

# VERGİ PUSULASI

Promosyondur. Para ile satılmaz. Sayı: 4 - Nisan 2023



Şirket Çalışanlarına Sunulan Hisse Edindirme Planlarının Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirilmesi

**Ayfer KAYACAN**

Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi Müessesesindeki Son Değişiklikler

**Oytun YAĞLITEPE - Abdullah YEKELER**

Emisyon Primlerinin Sermaye Artırımında İndirim Uygulaması Karşısındaki Durumu

**Mesut HURŞİTOĞLU**

Travmanın Mali Yansıması: Deprem Vergisi

**Ömer ŞENER**

**2022 Yılı Matrah Artırımı:**

Yine Yeni Yeniden Yapılandırma Kanunu

**Murat SOFTA**



# VERGİ PUSULASI



## 5. YIL

*Maliye Denetim Elemanları Derneği 3 Aylık Yayın*

**YAZI DANIŞMA KURULU**

ADI-SOYADI	UNVANI	GÖREV YERİ
Prof. Dr. Abuzer PINAR	Öğretim Üyesi	Ankara Medipol Üniversitesi
Prof. Dr. Murat BATI	Öğretim Üyesi	19 Mayıs Üniversitesi
Prof. Dr. Murat DEMİR	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Dr. Başar SOYDAN	Öğretim Üyesi	Marmara Üniversitesi
Dr. Mehmet KÜÇÜKKAYA	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Turan ULAS	Öğretim Üyesi	Afyon Kocatepe Üniversitesi
Dr. Eyyüp İNCE	Vergi Başmüfettişi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Erdal KOYUNCU	Vergi Başmüfettişi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Gülşen ÖZKAN	Vergi Başmüfettişi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Fisun TÜRKMEN	Vergi Başmüfettişi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Nazmi KARYAĞDI	E. Baş Hesap Uzmanı	Özel Sektör
Erhan COŞGUN	E. Vergi Başmüfettişi (E. Gelirler Kontrolörü)	Özel Sektör
Hakkı SAYAN	E. Vergi Baş Müfettişi (E. Hesap Uzmanı)	Özel Sektör
Erdal GÜLEÇ	E. Hesap uzmanı	Özel Sektör
Naciye TAŞKESEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Murat SOFTA	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Adile ECEMİŞ GÜLEÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Erkan EŞİT	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Çiğdem GÜNEŞ AŞIK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan AYZİT	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mikail OKYAY	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ufuk KAYNAR	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Fırat DEMİR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Bayram MAVİ	Hazine ve Maliye Müfettişi	Teftiş Başkanlığı
Cihad ULUS	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ömer ŞENER	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Gökhan USLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Adem YALÇIN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yasin TOPAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Mustafa YILMAZ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hamdi YILDIRIM	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Faruk ARSLAN	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hüseyin SUNGUR	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Behiç BARIŞIK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Kürşat ÖZTÜRK	E. Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf YILDIZ	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Sedat KANLI	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Salih YILMAZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Sinan UYGUR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ümit Çağlar IŞIKOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ahmet YAVUZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
İkbal BAŞ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Rıdvan ÖNDER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Bilal KABASAKAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Emre SEZER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Murat MUTLU	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim FATİHOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sercan KOÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet SUBAŞI	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim Eren ARSLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf KARATAŞ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ferhat ATAKUL	Hazine ve Maliye Müfettişi	Teftiş Başkanlığı
Halit İslam EKMEK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Nasuh ERDÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İzmir Sektörel-1
Pelin ÇOŞKUN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Harun DOĞAN	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Uğur KÜÇÜKKAHYAOĞLU	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Kamil SIR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ramazan EFE	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan KAYA	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Murat DÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Cevdet KAPLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Barış Berk GÜNDOĞMUŞ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Haluk AMİL	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet Nazmi TOR	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sıbğatullah İMAMOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican KARABULUT	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Naci KAYAKÖZÜ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican ÖZÜZEYBEK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1

# VERGİ PUSULASI

SAYI 4

TARİH NİSAN / 2023

**Sahibi** Maliye Denetim Elemanları Derneği Adına Dernek Başkanı  
Halit İslam EKMEN

**Genel Yayın Yönetmeni** Adile ECEMİŞ GÜLEÇ  
**Sorumlu Yazı İşleri Müdürü** Ufuk KAYNAR

**Dış İlişkiler Koordinatörü** Mehmet Nazmi TOR  
**ve Reklam Sorumlusu**

**Yayın Kurulu** Şenay OTO  
Funda ŞAHİN  
Ayfer KAYACAN  
Ömer YÜREK  
Fırat DEMİR  
Hüseyin PEKMEZCİLER  
Sinan UYGUR  
Adem YALÇIN  
Rıdvan ÖNDER  
Nasuh ERDÖNMEZ

