere iki tane vergiye uyumlu mükelleflere sağlanan kolaylık bulunmaktadır. Verginin tahsilatı sürecinde vergiye uyumlu mükelleflere sağlanan kolaylık, 7020 sayılı Kanunla 6183 sayılı Kanunun 48/A maddesine eklenen "Vergiye uyumlu mükelleflerin borçlarının tecili" uygulaması olup bu uygulamada 01.01.2018 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş bulunmakla birlikte uygulaması bir türlü hayata geçirilememiştir.

Bu nedenle, mevcut durumda mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlayan tek düzenleme verginin tahakkuku aşamasında uygulanan %5 vergi indirimidir. Şuan için vergi beyannameleri süresinde düzenli olarak beyan eden ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergiyi süresinde ödeyen ve belirlenen dönemde kesinleşmiş cezalı tarhiyatı da olmayan bir mükellefin şartları sağlaması durumunda yararlanacağı en somut avantaj %5 vergi indirimi olmaktadır.

Vergi uzmanı Recep Bıyık Üstadın da belirttiği üzere; vergiye uyumlu mükellef indiriminin yeni baştan tekrar değerlendirilmesinde, öncelikle de bu indirimden yararlanma koşulunun gözden geçirilmesinde yarar olduğunu düşünüyorum. Son beş yıllık döneme ilişkin kesinleşen tarhiyata bakılması veya her yılın bağımsız olarak değerlendirilmesi ve ek tarhiyat yapmayı gerektiren bir durum varsa da ilgili yılın indirim tutarının ceza ve faiziyle istenmesi alternatif çözümler olabilir.

Vergilerin beyan ve ödemesinde sürekliliği sağlaması açısından %5 vergi indirimi uygulaması hem Vergi İdaresine hem de mükelleflere birçok kolaylık ve avantaj sağlayan nadir uygulamalardan biridir. Dileğimiz gelir vergisini düzenli beyan edip ödeyen tüm mükelleflerin (ücret, kira, menkul sermaye iradı, diğer kazanç ve iratlar da dahil edilerek) bu uygulamadan yararlanmasıdır. Uygulamada gri alanlarında da mutlaka mükellefler lehine yorumlanması gerekmekte olup vergiye uyumu yüksek mükellefler her açıdan korunmalı ve desteklenmelidir aksi halde onların da var olan vergiye uyumları düşecektir.

Ayrıca mükelleflerin vergi indiriminden yararlanması şayet akaryakıt sektöründe faaliyet göstermeleri halinde indirimli teminat imkanından faydalanabilmesi için de büyük önem taşımaktadır. Vergiye uyumlu mükellefler için verilmesi gereken teminatlarda kolaylık sağlanmıştır. Kim bilir belki de gelecek yıllarda vergi indiriminden yararlanan mükelleflere daha başka ayrıcalıklarda sağlanır ve bu uygulama daha cazip hale gelir.

Ancak, %5 vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları taşımadığının Gelir İdaresi tarafından sonradan tespiti hâlinde, ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın tarh edilerek mükelleften gecikme faizi ile birlikte geri alındığı unutulmamalıdır.

Vergi indiriminden yararlanmak isteyen mükelleflerin; dijital vergi dairesi sistemi üzerinden, interaktif vergi dairesi sistemine giriş yaptıktan sonra sol tarafta yer alan Bilgilerim/ Vergide Uyumda Vergi İndirim Bilgisi menüsünden sorgulama yapabilmektedir.

Vergi mükelleflerinin gönüllü uyumunu sağlama yönünden %5 vergi indirimi sistemi, gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği anda uygulanmakta ve uyumlu bir mükellef bunun avantajını o anda hissederek kendisini mutlu hissetmektedir. Daha doğrusu mükellef üç yıl boyunca vergilerini zamanında beyan edip ödemenin mükafatını o anda almaktadır. Tabi ki de kendisini diğer vergi mükelleflerine karşıda ayrıcalıklı olarak görmektedir.

Gelir İdaresinin son yıllarda davranışsal yaklaşımlar kapsamında mükellefleri çok farklı alanlarda önceden uyarmakta ve onların vergisel davranışlarına olumlu yönde yön vermektedir. Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden daha çok kişinin %5 vergi indiriminden yararlanabilmesi için belki de Gelir İdaresinin işe başlama tarihinden itibaren bu avantajı mükelleflere davranışsal yaklaşım kapsamında bildirmeli onların bu güzel avantajdan yararlanmasını sağlamaları gerekir.

Bugün itibarıyla yedi yıllık bir süreci olan vergiye uyumlu mükelleflerdeki bu %5 vergi indirim uygulaması son derece doğru bir uygulamadır. Gerek mükellef hakları gerekse gönüllü uyum açısından vergi sistemimizde yer alan mükellefin ödeyeceği vergiyi azaltan ender düzenlemelerden biridir. Ancak, önceki bölümlerde de yer belirttiğimiz üzere kesinlikle bu düzenleme yeniden ele alınmalı ve kapsamı genişletilmeli ve indirimden yararlanma şartları da çok daha basit ve kolay bir hale getirilmelidir.

Türk Gelir İdaresinin, mükelleflerin vergisel ödevlerini süresinde yerine getirmelerini sağlamak için daha farklı teşvik edici düzenlemeler yapması gerekmektedir. Artık Vergi İdaresi gönüllü uyumu yüksek mükelleflere her türlü ayrıcalığı tanımalı ve vergi rekortmenlerine gösterilen saygının aynısı vergi indiriminden yararlanan mükelleflere de gösterilmelidir.

Sonuç olarak, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artıran ve idare ile mükellef arasındaki iletişimi güçlendiren %5 vergi indirim uygulaması hakkında, çalışmamızda bahsedilen tartışmalı ve gri alanlarda mükellefler lehine yasal ve idari bir düzenleme yapılmasında büyük fayda vardır.

Başta %5 vergi indiriminden yararlanan mükellefler olmak üzere vergisini düzenli olarak beyan edip ödeyen tüm mükelleflere sonsuz saygılarımla.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

%5 VERGİ İNDİRİMİNE İLİŞKİN İDARİ DÜZENLEMELER

1. Yasal Düzenleme

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu mükerrer 121. Maddesinde ilk olarak 6824 sayılı Kanunla getirilen ve 1.1.2018 tarihinde yürürlüğe giren düzenlemede, daha sonra 2019 yılında 7194 sayılı Kanunla mükellefler lehine bazı değişiklikler yapılmış ve 1.1.2020 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Son olarak da 2021 yılında 7338 sayılı Kanunla uygulamadan daha çok mükellef yararlansın diye bazı

düzenlemeler yapılmış ve 1.1.2022 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yapılan bu değişikliklerin hangi kanunlarla yapıldığı ile ilgili maddenin hangi fıkra ve bentlerinde yapıldığını göstermek için kanun maddesinin orijinal hali aşağıda yer almaktadır.

193 - GELİR VERGİSİ KANUNU

Kanun No : 193

Resmi Gazete Sayısı : 10700

Kabul Tarihi : 31.12.1960

Resmi Gazete Tarihi : 06.01.1961

"Mükerrer Madde 121: Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi"

(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 *(329 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 1/1/2025 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 9.900.000 TL)* 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;

- i. *(7194 sayılı Kanunun 18 inci maddesiyle değişen bent; Yürürlük: 1/1/2020 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde*

uygulanmak üzere 07.12.2019) 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.) olması,

- ii. *[7338 sayılı Kanunun 10 uncu maddesiyle değişen bent; Yürürlük: 1/1/2022 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 26.10.2021]* numaralı bentte belirtilen süre içerisinde kesinleşmiş olması koşuluyla vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması (Kesinleşen tarhiyatların, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl için geçerli olan, birinci fıkradaki indirim tutar sınırının %1'ini aşmaması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.),
- iii. *[7194 sayılı Kanunun 18 inci maddesiyle değişen bent; Yürürlük: 1/1/2020 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 07.12.2019]* İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, (1) numaralı bent kapsamındaki vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması (Ödemenin, ilgili mevzuatı gereği istenilen bilgi ve belgelerin tam ve eksiksiz olarak ibraz edilmiş olması koşuluyla, vergi kanunları gereği doğan iade alacaklarından mahsuben yapılmış olması ve indirimden yararlanıldıktan sonra söz konusu iade alacağı tutarının mahsuben ödemesi talep edilen vergi borcu tutarının altına düşmesi hâlinde, eksik ödenmiş duruma gelen vergilerin mahsuben ödenmek istenilen tutarın %10'unu aşmaması kaydıyla, eksik ödenmiş vergiler dolayısıyla veya vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması hâlinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden onbeşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla, bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.), ayrıca, vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar 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 maddede hükümlerinden yararlanamazlar.