**İstanbul Temsilcisi** Özge İnci HURŞİTOĞLU

**Ankara Temsilcisi** Behiç BARIŞIK

**İzmir Temsilcisi** Kazım ATİK

**Makale Göndermek İçin** [yayin@mded.org](mailto:yayin@mded.org)

**Dizgi ve Görsel Tasarım** Fatma Nur İYİĞÖR

**Yayın Satış ve Yazışma Adresi** Finanskent Mah. Finans Cad. Sarphan Finans Merkezi  
Sitesi B Blok No:5/B No:333 Ümraniye/İstanbul  
(212) 909 13 10 [yayin@mded.org](mailto:yayin@mded.org) [www.mded.org](http://www.mded.org)

**Baskı Cilt** Aryan Basım Tanıtım ve Matbaa Hizmetleri San. Tic.  
Ltd. Şti. - Yüzyıl Mah. Mas-Sit Matbaacılar Sitesi  
5. Cadde: No:57-58 Bağcılar/İstanbul - (212) 544 99 06

**Yıllık Abone Bedeli** 500,00 TL (KDV Dahil)

- Dergimiz 3 AYLIK DERGİ olup, gönderilen makaleler en az 1 tanesi 10 yıl ve üzeri mesleki kıdeme sahip olan 2 okuma komisyonu üyesi tarafından okunmaktadır.
- Okuma komisyonu tarafından uygun görülen makaleler yayın kurulu kararı ile yayımlanmaktadır. Yazım ve yayın kuralları makalelerden önceki bölümde yer almaktadır.
- Vergi Pusulası Dergisinde yer alan yazı, tablo, şekil veya resimlerin telif hakkı Maliye Denetim Elemanları Derneğine aittir. Bir bölümü veya tamamı Dernek Yönetim Kurulu yazılı izni olmaksızın kopyalanamaz ya da bastırılmaz yazılardan alıntı yapıldığında kaynağın belirtilmesi gerekmektedir.
- Vergi Pusulası Dergisinde yayımlanan yazıların bilimsel ve etik sorumluluğu yazarlara aittir. Bu yazılar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya Vergi Denetim Kurulu'nun görüşü olarak değerlendirilemez

# VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE VERGİ İNDİRİMİ MÜESSESİNDEKİ SON DEĞİŞİKLİKLER

Oytun YAĞLITEPE<sup>1</sup>

Abdullah YEKELER<sup>2</sup>

## ÖZET

Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi müessesesi 2018 yılında vergi mevzuatımızdaki yerini almıştır. Her ne kadar yürürlükte olduğu süre kısa olsa da 7194<sup>3</sup> ve 7338<sup>4</sup> sayılı Kanun'lar ile iki kez değişikliğe uğramıştır. İlgili düzenlemeyi içeren madde metninin karmaşık şartlar öngörmesi ve tam açıklamaya kavuşturulmamış konular bulunması hususları, İdare ile mükelleflerin sık şekilde karşı karşıya gelmesine ve yargı mercilerine taşınan ihtilaflara sebep olmaktadır. Bu çalışmamızda hem gelir hem de kurumlar vergisi mükellefleri açısından verilecek örnekler üzerinden vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi müessesesindeki son değişiklikler hakkında açıklamalar yapılarak uygulamada rastlanabilecek sorunlar ortaya konulmaya ve çözüm önerileri getirilmeye çalışılacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi, Vergi İndirimi, Vergi Uyumu

1 Vergi Müfettişi, Orcid No: 0000-0002-6933-6499

2 Vergi Müfettişi, Orcid No: 000-0002-5122-0551

3 07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmî Gazete'de Yayınlanmıştır.

4 26.10.2021 tarih ve 31640 sayılı Resmî Gazete'de Yayınlanmıştır.



## GİRİŞ

T.C. Anayasası'nın<sup>5</sup> “*Vergi Ödevi*” başlıklı 73'üncü maddesine göre; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.” Madde hükmünden hareketle ve en basit tanımıyla vergi; devletin kamu harcamalarının karşılığı olarak, herkesten mali gücüne göre almış olduğu ekonomik değerlerdir. Vergiler devletlerin var olma şartı olarak karşımıza çıkmaktadır. Ülkemizin kurucusu Mustafa Kemal ATATÜRK'ün de dediği gibi “Her uzv-u devlet ancak kuvve-i maliye ile yaşar<sup>6</sup>”. Mali kudretin de en temel sacayağı şüphesiz ki vergi toplama becerisidir. Çünkü bir devletin ana gelir kaynağını vergi gelirleri oluşturmaktadır. Bundan dolayıdır ki devletlerin egemenliklerini sürdürebilmeleri açısından vergilerin büyük önemi bulunmaktadır. Vergilerin bu kadar önemli olduğu devletler için bunun yanında etkin bir vergi tahsilatının da olması gerekmektedir. Etkin bir vergi tahsilatının sağlanabilmesi için de kişilerin vergiye uyumunun yüksek olması gerekmektedir. Bu kapsamda Türk Vergi Kanunları içerisinde mükelleflerin vergiye uyumlarını artırabilmek için İzaha Davet (213 sayılı Vergi Usul Kanunu<sup>7</sup> (VUK) Md.370), Uzlaşma (VUK Md. Ek1-Ek11), Cezalarda İndirim (VUK 376), Kanun Yolundan Vazgeçme (VUK 379) ve örneklerini artırabileceğimiz birçok müessese bulunmaktadır. Bu müesseselerden biri de 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun<sup>8</sup> (GVK) mükerrer 121'inci maddesinde düzenlenen Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi'dir.

Vergi uyumu en basit haliyle; mükelleflerin vergi kanunlarında yer alan ve kendilerine yüklenilen ödevleri herhangi bir baskı ve zorlama olmaksızın eksiksiz ve zamanında yerine getirmesi olarak tanımlanabilir. Vergiye gönüllü uyumun artırılabilmesi için bir nevi teşvik uygulaması olarak karşımıza çıkan vergi indirim müessesesi ödevlerini tam ve zamanında yerine getiren mükellefleri ödüllendirmeyi amaçlamaktadır. Böylelikle vergisel yükümlülüklerini düzenli olarak yerine getiren mükelleflere avantaj sağlayan bu müessese aynı şekilde vergiye uyumlarının sürdürülebilir olmasının sağlanması açısından da onları motive etmektedir.

Çalışmamızın başında da vurgulandığı üzere 2017 yılında vergi kanunlarımıza giren vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirim müessesesi 2018 yılında uygulamaya konulmuştur. Yürürlüğe girdiği tarihten itibaren de birçok kez değişikliğe uğramıştır. Mükelleflerin talepleri doğrultusunda yapılan değişiklikler sonrasında Kanun'da yer alan şartların daha da esnetildiği görülmektedir. Bu kapsamda maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları düzenlemek amacıyla 301<sup>9</sup> ve 312<sup>10</sup> Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği yayımlanmıştır. Fakat 14.10.2021 tarih ve 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile yapılan değişiklikler sonrasında maddenin son halinin uygulamasına ilişkin herhangi bir tebliğ yayımlanmamıştır.

5 09.11.1982 tarih ve 17863 Mükerrer sayılı Resmî Gazete'de Yayınlanmıştır.

6 Her devlet organı ancak mali kudret ile yaşar.

7 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmî Gazete'de Yayınlanmıştır.

8 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmî Gazete'de Yayınlanmıştır.

9 23.12.2017 tarih ve 30279 sayılı Resmî Gazete'de Yayınlanmıştır.

10 27.05.2020 tarih ve 31137 sayılı Resmî Gazete'de Yayınlanmıştır.

## 1. VERGİ İNDİRİMİ MÜESSESESİ HÜKÜMLERİNİN GÜNCEL VE GEÇMİŞ DURUMU

6824<sup>11</sup> sayılı Kanun'un 4'üncü maddesiyle GVK'nin mülga mükerrer 121'inci maddesi başlığı ile yeniden düzenlenmiş ve "Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi" müessesesi 01.01.2018 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 08.03.2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