Bu madde kapsamında vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti hâlinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolaısıyla ödenmeyen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın tarh edilir. *(7338 sayılı Kanunun 10 uncu maddesiyle kaldırılan cümle; Yürürlük: 1/1/2022 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 26.10.2021)*

(7194 sayılı Kanunun 18 inci maddesiyle değişen fıkra; Yürürlük: 1/1/2020 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 07.12.2019) Bu maddede geçen vergi beyannameleri ibaresi, 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 beyannamelerini; vergi ibaresi, anılan Bakanlığa bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken 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 artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan tutarın %5'ini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. *(700 Sayılı KHK'nın 45 inci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük:09.07.2018)* Cumhurbaşkanı, birinci fıkrada yer alan oranı ve tutarı iki katına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye, kanuni oran ve tutarına getirmeye; Maliye Bakanlığı, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

2. Gelir Vergisi Genel Tebliği

31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun yeniden düzenlenen mükerrer 121 inci maddesinde yer alan vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi uygulamasına ilişkin usul ve esaslara ilişkin olarak ilk olarak yayımlanan 301 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği 23.12.2017 tarihli ve 30279 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Daha sonrada vergi indirimine ilişkin yasal düzenlemede yapılan değişiklikler sonucunda 312 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği 27.05.2020 tarih ve 31137 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Aşağıda her iki Genel Tebliğ yer almaktadır. Okuyucuların sadece 301 Seri No.lu GVGT'ne bakmasında fayda vardır. Çünkü yayınlanan son genel tebliğ olan 312 Seri No.lu Genel Tebliğ, 301 Seri No.lu GVGT'ne işlenmiştir. Genel Tebliğler aşağıda yer almaktadır.

2.1. 301 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği (23.12.2017 Tarihli ve 30279 sayılı Resmi Gazete)

a. Amaç ve kapsam

Bu Tebliğin amacı, 8/3/2017 tarihli ve 30001 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 23/2/2017 tarihli ve 6824 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükümünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 4 üncü maddesi ile 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun yeniden düzenlenen mülga mükerrer 121 inci maddesinde yer alan vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemektir.

b. Yasal düzenleme (312 Seri Nolu Tebliğ ile bu bölüm değiştirilmiştir. Güncel hali için 312 Seri Nolu Tebliğin ilgili bölümlerine bakınız.)

6824 sayılı Kanunun 4 üncü maddesiyle Gelir Vergisi Kanununun mülga mükerrer 121 inci maddesi başlığı ile birlikte aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiş ve 1/1/2018 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 8/3/2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

"Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi

MÜKERRER MADDE 121- 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;

- I. 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.),
- II. (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.),
- III. 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 maddede hükümlerinden yararlanamazlar.

Bu madde kapsamında vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti hâlinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, vergi ziyai 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 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.

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 artırılmak 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, sıfıra kadar indirmeye, kanuni oran ve tutarına getirmeye; Maliye Bakanlığı, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

3. Vergi indiriminden yararlanacak olanlar

Tebliğin 4'üncü bölümünde belirtilen şartları taşımaları kaydıyla vergi indiriminden;

- » Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar,
- » Finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere kurumlar vergisi mükellefleri

yararlanabileceklerdir.

4. Vergi indiriminden yararlanma şartları (312 Seri No.lu Tebliğ ile bu bölüm değiştirilmiştir. Güncel hali için 312 Seri No.lu Tebliğin ilgili bölümlerine bakınız.)

Tebliğin 3 üncü bölümünde belirtilen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi indiriminden yararlanabilmeleri için;

- a. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin de kanuni süresi içerisinde ödenmiş olması,
- b. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması,
- c. Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması,
- d. Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiillerin işlenmemiş olması

şarttır.

4.1. İlgili dönem beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin de kanuni süresi içerisinde ödenmiş olması

İndirimden yararlanılabilmesi için mükelleflerin, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu beyannamenin ait olduğu yıldan önceki son iki yıla ilişkin olarak Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken gelir veya kurumlar vergisi, katma değer vergisi, muhtasar gibi tüm vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerini de kanuni süresi içerisinde ödemiş olmaları gerekmektedir.

Öte yandan, kanuni süresi içerisinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak, kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler vergi indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir. Ancak, indirimden yararlanılabilmesi için bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin de kanuni süresi içerisinde ödenmiş olması gerekmektedir.

Ayrıca, her bir beyanname itibarıyla 10.- TL'ye kadar yapılan eksik ödemeler, söz konusu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin kanuni süresi içerisinde ödenmiş olması şartının ihlali anlamına gelmez.

Örnek 1: (A) A.Ş.'nin 2017 hesap dönemine ilişkin olarak 25/4/2018 tarihinde vermiş olduğu kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden 2.400.000.-TL kurumlar vergisi hesaplanmıştır.

2015, 2016 ve 2017 yıllarına ilişkin tüm vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve tahakkuk eden vergileri de kanuni süresi içerisinde ödemiş olan (A) A.Ş., 2/5/2017 tarihinde Aralık 2015 dönemine ait KDV beyannamesine ilişkin pişmanlıkla beyanname vermiş ve bu beyanname üzerine tahakkuk eden vergileri de kanuni süresi içinde ödemiştir.

Buna göre, (A) A.Ş. tarafından, 2017 yılı hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden tahakkuk eden vergilerin kanuni süresi içerisinde ödenmesi şartı da dahil olmak üzere, diğer şartların da sağlanmış olması kaydıyla, Aralık 2015 dönemine ait KDV beyannamesine ilişkin pişmanlıkla beyanname verilmiş olması, vergi indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir.

Örnek 2: (B) A.Ş.'ye başvurusuna istinaden Maliye Bakanlığı tarafından 1/6/2017 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 1 Haziran – 31 Mayıs özel hesap dönemi tayin edilmiştir.

(B) A.Ş.'nin indirimden yararlanması açısından "indirim hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmesi ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin de kanuni süresi içerisinde ödenmesi" şartının sağlanıp sağlanmadığının tespitinde 1/1/2016 – 31/12/2016, 1/1/2017-31/5/2017 ve 1/6/2017 – 31/5/2018 dönemleri dikkate alınacaktır. (B) A.Ş., bu dönemlere ilişkin vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve tahakkuk eden vergileri kanuni süresi içerisinde ödemiş olması ve diğer şartları da sağlaması kaydıyla vergi indiriminden yararlanabilecektir.

Örnek 3: Özel eğitim kurumu işletmecisi olan gelir vergisi mükellefi Bay (C)'ye başvurusu üzerine 1/7/2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 1 Temmuz – 30 Haziran özel hesap dönemi tayin edilmiştir.

Bay (C)'nin indirimden yararlanması açısından "indirim hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmesi ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin de kanuni süresi içerisinde ödenmesi" şartının sağlanıp sağlanmadığının tespitinde 2015, 2016 ve 2017 takvim yılları dikkate alınacaktır. Bay (C), bu yıllara ilişkin vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve tahakkuk eden vergileri kanuni süresi içerisinde ödemiş olması ve diğer şartları da sağlaması kaydıyla vergi indiriminden yararlanabilecektir.

4.2. İlgili dönemlere ilişkin olarak beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması

Mükelleflerin vergi indiriminden yararlanabilmeleri için, indirim hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması gerekmektedir. Söz konusu dönemler için haklarında ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunan mükellefler, tarhiyatın kesinleşip kesinleşmediğine bakılmaksızın, indirimden yararlanamayacaktır.

Öte yandan, söz konusu dönemlere ilişkin olarak ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatların indirimin hesaplanacağı gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken süreden önce kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya Vergi Usul Kanununun uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması ve diğer şartların da sağlanması kaydıyla vergi indiriminden yararlanılması mümkün olacaktır. Ancak, yapılan

tarhiyatların kesinleşmiş yargı kararları, uzlaşma veya düzeltme hükümleri ile kısmen ortadan kaldırılması durumunda ise indirimden yararlanılamayacaktır.

Örnek: (Ç) Ltd. Şti., 2015, 2016 ve 2017 hesap dönemlerine ilişkin tüm vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri kanuni süresi içerisinde ödemiştir. (Ç) Ltd. Şti. adına Ağustos 2014 vergilendirme dönemi için katma değer vergisi yönünden 2016 yılında vergi inceleme raporu düzenlenmiş ve 120.000.- TL ikmalen KDV tarhiyatı yapılmıştır. Ancak, söz konusu tarhiyata karşı mükellef tarafından dava açılmış ve 13/4/2018 tarihi itibarıyla kesinleşen yargı kararıyla tarhiyat tamamen kaldırılmıştır.

(Ç) Ltd. Şti. hakkında yapılan ve indirimin hesaplanacağı 2017 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken süreden önce kesinleşmiş mahkeme kararıyla tamamen kaldırılan bu tarhiyat, diğer şartların da sağlanması kaydıyla, anılan şirketin vergi indiriminden yararlanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Öte yandan, (Ç) Ltd. Şti., hakkında yapılan söz konusu tarhiyatın indirimin hesaplanacağı 2017 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken süreden sonraki bir tarihte (örneğin 4/6/2018 tarihinde) kesinleşen yargı kararıyla tamamen kaldırılmış olması halinde 2017 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarih itibarıyla indirim şartlarını sağlayamadığından bu hesap dönemine ilişkin olarak söz konusu indirimden yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

Ancak, (Ç) Ltd. Şti. hakkında yapılan tarhiyatın 2017 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken süreden sonraki bir tarihte kesinleşen yargı kararıyla tamamen kaldırılmış olması nedeniyle, söz konusu tarhiyat 2018 hesap dönemine ilişkin olarak verilecek kurumlar vergisi beyannamesinde indirimden yararlanılmasını etkilemeyecektir.

4.3. Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dâhil) 1.000 Türk Lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması

Mükelleflerin, vergi indiriminden yararlanabilmeleri için, indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dahil) 1.000.- TL'nin üzerinde vadesi geçmiş borçlarının bulunmaması gerekmektedir.

Söz konusu 1.000.- TL'lik borcun hesabında Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergi asılları ile vergi cezalarının

(vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları) toplamı dikkate alınacaktır. Söz konusu 1.000.- TL'lik borcun hangi döneme ait olduğunun önemi bulunmamaktadır.

Örnek 1: (D) A.Ş. 2015, 2016 ve 2017 hesap dönemlerine ilişkin tüm vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri de kanuni süresi içerisinde ödemiştir. Ancak, 2017 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken sürenin son günü itibarıyla beyannamesini veren ve bu tarih itibarıyla Şubat 2018 vergilendirme dönemine ilişkin 18.500.-TL vadesi geçmiş katma değer vergisi borcu bulunan (D) A.Ş., diğer şartları sağlamış olsa da 2017 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde vergi indiriminden yararlanamayacaktır.

Örnek 2: 2017 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesini 18/4/2018 tarihinde veren (E) Ltd.Şti.'nin bu tarih itibarıyla Kasım 2014 vergilendirme dönemine ait vadesi geçmiş 850.- TL gelir stopaj vergisi borcu ile vadesi geçmiş 2.600.- TL motorlu taşıtlar vergisi borcu bulunmaktadır.

Buna göre, (E) Ltd. Şti.'nin her ne kadar toplamda 3.450.- TL vadesi geçmiş vergi borcu bulunsu da vergi indirimi uygulamasında 1.000.- TL'lik sınırın aşılp aşılmadığının tespitinde sadece beyanname üzerine tahakkuk eden vergiler dikkate alınacağından, 2.600.- TL motorlu taşıtlar vergisi borcu dikkate alınmayacak ve 850.- TL'lik gelir stopaj vergisi borcu (E) Ltd. Şti.'nin vergi indiriminden yararlanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Örnek 3: 2/1/2018 tarihi itibarıyla vadesi geçmiş ve 2017 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken sürenin son günü itibarıyla ödenmemiş 2.000.- TL özel usulsüzlük cezası borcu bulunan (F) Ltd. Şti., 2017 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde vergi indiriminden yararlanamayacaktır.

4.4. Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiillerin işlenmemiş olması

Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanununun kaçakçılık suçlarını düzenleyen 359 uncu maddesinde sayılan fiilleri işlediği tespit edilen mükellefler vergi indiriminden yararlanamayacaklardır.

Örnek: Serbest meslek erbabı Bay (G) 2015, 2016 ve 2017 takvim yıllarına ilişkin tüm vergi beyannamelerini kanuni süresinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerini de kanuni süresinde ödemiştir. 2017 takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini

verdiği tarih itibarıyla hakkında 2013, 2014, 2015, 2016 ve 2017 yıllarında Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiillerden herhangi birini işlediğine ilişkin bir tespit bulunmaması ve diğer şartları da sağlaması kaydıyla, Bay (G) bu takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesinde vergi indiriminden yararlanabilecektir.

5. Vergi indirimi uygulaması

Vergi indirimine ilişkin şartları haiz mükellefler, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinin %5'i oranında vergi indirimi tutarını hesaplayacaktır. Vergi indirimi tutarı, her hal ve takdirde 1 milyon Türk lirasından fazla olamayacaktır. Bu suretle hesaplanan vergi indirimi tutarı, öncelikle bu beyannameler üzerinden ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilebilecektir. Vergi indirimi tutarının ödenmesi gereken vergiden fazla olması halinde ise kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilecektir. Bu süre içerisinde mahsup edilemeyen tutarlar red ve iade edilmeyecektir.

Örnek 1: Vergi indiriminden yararlanma şartlarının tamamını sağlayan ve 2017 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde hesaplanan kurumlar vergisi 22.000.000.- TL olan (H) A.Ş.'nin bu hesap dönemine ilişkin olarak yurtiçinde kesinti suretiyle ödemiş olduğu kurumlar vergisi tutarı 400.000.- TL'dir. (H) A.Ş. aynı döneme ilişkin olarak ayrıca 20.000.000.- TL geçici vergi ödemiştir.

Vergi indirimi tutarı = Hesaplanan kurumlar vergisi x İndirim oranı

$$= 22.000.000.- \text{ TL} \times 0,05$$

$$= 1.100.000.- \text{ TL}$$

olarak hesaplanmış olsa da (H) A.Ş.'nin yararlanabileceği vergi indirimi tutarı 1.000.000.- TL olarak dikkate alınacaktır.

Buna göre, (H) A.Ş. vergi indiriminden aşağıdaki şekilde yararlanacaktır.

A. Hesaplanan Kurumlar Vergisi	22.000.000.- TL
B. Hesaplanan Vergi İndirimi Tutarı	1.000.000.- TL

C. Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı	
Kesinti Suretiyle Ödenen Vergi 400.000.-TL	20.400.000.- TL
Ödenen Geçici Vergi 20.000.000.-TL	
Ç. Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi (A-C)	1.600.000.- TL
D. Mahsup Edilen Vergi İndirimi Tutarı	1.000.000.- TL
E. Ödenecek Kurumlar Vergisi (Ç-D)	600.000.- TL

Örnek 2: (I) A.Ş. 2017 hesap dönemine ilişkin olarak kanuni süresinde verdiği kurumlar vergisi beyannamesinde beyan ettiği matrah üzerinden 100.000.-TL kurumlar vergisi hesaplanmıştır. Vergi indiriminden yararlanma şartlarının tamamını taşıyan (I) A.Ş.'nin 2017 hesap dönemine ait ödemiş olduğu geçici vergi tutarı 98.000.- TL'dir.

$$\begin{aligned}
 \text{Vergi indirim tutarı} &= \text{Hesaplanan kurumlar vergisi} \times \text{İndirim oranı} \\
 &= 100.000.- \text{ TL} \times 0,05 \\
 &= 5.000.- \text{ TL}
 \end{aligned}$$

olarak hesaplanmıştır.

Buna göre, (I) A.Ş. vergi indiriminden aşağıdaki şekilde yararlanacaktır.

A. Hesaplanan Kurumlar Vergisi	100.000.- TL
B. Hesaplanan Vergi İndirimi Tutarı	5.000.- TL
C. Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı	
Ödenen Geçici Vergi 98.000.-TL	98.000.- TL
Ç. Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi (A-C)	2.000.- TL
D. Mahsup Edilen Vergi İndirimi Tutarı	2.000.- TL
E. Ödenecek Kurumlar Vergisi (Ç-D)	0.- TL
F. Devreden Vergi İndirimi Tutarı (B-D)	3.000.- TL

Kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden indirilemeyen 3.000.- TL'lik vergi indirimi tutarı, 2017 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içerisinde (25/4/2019 tarihine kadar), mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilecektir. (İ) A.Ş. tarafından bu süre içerisinde mahsup edilemeyen vergi indirimi tutarları ise red ve iade olunmayacaktır.