İndirim müessesesinden yararlanma kıstaslarının maddenin yürürlüğe girdiği tarihteki durumuna göz atıldığında ilk olarak Türkiye'de Kazanç Vergisi Kanunu'nun<sup>12</sup> ilga edilerek beyannameli mükellef sayısının artırılmasıyla<sup>13</sup> adeta başat vergisel ödev haline gelen beyanname verme yükümlülüğüne uyumun arandığı görülmektedir. Koyulan ikinci kıstasa göre mükelleflerin cezalı tarhiyatların muhatabı olmaması gerekmektedir. Nihayet son kıstas olarak mükelleflerin vergi borcunun bulunmaması şartı aranmaktadır. Maddenin yürürlüğe girdiği ilk halindeki şartların ağır olması sebebiyle söz konusu şartların her biri esnetilerek mükelleflerin vergi indirimi müessesesinden eskisine nazaran daha kolay bir şekilde faydalanmaları sağlanmıştır. Değişmeyen yegâne kıstas ise VUK'un 359'uncu maddesinde yazılı vergi suçlarını işledikleri tespit edilen kişilerin indirim müessesesinin dışında tutulmasıdır. Değişikliklerin eski ve yeni halini gösteren tablolar aşağıdaki gibidir:

Tablo 1		
193 sayılı Kanun'un mükerrer 121'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1) ve (3) numaralı bentleri ile beşinci fıkrasında yapılan değişiklikler (7194 sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklikler)		
Açıklama	Eski Hali	Yeni Hali
<b>İkinci fıkranın ilk bendinde yapılan değişiklik</b>	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.).	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>İkinci fıkranın üçüncü bendinde yapılan değişiklik</b>	İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması,	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 yararlandıktan 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 beşinci 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,

11 08.03.2017 tarih ve 30001 sayılı Resmî Gazete'de Yayımlanmıştır.

12 22.03.1934 tarih ve 2395 sayılı Resmî Gazete'de Yayımlanmıştır.

13 Ali ALAYBEK, "Gelir Vergisi Davamız", Yeni Ekonomi Danışmanlık AŞ, 70. Yıl Özel Baskısı, Ankara, 2017, sayfa 92-93

<b>Beşinci fıkrada yapılan değişiklik</b>	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.	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.
---	---	--

Yukarıdaki tabloda belirtilen değişiklikler irdelendiğinde şartların mükellef lehine esnetildiği görülmektedir. Nitekim değişiklikler değerlendirilecek olursa; verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin kanuni süresinde ödenme şartı esnetilmiş ve ödeme süresi şartı indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarihe kadar uzatılmıştır. Ayrıca maddenin 5'inci fıkrasında yapılan değişikliklerle; verilmesi gereken vergi beyannameleri, vergi dairelerine verilmesi gereken tüm vergi beyannameleri ile bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri ifade ederken bu beyannameler tek tek sayılmak suretiyle bu bölüm daha da sınırlandırılmıştır. Örneğin maddenin ilk halinde damga vergisi ya da veraset ve intikal vergisi kanuni süresinde verilmesi gereken vergi beyannameleri kapsamında iken bu kapsamdan çıkarılmıştır.

Bu madde kapsamında yapılan son değişiklikler ise 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 10'uncu maddesi ile yapılmıştır. Değişikliklerin eski ve yeni hali aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

<b>Tablo 2</b>		
<b>193 sayılı Kanun'un mükerrer 121'inci maddesinin ikinci fıkrasının (2) numaralı bendi ile dördüncü fıkrasında yapılan değişiklikler (7338 sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklikler)</b>		
Açıklama	Eski Hali	Yeni Hali
<b>İkinci fıkranın ikinci bendinde yapılan değişiklik</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.)	(1) 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.)
<b>Dördüncü fıkrada yapılan değişiklik</b>	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.	7338 sayılı kanunun 10 uncu maddesiyle bu cümle yürürlükten kaldırılmıştır.

Yukarıdaki tabloda belirtilen değişiklikler irdelendiğinde; mezkûr maddenin ikinci fıkrasının (2) numaralı bendine vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış tarhiyatlarda "kesinleşme" şartı getirilmiştir. Söz konusu değişiklik ile mezkûr bent hükmü mükellef lehine esnetilmiştir. Mülga bent hükmüne göre belirtilen dönemde mükellefler hakkında



vergi türleri itibarıyla sadece ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyat bulunması ihlal sebebiyle mer'i bent hükmüne göre tarhiyatın bulunmasının yanında kesinleşmesi de ihlalin vukuu için şart haline gelmiştir. İlgili yıllarda bu türden kesinleşmiş bir tarhiyatın olmaması halinde mükellefler vergi indirim müessesesinden faydalanacaklardır. Kesinleşme izleyen yıllarda gerçekleşmiş olsa dahi bu husus vergi indiriminden faydalanılmasına engel olmayacaktır. Çalışmamızın izleyen bölümünde kapsamlı bir örnekle söz konusu husus etraflıca açıklanmaya çalışılmıştır.