6. Ticari, zirai veya mesleki kazancın diğer gelir unsurlarıyla birlikte beyan edilmesi durumunda mükelleflerin yararlanabileceği vergi indirim tutarının tespiti

Ticari, zirai veya mesleki kazancın diğer gelir unsurlarıyla birlikte beyan edilmesi durumunda, gelir vergisi mükelleflerinin yararlanacağı vergi indirimi 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 edilecektir.

Örnek: Vergi indiriminden yararlanma şartlarının tamamını taşıyan Bayan (İ), 2017 takvim yılında; 280.000.- TL ticari kazanç, 70.000.- TL de alacak faizi elde etmiştir. Bayan (İ) bu dönemde 42.000.- TL geçici vergi ödemiştir.

Buna göre, Bayan (İ) vergi indiriminden aşağıdaki şekilde yararlanacaktır.

A. Ticari Kazanç	280.000- TL
B. Menkul Sermaye İradı	70.000- TL
C. Gelir Vergisi Matrahı (A+B)	350.000- TL
Ç. Hesaplanan Gelir Vergisi	114.150- TL
D. Ticari Kazanç / Gelir Vergisi Matrahı (A/C)	0,80
E. Hesaplanan Gelir Vergisinin Ticari Kazanca İsabet Eden Kısmı (Ç x D)	91.320- TL
F. Hesaplanan Vergi İndirimi Tutarı (E x % 5)	4.566- TL
G. Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı	42.000- TL
Ödenen Geçici Vergi 42.000.-TL	
Ğ. Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi (Ç - G)	72.150- TL
H. Vergi İndirimi Tutarı	4.566- TL
I. Ödenecek Gelir Vergisi (Ğ - H)	67.584.-TL

7. Şartların ihlali halinde yapılacak işlemler

7.1. Vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, şartları taşımadığının sonradan tespiti halinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler vergi ziyai cezası uygulanmaksızın tarh edilir.

Örnek 1: Serbest meslek erbabı Bay (J), 2017 takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesinde 12.000.-TL vergi indirimi tutarı hesaplamış ve bu indirim tutarının tamamından yararlanarak 20.000.-TL gelir vergisi ödemiştir.

Ancak, Bay (J), 2017 takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk eden gelir vergisinin ilk taksitini 31/3/2018 tarihinde ödemiş olmasına rağmen Temmuz ayında ödenmesi gereken ikinci taksiti kanuni süresi içerisinde ödememiştir.

Bu durumda, Bay (J) 2017 takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini kanuni süresi içerisinde vermiş olsa da bu beyanname üzerine tahakkuk eden gelir vergisinin ikinci taksitini kanuni süresi içerisinde ödemediğinden, vergi indirimi dolayısıyla ödemediği vergiler vergi ziyai cezası uygulanmaksızın tarh edilecektir.

7.2. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yılda herhangi bir vergiye ilişkin beyanın gerçek durumu yansıtmadığının, indirimden yararlanıldıktan sonra tespiti üzerine, yapılan tarhiyatların kesinleşmesi halinde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler vergi ziyai cezası uygulanmaksızın tarh edilir.

Dolayısıyla, indirimin hesaplandığı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yılda herhangi bir vergiye ilişkin beyanın gerçek durumu yansıtmadığının, vergi indiriminden yararlanıldıktan sonra tespit edilmesi nedeniyle beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, resen veya idarece tarhiyat yapılması ve bu tarhiyatların kesinleşmesi durumunda, indirim nedeniyle ödenmeyen vergiler vergi ziyai uygulanmaksızın tarh edilecektir. Vergi indirimi uygulamasında kesinleşmeden maksat, tarh edilen vergi ile kesilen cezaların idari yargı mercileri nezdinde dava konusu yapılmaması veya dava konusu edilmesi neticesinde tüm olağan kanun yollarının tüketilmesiyle uygun bulunmak suretiyle kesinleşmesidir.

Bu takdirde, indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler açısından zamanaşımı, yapılan tarhiyatın kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlayacaktır.

Örnek 2: [K] Ltd. Şti., 25/4/2018 tarihinde vermiş olduğu 2017 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde vergi indiriminden yararlanmış ve bu beyanname üzerine tahakkuk eden vergileri 30/4/2018 tarihinde ödemiştir.

Ancak, Ağustos 2016 vergilendirme dönemi için katma değer vergisi yönünden 26/10/2018 tarihinde [K] Ltd. Şti. adına vergi inceleme raporu düzenlenmiş ve 200.000.- TL ikmalen KDV tarhiyatı yapılmıştır.

[K] Ltd. Şti. vergi inceleme raporuna istinaden yapılan tarhiyatı dava konusu etmiş ve dava mükellef aleyhine sonuçlanarak 5/3/2020 tarihinde kesinleşmiştir.

Buna göre, [K] Ltd. Şti.'nin 2017 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanmış olduğu vergi indirimi tutarı dolayısıyla ödemediği kurumlar vergisi tutarı, tarhiyatın kesinleştiği tarih itibarıyla (5/3/2020 tarihinde) vergi ziyai cezası uygulanmaksızın tarh edilecektir.

Yürürlük

Bu Tebliğ 1/1/2018 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

Bu Tebliğ hükümlerini Maliye Bakanı yürütür.

2.2. 312 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 301)'De Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (27.05.2020 tarih ve 31137 sayılı Resmi Gazete)

MADDE 1 – 23/12/2017 tarihli ve 30279 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 301)'nin "2. Yasal düzenleme" başlıklı bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"2. Yasal düzenleme

"Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi

MÜKERRER MADDE 121 – 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;

- a. 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.) olması,
- b. (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.)
- c. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, (1) numaralı bent kapsamındaki vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması (Ödemenin, ilgili mevzuatı gereği istenilen bilgi ve belgelerin tam ve eksiksiz olarak ibraz edilmiş olması koşuluyla, vergi kanunları gereği doğan iade alacaklarından mahsuben yapılmış olması ve indirimden yararlanıldıktan sonra söz konusu iade alacağı tutarının mahsuben ödemesi talep edilen vergi borcu tutarının altına düşmesi hâlinde, eksik ödenmiş duruma gelen vergilerin mahsuben ödenmek istenilen tutarın %10'unu aşmaması kaydıyla, eksik ödenmiş vergiler dolayısıyla veya vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması hâlinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden onbeşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla, bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.), ayrıca, vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar 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 ziyai 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 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.

Bu maddede geçen vergi beyannameleri ibaresi, 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 beyannamelerini; vergi ibaresi, anılan Bakanlığa bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken 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 artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan tutarın %5'ini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Cumhurbaşkanı, birinci fıkrada yer alan oranı ve tutarı iki katına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye, kanuni oran ve tutarına getirmeye; Maliye Bakanlığı, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

MADDE 2 – Aynı Tebliğin “4. Vergi indiriminden yararlanma şartları” başlıklı bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“4. Vergi indiriminden yararlanma şartları

Tebliğin 3 üncü bölümünde belirtilen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi indiriminden yararlanabilmeleri için;

- a. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmiş ve indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması,

- b. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması,
- c. Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması,
- d. Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiillerin işlenmemiş olması,

şarttır.

4.1. İlgili dönem beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmiş ve indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması

İndirimden yararlanılabilmesi için mükelleflerin, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu beyannamenin ait olduğu yıldan önceki son iki yıla ilişkin olarak 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 beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerini de indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ödemiş olmaları gerekmektedir.

Öte yandan, kanuni süresi içerisinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak, kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler vergi indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir. Ancak, indirimden yararlanılabilmesi için bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin de indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ödenmiş olması gerekmektedir.

Örnek 1: (A) A.Ş.'nin 2019 hesap dönemine ilişkin olarak 25/4/2020 tarihinde vermiş olduğu kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden 3.600.000.-TL kurumlar vergisi hesaplanmıştır.

(A) A.Ş. 2018 yılı Mart ayı KDV beyannamesine ilişkin tahakkuk eden vergiyi süresinde ödemediğinden, 2018 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde vergiye uyumlu mükelleflere vergi indiriminden yararlanamamıştır.

(A) A.Ş. tarafından 2017, 2018, 2019 hesap dönemlerine ilişkin tüm vergi beyannameleri kanuni süresi içerisinde verilmiş ve bu beyannamelere ilişkin tahakkuk eden vergiler de 2019 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesini verdiği tarih olan 25/4/2020 tarihinde ödenmiştir.