Yapılan bir diğer değişiklik ise belli bir tutara kadar kesinleşen tarhiyatların vergi indirimi müessesesinden yararlanma şartını ihlal sebebi sayılmaması hususudur. Şöyle ki kesinleşen tarhiyatın indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl için geçerli olan ve söz konusu maddenin birinci fıkrasındaki indirim tutarı sınırının %1'ini aşmaması halinde vergi indirimi müessesesinden faydalanma şartı ihlal edilmiş sayılmayacaktır. Bu hüküm 01.01.2022 yılından itibaren verilmesi gereken gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Örneğin, 2021 takvim yılı/hesap dönemi için 2022 yılı içerisinde verilmesi gereken yıllık gelir/kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere belirlenen indirim tutarı 2.000.000 TL olarak tespit edildiğinden 20.000 TL tutarına kadar kesinleşmiş tarhiyatın bulunması halinde bu şart ihlal edilmiş sayılmayacaktır. Çalışmamızın izleyen bölümünde kapsamlı bir örnekle söz konusu husus etraflıca açıklanmaya çalışılmıştır.

## 2. ÖRNEK UYGULAMALARLA ÖZELLİKLİ DURUMLAR

İndirim müessesesinde yapılan son değişiklikler 01.01.2022 tarihinden itibaren verilecek gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulama alanı bulmaktadır. Ancak söz konusu değişikliklerle ilgili idare alt mevzuat bazında hâlihazırda bir düzenleme yapmadığı gibi yayımlanan özetlerin arasında konuyla ilgili bir özelve de rastlanılmamıştır. Bu cihette konu, örnek olayların mevcut hukuki kaynaklar ışığında değerlendirilmesi suretiyle ele alınacaktır. Olay bazında örnekler aşağıda verilmiş olup konuyla ilgili değerlendirmelerin mevcut mevzuat hükümleri kapsamında yaptığımız şahsi kanaatlerden müteşekkil olduğu izahattan varestedir.

**Örnek 1:** Mükellef A hakkında 2015 takvim yılı işlemlerine müteallik olarak 2017 yılında vergi incelemesi başlatılmıştır. Mükellef nezdinde yürütülen vergi incelemesi 2018 yılında sonuçlanmış ve inceleme neticesinde düzenlenen vergi inceleme raporlarında mükellef adına VUK'un 30'uncu maddesi uyarınca re'sen gelir vergisi ve katma değer vergisi tarhiyatı yapılması ve VUK'un 341 ve 344'üncü maddesinin birinci fıkrası uyarınca bir kat vergi ziyai cezası ile özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır. Mükellef aynı yıl içinde VUK'un Ek 11'inci maddesi kapsamında tarhiyat öncesi uzlaşma hakkından faydalanmış ve uzlaşılan vergi aslı ve cezalar 2018 yılı içinde kesinleşmiştir. Bu halde mükellefin 2022 takvim yılı için verilecek olan gelir vergisi beyannamesinde vergi indiriminden faydalanma hakkı bulunmaktadır. Mükelleflerin indirimden yararlanmaları için haklarında re'sen, ikmalen ve idarece yapılmış tarhiyatın bulunmaması yönündeki

kıstı düzenleyen bent hükmü; 7338 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesiyle 01.01.2022 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere değişikliğe uğramıştır. Buna göre 2022 takvim yılı gelir vergisi beyannamesinde mer'i mevzuat hükümlerinin uygulanması gerekir. Bu doğrultuda mükerrer 121'inci maddenin 2'nci fıkrasının 2'nci bent hükmü mucibince re'sen, ikmalen, idarece yapılan tarhiyatın 2'nci fıkranın ilk bendinde belirtilen süre içinde kesinleşmesi halinde indirimden faydalanılamaz. Bu süre indirim hesaplanacak olan beyannamenin ait olduğu yıl(2022) ile bundan önceki iki yılı (2020, 2021) kapsamaktadır. Uzlaşılabilir vergi ve cezalar daha evvel kesinleştiğinden (2018) mükellefin indirimden faydalanma hakkı mevcuttur.