Buna göre, (A) A.Ş. tarafından, 2019 yılı hesap dönemi ile önceki iki hesap dönemine ilişkin verilmesi gereken vergi beyannamelerinin kanuni süresi içinde verilmesi ve bu beyannamelere ilişkin tahakkuk eden vergilerin de indirimden yararlanacağı 2019 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesini verdiği tarih olan 25/4/2020 tarihinde ödenmesi nedeniyle, Kanunda belirtilen diğer şartların da sağlanmış olması kaydıyla, (A) A.Ş., vergiye uyumlu mükelleflere vergi indiriminden yararlanabilecektir.

Örnek 2: Bay (D), 18/9/2019 tarihinde Temmuz 2018 dönemine ait muhtasar beyannamesine ilişkin pişmanlıkla beyanname vermiş ve bu beyanname üzerine tahakkuk eden vergileri de 30/12/2019 tarihinde ödemiştir.

2017, 2018 ve 2019 yıllarına ilişkin vergi beyannamelerinin Bay (D) tarafından kanuni süresi içerisinde verilmesi, bu beyannamelere ilişkin tahakkuk eden vergilerin de indirimden yararlanılmak istenen 2019 yılı gelir vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla ödenmesi ve vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları ve fer'i alacaklar dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması şartları başta olmak üzere Kanunda belirtilen diğer şartların da sağlanması koşuluyla, Temmuz 2018 dönemine ait muhtasar beyannameye ilişkin pişmanlıkla beyanname verilmiş olması, vergi indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir.

Örnek 3: (B) Eğitim Öğretim A.Ş.'ye başvurusuna istinaden Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 1/9/2019 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 1 Eylül – 31 Ağustos özel hesap dönemi tayin edilmiştir.

(B) A.Ş.'nin indirimden yararlanması açısından "indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmesi ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin de indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ödenmesi" şartının sağlanıp sağlanmadığının tespitinde 1/1/2018 – 31/12/2018, 1/1/2019 – 31/8/2019 ve 1/9/2019 – 31/8/2020 dönemleri dikkate alınacaktır. (B) A.Ş., bu dönemlere ilişkin vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve tahakkuk eden vergileri indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ödemiş olması ve diğer şartları da sağlaması kaydıyla vergi indiriminden yararlanabilecektir.

Örnek 4: Zirai kazanç yönünden gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olan Bay (C)'ye başvurusu üzerine 1/7/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 1 Temmuz - 30 Haziran özel hesap dönemi tayin edilmiştir.

Bay (C)'nin indirimden yararlanması açısından "indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmesi ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin de indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ödenmesi" şartının sağlanıp sağlanmadığının tespitinde 2017, 2018 ve 2019 takvim yılları dikkate alınacaktır. Bay (C), bu yıllara ilişkin vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve tahakkuk eden vergileri indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ödemiş olması ve diğer şartları da sağlaması kaydıyla vergi indiriminden yararlanabilecektir.

Diğer taraftan, Kanun kapsamında süresinde verilmesi gereken beyannamelere ait tahakkuk eden vergilere ilişkin ödemenin ilgili mevzuatı gereği istenilen bilgi ve belgelerin tam ve eksiksiz olarak ibraz edilmiş olması koşuluyla, vergi kanunları gereği doğan iade alacaklarından mahsuben yapılmış olması ve indirimden yararlanıldıktan sonra söz konusu iade alacağı tutarının mahsuben ödemesi talep edilen vergi borcu tutarının altına düşmesi hâlinde, eksik ödenmiş duruma gelen vergilerin mahsuben ödenmek istenilen tutarın %10'unu aşmaması kaydıyla, eksik ödenmiş vergiler dolayısıyla veya ilgili vergi kanunu gereğince tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesi halinde terkin edilecek vergilerin, söz konusu şartların sağlanamaması durumunda, kanunlarında öngörülen tecil süresinin bitiminden itibaren 15 gün içerisinde ödenmesi halinde, tahakkuk eden vergilerin süresi içerisinde ödenmiş olması şartı ihlal edilmiş sayılmayacaktır.

4.2. İlgili dönemlere ilişkin olarak beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması

Mükelleflerin vergi indiriminden yararlanabilmeleri için, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması gerekmektedir. Söz konusu dönemlerde haklarında ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunan mükellefler, tarhiyatın kesinleşip kesinleşmediğine bakılmaksızın, indirimden yararlanamayacaktır.

Öte yandan, söz konusu dönemlere ilişkin olarak ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatların indirimin hesaplanacağı gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken süreden önce kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya Vergi Usul Kanununun uzlaşma ya da düzeltme

hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması ve diğer şartların da sağlanması kaydıyla vergi indiriminden yararlanılması mümkün olacaktır. Ancak, yapılan tarhiyatların kesinleşmiş yargı kararları, uzlaşma veya düzeltme hükümleri ile kısmen ortadan kaldırılması durumunda ise indirimden yararlanılamayacaktır.

Örnek: (Ç) Ltd. Şti., 2017, 2018 ve 2019 hesap dönemlerine ilişkin tüm vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri indirimini hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ödemiştir. (Ç) Ltd. Şti. adına Ağustos 2016 vergilendirme dönemi için katma değer vergisi yönünden 2018 yılında vergi inceleme raporu düzenlenmiş ve 120.000.- TL ikmalen KDV tarhiyatı yapılmıştır. Ancak, söz konusu tarhiyata karşı mükellef tarafından dava açılmış ve 13/4/2020 tarihi itibarıyla kesinleşen yargı kararıyla tarhiyat tamamen kaldırılmıştır.

(Ç) Ltd. Şti. hakkında yapılan ve indirimin hesaplanacağı 2019 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken süreden önce kesinleşmiş mahkeme kararıyla tamamen kaldırılan bu tarhiyat, diğer şartların da sağlanması kaydıyla, anılan şirketin vergi indiriminden yararlanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Öte yandan, (Ç) Ltd. Şti., hakkında yapılan söz konusu tarhiyatın indirimin hesaplanacağı 2019 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken süreden sonraki bir tarihte (örneğin 4/6/2020 tarihinde) kesinleşen yargı kararıyla tamamen kaldırılmış olması halinde 2019 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarih itibarıyla indirim şartlarını sağlayamadığından bu hesap dönemine ilişkin olarak söz konusu indirimden yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

Ancak, (Ç) Ltd. Şti. hakkında yapılan tarhiyatın 2019 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken süreden sonraki bir tarihte kesinleşen yargı kararıyla tamamen kaldırılmış olması nedeniyle, söz konusu tarhiyat 2020 hesap dönemine ilişkin olarak verilecek kurumlar vergisi beyannamesinde indirimden yararlanılmasını etkilemeyecektir.

4.3. Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları ve fer'i alacaklar dâhil) 1.000 Türk Lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması

Mükelleflerin, vergi indiriminden yararlanabilmeleri için, indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları ve fer'i alacaklar dahil) 1.000.- TL'nin üzerinde vadesi geçmiş borçlarının bulunmaması gerekmektedir.

Söz konusu 1.000.- TL'lik borcun hesabında Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergi asılları, vergi cezalarının (vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları) ve bunların fer'i alacaklarının toplamı dikkate alınacaktır. Söz konusu 1.000.- TL'lik borcun hangi döneme ait olduğunun önemi bulunmamaktadır.

Örnek 1: (D) A.Ş. 2017, 2018 ve 2019 hesap dönemlerine ilişkin tüm vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri de indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ödemiştir. Ancak, 2019 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken sürenin son günü itibarıyla beyannamesini veren ve bu tarih itibarıyla Şubat 2020 vergilendirme dönemine ilişkin 36.500.-TL vadesi geçmiş katma değer vergisi borcu bulunan (D) A.Ş., diğer şartları sağlamış olsa da 2019 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde vergi indiriminden yararlanamayacaktır.

Örnek 2: 2019 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesini 18/4/2020 tarihinde veren (E) Ltd.Şti.'nin bu tarih itibarıyla Kasım 2016 vergilendirme dönemine ait vadesi geçmiş 850.- TL gelir stopaj vergisi borcu ile vadesi geçmiş 2.600.- TL motorlu taşıtlar vergisi borcu bulunmaktadır.