**Örnek 2:** B AŞ hakkında 2015 hesap dönemi işlemlerine müteallik olarak 2017 yılında vergi incelemesi başlatılmıştır. Söz konusu inceleme neticesinde mükellef adına 40.000 Türk Lirası kurumlar vergisi re'sen tarh edilmiş, bir kat vergi ziyai cezası kesilmiş, süresinde tahakkuk ettirilmeyen vergi aslı için gecikme faizi hesaplanmış ve bunlara ilişkin ihbarname 01.05.2019 tarihinde mükellef kurumun bağlı olduğu vergi dairesi tarafından mükellef kuruma tebliğ edilmiştir. Mükellef kurum süresi içinde ilgili ihbarnameye dava açmıştır. Vergi mahkemesi yapılan idari işlemi aynen onamış ve salınan vergi ve kesilen cezalar 30.000 Türk Lirası tutarındaki gecikme faiziyle birlikte 05.07.2020 tarihinde kesinleşmiştir. Mükellef kurumun 2022 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde indirimden faydalanma hakkının bulunup bulunmadığının tespitinde bir önceki örnekte belirtilen hususlar aynı şekilde geçerli olacaktır. Şu halde mükerrer 121'inci maddenin 2/2 bent

hükmünde belirtilen süre içinde(01.01.2020 ila 31.12.2022) mükellef kurum hakkında re'sen tarhiyat yapılmış ve ayrıca kesinleşmiştir. İlgili madde metninin parantez içinde yer alan hükme göre kesinleşen tarhiyatların, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl için geçerli olan, birinci fıkradaki indirim tutar sınırının %1'ini aşmaması halinde şart ihlal olmuş sayılmamaktadır. 2022 hesap dönemine müteallik verilecek kurumlar vergisi beyannamesi için indirim tutar sınırı 4.400.000,00 Türk Lirasıdır. Bu tutarın %1'i ise 44.000,00 Türk Lirasıdır. Mükellef kurum adına salınan vergi aslı 40.000,00 Türk Lirası, kesilen vergi ziyai cezası 40.000,00 Türk Lirası ve vergi aslı için hesaplanan gecikme faizi ise 30.000,00 Türk Lirasıdır. Madde lafzında tutar kıstı için "kesinleşen tarhiyat" ibaresi kullanılmış ancak bunun anlamının ne olduğu hususunda alt mevzuat bazında herhangi bir idari düzenleme yapılmamıştır. Söz gelimi kesinleşen tarhiyat ibaresi ile kastedilenin ihbarnamede yazılı toplam tutar olan (40.000,00 + 40.000,00 + 30.000,00) 110.000,00 Türk Lirası mı, salt vergi aslı tutarı olan 40.000,00 Türk Lirası mı yoksa vergi aslı ile gecikme faizinden terettüp eden (40.000,00 + 30.000,00) 70.000,00 Türk Lirası mı olduğu konusunda tereddüde düşülebilecektir. Tarhiyat, tarh muamelesi anlamına gelmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 20'nci maddesine göre tarh vergi alacağını miktar itibarıyla tespit eden idari muameledir. Bize göre hakkaniyetli olan yaklaşım vergi alacağı kavramının karşılığının vergi aslından müteşekkil olduğu yönündedir. Zaten vergi cezaları tarh muamelesi neticesinde zuhura gelmemektedir. Bunlar idarenin ceza kesme yetkisiyle yaratılırlar. Gecikme faizi ise idarenin zamanında almadığı verginin süre geçmesi dolayısıyla uğradığı değer yitimini karşılamak üzere tahsil ettiği fer'i bir alacaktır.

Bu cihette bizim görüşümüze göre mükellef kurum hakkında kesinleşen tarhiyat tutarı 40.000,00 Türk Lirasıdır. Söz konusu tutar ilgili yıl için belirlenen had olan 44.000,00 Türk Lirasından az olduğundan mükellef kurumun indirimden faydalanma hakkı bulunmaktadır.