Buna göre, (E) Ltd. Şti.'nin her ne kadar toplamda 3.450.- TL vadesi geçmiş vergi borcu bulursa da vergi indirimi uygulamasında 1.000.- TL'lik sınırın aşılp aşılmadığının tespitinde sadece Kanun maddesinde sayılan vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergiler dikkate alınacağından, 2.600.- TL motorlu taşıtlar vergisi borcu dikkate alınmayacak ve 850.- TL'lik gelir stopaj vergisi borcu (E) Ltd. Şti.'nin vergi indiriminden yararlanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Örnek 3: 2/1/2020 tarihi itibarıyla vadesi geçmiş ve 2019 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken sürenin son günü itibarıyla ödenmemiş 4.000.- TL özel usulsüzlük cezası borcu bulunan (F) Ltd. Şti., 2019 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde vergi indiriminden yararlanamayacaktır.

4.4. Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiillerin işlenmemiş olması

Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanununun kaçakçılık suçlarını düzenleyen 359 uncu maddesinde sayılan fiilleri işlediği tespit edilen mükellefler vergi indiriminden yararlanamayacaklardır.

Örnek: Serbest meslek erbabı Bay (G) 2017, 2018 ve 2019 takvim yıllarına ilişkin tüm vergi beyannamelerini kanuni süresinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerini de indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ödemiştir. 2019 takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini verdiği tarih itibarıyla hakkında 2015, 2016, 2017, 2018 ve 2019 yıllarında Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiillerden herhangi birini işlediğine ilişkin bir tespit bulunmaması ve diğer şartları da sağlaması kaydıyla, Bay (G) bu takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesinde vergi indiriminden yararlanabilecektir."

MADDE 3 – Bu Tebliğ 1/1/2020 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

MADDE 4 – Bu Tebliğ hükümlerini Hazine ve Maliye Bakanı yürütür.

3. 2019/1 Seri No.lu Gelir Vergisi İç Genelgesi

Gelir İdaresinin internet sayfasında yer alan vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi uygulaması hakkındaki 2019/1 Seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesi aşağıda yer almaktadır. (<https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/433/icgenelge/357>)

T.C.

HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI

Gelir İdaresi Başkanlığı

Sayı : 27238360-010.06.01-

Konu : Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi uygulaması

..... VALİLİĞİNE

(Defterdarlık: Gelir Müdürlüğü)

..... VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞINA

GELİR VERGİSİ KANUNU İÇ GENELGESİ

(Seri No: 2019/1)

1. Giriş

Başkanlığımıza intikal eden olayların incelenmesinden, 6824 sayılı Kanunun 4 üncü maddesiyle başlığıyla birlikte değişen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi" başlıklı mükerrer 121 inci maddesinin uygulamasına ilişkin iade/mahsup talepleri hakkında tereddüde düşüldüğü anlaşılmış olup, aşağıdaki açıklamaların yapılması gerekli görülmüştür.

2. Yasal Düzenleme

Bilindiği üzere, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde;

"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;

- a. *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 250 Türk lirasına kadar yapılan eksik ödemeler bu şartın ihlali sayılmaz. Vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması halinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden onbeşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.),*

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

şarttır.

..." hükmüne yer verilmiştir.

Konu ile ilgili açıklamalara 301 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "4.2. İlgili dönemlere ilişkin olarak beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması" başlıklı bölümünde yer verilmiştir.

Dolayısıyla, mükelleflerin vergi indiriminden yararlanabilmeleri için, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması gerekmekte olduğundan söz konusu dönemler için haklarında ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunan mükelleflerin, tarhiyatın kesinleşip kesinleşmediğine bakılmaksızın, indirimden yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır.

3. Düzeltme beyannameleri ile tenzil taleplerinin vergi indirimine etkisi

Kanuni süresi içerisinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak, kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler vergi indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmemektedir.

Ayrıca, mükelleflerin nakden iade taleplerinin gerçekleştirilmesinden sonra fazladan iade edildiği "KDV İadesi Kontrol Raporu" veya diğer suretlerle tespit edilen tutarların kendilerinden geri alınmasına ilişkin olarak yazılı talepte bulunmaları (KDV iade uygulamasında kullanılan haliyle mükelleflerin tenzil dilekçesi vermeleri) halinde, bu talepleri Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde yer alan vergi indirimi açısından kanuni süresi içerisinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen beyanname olarak değerlendirilecektir. Dolayısıyla, haksız yapılan iadenin geri

alınmasına yönelik olarak mükelleflerin söz konusu yazılı taleplerine istinaden yapılan ikmalen, resen veya idarece tarhiyatlar vergiye uyumlu mükelleflere vergi indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir.

Bilgi edinilmesini ve uygulamanın yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda yapılmasını rica ederim.

4. Vergiye Uyumlu Mükelleflere %5 Vergi İndirimi Broşürü

Gelir İdaresi tarafından hemen hemen özellik taşıyan her konuda olduğu gibi vergi indirim uygulaması hakkında da çok açıklayıcı ve örnekli bir Vergiye Uyumlu Mükelleflere %5 Vergi İndirimi Broşürü internet sayfasında yayınlanmış bulunmaktadır. (<https://www.gib.gov.tr/yardim-kaynaklar/rehber-ve-brosurler>).

Gelir İdaresi bu Broşürü her yıl güncellemekte olup en son Şubat/2025 tarihinde güncellenen söz konusu Broşürün son metin hali ektedir.

VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE %5 VERGİ İNDİRİMİ



Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı
Şubat / 2025
Yayın No: 544

Vergi Geleceğimizdir

gib.gov.tr

ÜCRETSİZDİR

Vergi Geleceğimizdir

Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı

Şubat / 2025

Yayın No: 544

VERGİ İNDİRİMİ UYGULAMASI NEDİR?

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesine göre, belirlenen şartları taşıyan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, 1/1/2018 tarihinden itibaren verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'ini, ödenmesi gereken vergiden indirme imkânı bulunmaktadır.

7338 sayılı Kanun kapsamında yapılan düzenlemeyle 1/1/2022 tarihinden itibaren %5 vergi indiriminden yararlanmak daha kolay hale gelmiştir.

%5 VERGİ İNDİRİMİNDEN KİMLER YARARLANABİLİR?

Kanunda belirtilen şartları taşımaları kaydıyla vergi indiriminden;

- » Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefleri,
- » Kurumlar vergisi mükellefleri (Finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç),

yararlanabilir.

%5 VERGİ İNDİRİMİNDEN YARARLANMA ŞARTLARI NELERDİR?

%5 vergi indiriminden yararlanmak için mükelleflerin aşağıda belirtilen şartları sağlaması gerekmektedir.

- » İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması gerekmektedir. Vergi beyannameleri; 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 beyannamelerini ifade eder.

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

- » Belirtilen süre içerisinde kesinleşmiş olması koşuluyla vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması gerekmektedir.

Kesinleşen tarhiyatların, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl için geçerli olan, yıllık indirim tutar sınırının %1'ini aşmaması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmayacaktır.

- » İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, kapsam dahilindeki vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması gerekmektedir. Ödemenin, ilgili mevzuatı gereği istenilen bilgi ve belgelerin tam ve eksiksiz olarak ibraz edilmiş olması koşuluyla, vergi kanunları gereği doğan iade alacaklarından mahsuben yapılmış olması ve indirimden yararlanıldıktan sonra söz konusu iade alacağı tutarının mahsuben ödemesi talep edilen vergi borcu tutarının altına düşmesi hâlinde, eksik ödenmiş duruma gelen vergilerin mahsuben ödenmek istenilen tutarın %10'unu aşmaması kaydıyla, eksik ödenmiş vergiler dolayısıyla veya vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması hâlinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden on beşinci günün bitimine kadar ödemesi şartıyla, bu şart ihlal edilmiş sayılmayacaktır.

Ayrıca, vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar dahil) 1.000 TL'nin üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması gerekmektedir.

Vergi indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde (Kaçakçılık suçları ve cezalar) sayılan fiilleri işlediği tespit edilenler, bu madde hükümlerinden yararlanamazlar.

VERGİ İNDİRİMİNDEN YARARLANMAK İÇİN HANGİ VERGİLERİN ÖDENMESİ GEREKMEKTEDİR?

Vergi indiriminden yararlanabilmek için sadece gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinin değil, 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 beyannamelerinin yasal süresinde verilmesi ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden bütün vergilerin de vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ödenmiş olmaları gerekmektedir.

VERGİ İNDİRİMİNDE ÜST LİMİT VAR MIDIR?

Hesaplanan indirim tutarı, 1/1/2025 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 9.900.000 Türk lirasından (329 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği) fazla olamayacaktır.