**Örnek 3:** C AŞ hakkında 2014 hesap dönemi işlemlerine müteallik olarak 2016 yılında vergi incelemesi başlatılmıştır. Söz konusu inceleme aynı yıl sonuçlanmış ve yürütülen vergi incelemesi neticesinde düzenlenen vergi inceleme raporlarında mükellef kurum adına re'sen 200.000,00 Türk Lirası katma değer vergisi tarhiyatı yapılması, tarhiyat gereken verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilmesi ve 30.000,00 özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır. Mükellef kurum raporlar üzerine bağlı olduğu vergi dairesi tarafından tanzim edilen ihbarnameye karşı kanuni süresi içerisinde dava açmış, dava 2021 yılında mükellef kurum aleyhine sonuçlanmış ve tarhiyat kesinleşmiştir. Bir önceki örnekte belirtildiği üzere 01.01.2022 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde mükerrer 121'inci maddenin 2'nci fıkrasının 2'nci bent hükmünün uygulanmasında 7338 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesiyle değişik hükümler uygulanmaktadır. Mükerrer 121'inci maddenin 2/2 bent hükmünde belirtilen süre içinde (01.01.2020 ila 31.12.2022) mükellef kurum hakkında re'sen 200.000,00 Türk Lirası tutarında vergi tarh edilmiş ve ayrıca kesinleşmiştir. Bir önceki örnekte belirtildiği üzere 2022 takvim yılına müteallik olarak verilecek beyannamelerde ihlal sınırı 44.000,00 Türk Lirasıdır. Kesinleşen tarhiyat tutarı ise 200.000,00 Türk Lirası olduğundan şart ihlal edilmiş olacaktır. Dolayısıyla

mükellefin 2022 takvim yılı için vereceği kurumlar vergisi beyannamesinde mükerrer 121'inci madde ile tesis edilen indirimden faydalanma imkânı yoktur.

**Örnek 4:** D AŞ 2020 hesap dönemine müteallik olarak verilen kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde mükerrer 121'inci madde hükmünden faydalanmış ve ilgili yıl hesaplanan kurumlar vergisinin %5'ine tekabül eden 5.000.000,00 Türk Lirasını ödenmesi gereken kurumlar vergisinden indirmiştir. 2022 yılında mükellef kurumun 2019 hesap dönemi işlemleri vergi incelemesine tabi tutulmuş ve yürütülen inceleme neticesinde mükellef kurum adına 500.000,00 Türk Lirası tutarında kurumlar vergisi tarhiyatı önerilmiş ve tarhiyat kesinleşmiştir.

Mükerrer 121'inci maddenin 4'üncü fıkrasında yer alan, mükelleflerin indirimin hesaplandığı beyanname ile bundan önceki 2 yıla ilişkin beyannamelerinin gerçek durumu yansıtmadığının indirimden yararlanıldıktan sonra tespit edilmesi üzerine yapılan tarhiyatların kesinleşmesi hâlinde indirim dolayısıyla ödenmeyen vergilerin vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın tarh edilmesi yönündeki düzenleme, 7338 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesiyle 01.01.2022 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere ilga edilmiştir. Mükellef kurumun indirimden faydalandığı beyanname 2020 hesap dönemine ilişkin olup söz konusu beyanname 2021 yılı içinde verilecektir. Dolayısıyla 7338 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesiyle ilga edilen hükmün mükellef kurumun 2020 hesap dönemi beyannamesi için uygulanıp uygulanmayacağı hususunda duraksamaya düşülebilecektir.

5362 sayılı Kabahatler Kanunu'nun<sup>14</sup> 5'inci maddesine göre 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun<sup>15</sup>(TCK) zaman bakımından uygulamaya ilişkin hükümleri kabahatler bakımından da uygulanmaktadır. TCK'nin zaman bakımından uygulamayı düzenleyen 7'nci maddesinin 2'nci fıkraya hükmü "Suçun işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanun ile sonradan yürürlüğe giren kanunların hükümleri farklı ise, failin lehine olan kanun uygulanır ve infaz olunur." şeklindedir. Lehe uygulama ilkesi olarak adlandırılan söz konusu uygulama ceza hukukunda benimsenmiş temel ilkelerden birisidir. Vergi kabahatleri ve vergi suçları açısından ceza hukukunda benimsenen genel ilkelerin uygulanacağı açıktır. 7338 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesiyle yapılan düzenleme esas itibarıyla mükelleflerin lehine yapılmış bir düzenlemedir. Ancak yürürlükten kaldırılan madde hükmüne bakıldığı zaman ilga edilen hükümde de bir cezalandırma gayesinin olmadığı anlaşılacaktır. Zira ilga edilen hükme göre, indirimden yararlanıldıktan sonra yapılan tarhiyatların kesinleşmesi durumunda zamanında alınmayan vergiler vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın tarh edilecektir. Bu cihette ortada ceza hukukunun alanına giren bir durum yoktur. Ortadaki durum idarenin vergileme yetkisini kullanmasından ibarettir.

Buna göre mevcut durumda 7338 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesiyle mülga olan hükmün uygulanması gerekmektedir. Yani mükellef kurum adına 2019 hesap dönemine müteallik olarak yapılan re'sen tarhiyatın 2022 yılında kesinleşmesi sebebiyle, mükellef kurumun 2020 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde faydalandığı indirim tutarının vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın mükellef kurum adına tarh edilmesi gerekmektedir.