İNDİRİLECEK TUTARIN ÖDENMESİ GEREKEN VERGİDEN FAZLA OLMASI DURUMUNDA MAHSUP VAR MIDIR?

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 edilmeyecektir.

ŞARTLARIN TAŞINMADIĞININ ANLAŞILMASI DURUMUNDA İNDİRİLEN VERGİ İÇİN YAPILACAK İŞLEMLER NELERDİR?

Vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti hâlinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın tarh edilecektir.

DÜZELTME AMACIYLA VEYA PİŞMANLIKLA VERİLEN BEYANNAMELER VERGİ İNDİRİMİ UYGULAMASINDAN YARARLANILMASINA ENGEL MİDİR?

Kanuni süresi içinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak, kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler vergi indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir. Ancak, indirimden yararlanılabilmesi için bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin de indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ödenmiş olması gerekmektedir.

VERGİ İNDİRİMİ UYGULAMASINA İLİŞKİN ÖRNEKLER

Örnek 1: Vergi indiriminden yararlanma şartlarının tamamını taşıyan Mükellef (A), 2024 takvim yılında 2.500.000 TL ticari kazanç, sahibi olduğu iki daireyi konut olarak kiraya vermesi sonucunda 750.000 TL kira geliri elde etmiş ve götürü gider yöntemini seçmiştir. Mükellef yıl

içinde 375.000 TL geçici vergi, 180.000 TL de tevkif yoluyla kesilen vergi ödemiştir.

Mükellef, kira gelirinin yanında ticari kazancını beyan etmek zorunda olduğundan, 33.000 TL olan konut kira geliri istisnasından yararlanamaz.

Buna göre, Mükellef (A) %5 vergi indiriminden aşağıdaki şekilde yararlanacaktır.

Ticari Kazanç	2.500.000 TL
Gayrimenkul Sermaye İradı (Konut)	750.000 TL
Giderler (Götürü) $(750.000 \times \%15)$	112.500 TL
Safi İrat (Kira) $(750.000 - 112.500)$	637.500 TL
Gelir Vergisi Matrahı $(2.500.000 + 637.500)$	3.137.500 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	1.037.000 TL
Ticari Kazanç/Gelir Vergisi Matrahı $(2.500.000 / 3.137.500)$	%79,68
Hesaplanan Gelir Vergisinin Ticari Kazanca İsabet Eden Kısım $(1.037.000 \times 0,7968)$	826.281,60 TL
Hesaplanan Vergi İndirimi Tutarı $(826.281,60 \times \%5)$	41.314,08 TL
Mahsup Edilecek Vergi Toplamı $(375.000 + 180.000)$	555.000 TL
Ödenmesi Gereken Vergi $(1.037.000 - 555.000)$	482.000 TL
Vergi İndirimi Tutarı	41.314,08 TL
Ödenecek Gelir Vergisi $(482.000 - 41.314,08)$	440.685,92 TL

Örnek 2: Avukatlık faaliyetinden dolayı gelir vergisi mükellefi olan Mükellef (B), vergi indiriminden yararlanma şartlarının tamamını taşımakta olup 2024 takvim yılında 6.000.000 TL serbest meslek kazancı, 550.000 TL alacak faizi elde etmiştir. Mükellef, bu dönemde 900.000 TL geçici vergi, 750.000 TL de tevkif suretiyle kesilen vergi ödemiştir.

Buna göre, Mükellef (B) %5 vergi indiriminden aşağıdaki şekilde yararlanacaktır.

Serbest Meslek Kazancı	6.000.000 TL
Menkul Sermaye İradı	550.000 TL
Gelir Vergisi Matrahı (6.000.000 + 550.000)	6.550.000 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	2.402.000 TL
Serbest Meslek Kazancı/Gelir Vergisi Matrahı (6.000.000 / 6.550.000)	% 91,60 TL
Hesaplanan Gelir Vergisinin Serbest Meslek Kazancına İsabet Eden Kısmı (2.402.000 X 0,9160)	2.200.232 TL
Hesaplanan Vergi İndirimi Tutarı (2.200.232 X %5)	110.011,60 TL
Mahsup Edilecek Vergi Toplamı (900.000 + 750.000)	1.650.000 TL
Ödenmesi Gereken Vergi (2.402.000 – 1.650.000)	752.000 TL
Vergi İndirimi Tutarı	110.011,60 TL
Ödenecek Gelir Vergisi (752.000 – 110.011,60)	641.988,40 TL

Örnek 3: Vergi indiriminden yararlanma şartlarının tamamını sağlayan (C) A.Ş.'nin, 2024 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinde beyan ettiği matrah üzerinden 75.000.000 TL kurumlar vergisi hesaplanmıştır. Mükellef, bu dönemde 45.000.000 TL yurtiçinde tevkif suretiyle kesilen vergi, 18.750.000 TL de geçici vergi ödemiştir.

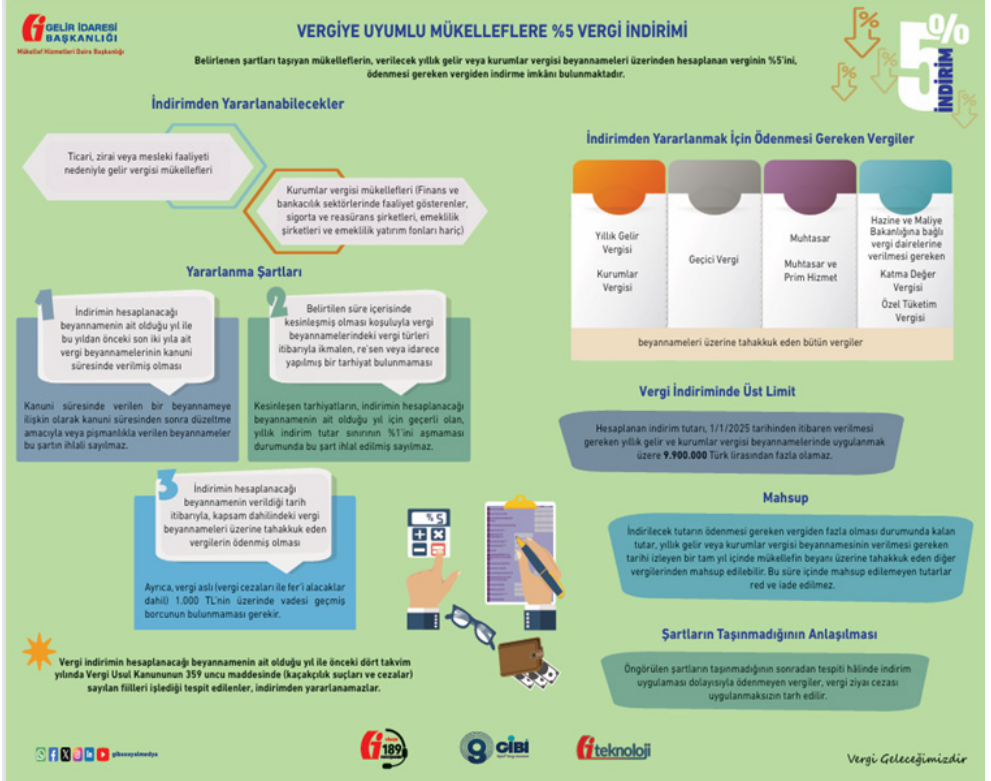
Buna göre, (C) A.Ş. %5 vergi indiriminden aşağıdaki şekilde yararlanacaktır.

Hesaplanan Kurumlar Vergisi	75.000.000 TL
Hesaplanan Vergi İndirimi Tutarı (75.000.000 X 0,05)	3.750.000 TL
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı (45.000.000 + 18.750.000)	63.750.000 TL
Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi (75.000.000 – 63.750.000)	11.250.000 TL
Mahsup Edilen Vergi İndirimi Tutarı	3.750.000 TL
Ödenecek Kurumlar Vergisi (11.250.000 – 3.750.000)	7.500.000 TL

Konuya ilişkin ayrıntılı bilgi ve örneklerle, 301 ve 312 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinden ulaşılması mümkün bulunmaktadır.

5. Vergiye Uyumlu Mükelleflere Sağlanan %5 Vergi İndirimine İlişkin İnfografik

Gelir İdaresinin vergi indirimine ilişkin olarak çok özet bilgilerle hazırlamış olduğu infografik şöyledir. Söz konusu infografik Gelir İdaresinin internet sayfasında yer almaktadır (<https://www.gib.gov.tr/yarim-kaynaklar/infografikler>).



KAYNAKÇALAR

1. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 121. Maddesi
2. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
3. 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
4. 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
5. 301, 312 ve 329 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğleri
6. 531 Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
7. Gelir İdaresi Başkanlığının 2019/1 Sıra No.lu Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesi (05.04.2019 tarih ve 27238360-010.06.01 sayılı), www.gib.gov.tr
8. [gib.gov.tr/Kurumsal Raporlar ve Tablolar/İdare Faaliyet Raporları/Gelir İdaresi Başkanlığının 2024 Yılına Ait Faaliyet Raporu](http://gib.gov.tr/KurumsalRaporlarveTablolar/IdareFaaliyetRaporlari/GelirIdaresiBasbakanliginin2024YilinaAitFaaliyetRaporu), Yayın No: 560, Şubat 2025
9. [gib.gov.tr/Rehber ve Broşürler, Vergiye Uyumlu Mükelleflere %5 Vergi İndirimi Broşürü](http://gib.gov.tr/RehberveBrosurler/VergiyeUyumluMukelleflere%5VergiIndirimiBrosuru)
10. <https://www.gib.gov.tr/infografikler>
11. https://www.gib.gov.tr/vergikonulari/2_isletme_ve_girisimci/17_vergiye_uyumlu_mukelleflere_5_vergi_indirimi/17
12. Ankara YMM Odasının 26.04.2021 tarih ve 2021/239-03 sayılı Mevzuat İzleme ve Değerlendirme Komisyonu Kararında (<https://www.aymmo.org.tr/#!/haberler/UYURU>)
13. Recep Bıyık, Vergiye Uyumlu Mükellef İndirimiyle İlgili Üç Yargı Kararı, Nasıl Bir Ekonomi, 10.05.2023
14. Recep Bıyık, Vergiye Uyumlu Mükellef İndirimi Notları, 15.03.2024, <https://www.pwc.com.tr/tr/medya/kose-yazilari/recep-biyik/vergiye-uyumlu-mukellef-indirimi-notlari.html>

15. Recep Bıyık, Vergiye Uyumlu Mükellef İndirimiyle İlgili Bir Özelge, İki Yargı Kararı, 17.07.2024, <https://www.pwc.com.tr/medya/kose-yazilari/recep-biyik/vergiye-uyumlu-mukellef-indirimiyle-ilgili-bir-ozelge-iki-yargi-karari.html>
16. Bumin Doğrusöz, Hukuka Göre, Uyumlu Mükellef İndirimine Yargı Yaklaşımı, 15.04.2025, <https://www.ekonomim.com/kose-yazisi/uyumlu-mukellef-indirimine-yargi-yaklasimi/812057>
17. Bumin Doğrusöz, Hukuka Göre, Uyumlu Mükellef İndiriminde Bir Sorun, 5.8.2025, <https://www.ekonomim.com/kose-yazisi/uyumlu-mukellef-indiriminde-bir-sorun/834876>
18. Barbaros Genişel, 28.01.2025, Vergiye Uyumlu Mükelleflere Tanınan Vergi İndirimi Müessesesi Ve Süreksiz Beyanların Etkisi, 28.01.2025, <https://vergiport.com/blog/vergiye-uyumlu-mukelleflere-taninan-vergi-indirimi-muessesesi-ve-sureksiz-beyanlarin-etkisi>
19. Nedim Türkmen, Vergiye Uyumlu Mükellef Olmak Ya Da Olmamak!, 25.10.2021, <https://www.istanbulvergimerkezi.org/ArticleDetails/556>
20. İmdat Türkay, Vergisini Düzenli Ödeyen Mükelleflere %5 Vergi İndirimi Uygulaması, Gündem Nazalı Dergisi, 03.02.2023, Sayı: 22
21. İmdat Türkay, %5 Vergi İndiriminde Bilinmesi Gereken Bazı Hususlar, 16.05.2023, (<https://nazaligundem.com/tr/yayinlar/5-vergi-indiriminde-bilinmesi-gereken-bazi-hususlar?onlyTm=&tm=>)
22. İmdat Türkay, Vergiye Uyumlu Mükelleflere Sağlanan %5 Vergi İndiriminde Özellikli Durumlar, 25.06.2024, <https://nazaligundem.com/tr/yayinlar/vergiye-uyumlu-mukelleflere-saglanan-5-vergi-indiriminde-ozellikli-durumlar?onlyTm=&tm=>
23. İmdat Türkay, Vergiye Uyumlu Mükelleflere Sağlanan %5 Vergi İndiriminin Esasları, 9.3.2025, <https://nazaligundem.com/tr/yayinlar/vergiye-uyumlu-mukelleflere-saglanan-5-vergi-indiriminin-esaslari?onlyTm=&tm=>
24. İmdat Türkay, 7338 Sayılı Kanunla Vergi İndirimi Müessesesinde Yapılan Düzenleme Sonrasında Mevcut Durum Analizi Ve Yapılması Gerekenler, Vergi Sorunları Dergisi, 2021
25. Mehmet Çağlar, Vergiye Uyumlu Mükellef Uygulamasında Danıştay'dan Olumlu Karar -Vergi Ziyai Cezası Tarhiyat Değildir, LinkedIn, 4.4.2025

26. Didem Germi, İzaha Davet Kapsamında GVK Mükerrer 121: Uyumlu Mükellefler İçin Bir Hak mı, Risk mi?, YGUDER, Vergi Bülteni, Şubat-Haziran 2025
27. Haluk Erdem, Vergiye Uyumlu Mükellef indiriminde Mükellefe Yapılan Tarhiyatların Etkisi, 9.1.2025, <https://www.mondaq.com/turkey/withholding-tax/1566230/vergiye-uyumlu-m%C3%BCkellef-indiriminde-m%C3%BCkellefe-yap%C4%B1lan-tarhiyatlar%C4%B1n-etkisi>
28. Barbaros Genişel, Vergiye Uyumlu Mükelleflere Tanınan Vergi İndirimi Müessesesi Ve Süreksiz Beyanların Etkisi, 28.01.2025, <https://vergiport.com/blog/vergiye-uyumlu-mukelleflere-taninan-vergi-indirimi-muessesesi-ve-sureksiz-beyanlarin-etkisi>
29. Danıştay 3. Dairesinin 10.10.2024 tarihli ve Esas No:2022/1526, Karar No:2024/5244 sayılı Kararı
30. Danıştay 9. Dairesinin 27.2.2024 tarihli ve Esas No:2023/8459, Karar No:2024/857 sayılı Kararı
31. Danıştay 4. Dairesinin 30.5.2023 tarihli ve Esas No:2020/6266, Karar No:2023/2985 sayılı Kararı
32. Danıştay 9. Dairesinin 12.10.2023 tarih ve Esas No:2022/1647, Karar No:2023/3605 sayılı Kararı
33. Danıştay 3. Dairesinin 8.10.2024 tarih ve Esas NO:2023/5858, Karar No: 2024/5166 sayılı Kararı
34. Danıştay 3. Dairesinin 18.10.2022 tarih ve E:2019/7612 K:2022/3885 sayılı Kararı
35. Danıştay 9. Dairesinin 27.01.2022 tarih ve Esas No:2019/4978, Karar No:2022/109 sayılı Kararı
36. Danıştay 9. Dairesinin 27.01.2022 tarih ve Esas No:2021/2119, Karar No:2022/110 sayılı Kararı
37. Danıştay Üçüncü Dairesinin 05.10.2021 tarih ve Esas No:2019/4464, Karar NO:2021/4195 sayılı Kararı

38. www.gib.gov.tr/Özelge Arama, İstanbul Defterdarlığının 01.07.2025 tarih ve E-64597866-125-sayılı Özelgesi
39. www.gib.gov.tr/Özelge Arama, Samsun Defterdarlığının 25.06.2025 tarih ve E-13649056-120[2025-ÖZE-45] sayılı Özelgesi
40. www.gib.gov.tr/Özelge Arama, Erzurum Vergi Dairesi Başkanlığının 11.06.2024 tarihli ve 18318 sayılı Özelgesi
41. www.gib.gov.tr/Özelge Arama, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı 25.12.2023 tarih ve 38418978-125[Diğer-2022/21]-612456 sayılı Özelgesi
42. www.gib.gov.tr/Özelge Arama, Edirne Vergi Dairesi Başkanlığının 09.12.2020 tarih ve 60938891-120.01.02.04[GVK: 3-1]-E.45079 sayılı Özelgesi



nazali.com