**Örnek 5:** E AŞ'nin 2021 hesap dönemine müteallik olarak verilmiş kurumlar vergisi beyannamesinde GVK'nin mükerrer 121'inci madde hükmü uyarınca 2.500.000,00 Türk Lirası vergi indirimi hesaplanmış ve ödenmesi gereken kurumlar vergisinden indirilmiştir. Mükellef kurum hakkında 2021 hesap dönemi işlemlerine müteallik olarak 17.07.2022 tarihinde vergi incelemesi başlatılmış yürütülen inceleme 05.07.2023 tarihinde sonuçlanarak mükellef kurum adına cezalı tarhiyat yapılmıştır. Mükellef kurum kendisine tebliğ edilen ihbarnamelere karşı dava açmıştır. Dava süreci 01.05.2024'te sonuçlanmış ve bu tarih itibarıyla yapılan tarhiyat kesinleşmiştir.

Vergi indirimi hesaplanan beyanname 01.01.2022'den sonra verilmiş olup bu cihette indirim uygulamasında 7338 sayılı Kanun sonrası hükümler geçerli olacaktır. Buna göre indirim hesaplanan beyannamenin ilgili olduğu döneme müteallik olarak tarhiyat yapılmış olması mükerrer 121'inci maddenin mülga 4'üncü fıkrası yönünden sonuç doğurmayacaktır. Dolayısıyla mükellef kurumun 2021 hesap dönemi beyannamesinde vergi indirimi hesaplanmış olmasında eleştirilecek bir husus yoktur. Söz konusu kurumlar vergisi beyannamesinin düzeltilmesi esnasında vergi indiriminin reddedilmemesi, ödenecek kurumlar vergisinin indirim tutarından düşük olması sebebiyle indirilemeyen tutarın başka vergilerden mahsubu gerçekleştirilmişse bunların mükellef kurumdan aranmaması gerekmektedir.

Maddenin 2'inci fıkrasının 2'inci bent hükmünün uygulanmasında da yine 7338 sayılı Kanun sonrası hükümler geçerli olacaktır. Buna göre mükellef kurum hakkında yapılan

14 31.03.2005 tarih 25772 sayılı mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

15 12.10.2004 tarih 25611 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

tarhiyatın kesinleştiği dönem 2024 hesap dönemidir. Dolayısıyla mükellef kurum adına 2024, 2025 ve 2026 hesap dönemleri için verilecek kurumlar vergisi beyannamelerinde, ilgili yıllar için belirlenen indirim üst sınırının %1'inin kesinleşen tarhiyat tutarından düşük olduğu varsayımı altında mükerrer 121'inci maddede yer alan indirimin uygulanması mümkün değildir.

**Örnek 6:** Mükellef F'nin iş yerinde 01.01.2021 tarihinde yapılan yoklamada yapılan tespitler ışığında söz konusu mükellefe 9.000,00 Türk Lirası özel usulsüzlük cezası kesilmiş ve 03.01.2021 tarihinde tebliğ edilmiştir. Gerçek kişi olan mükellef ilgili cezaya itiraz etmeksizin süresi içinde ödemiştir.

Mükellefe özel usulsüzlük cezasının kesilmesi mükellef hakkında re'sen, ikmalen, idarece yapılmış bir tarhiyatın bulunduğu anlamına gelmemektedir. Şu halde söz konusu cezanın kesinleşmiş olması mükellefin 2022 takvim yılına müteallik olarak vereceği yıllık gelir vergisi beyannamesinde vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi müessesesinden faydalanmasının önünde bir engel teşkil etmemektedir.

## SONUÇ

GVK'nin mükerrer 121'inci maddesinde 7194 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik 01.01.2020 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerine uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Yapılan değişikliğe paralel olarak 301 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde de muhtelif değişiklikler yapılmıştır. İlgili maddede 7338 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ise 01.01.2022

tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 26.10.2021 tarihinde yürürlüğe girmiş olup buna göre hâlihazırda verilmiş olan 2021 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannameleri ve 2021 takvim yılı gelir vergisi beyannameleri mer'i mevzuat hükümlerine göre tevdi edilmiştir. Söz konusu değişikliğin üzerinden 1 seneden fazla vakit geçmesine rağmen değişikliğe binaen 301 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde hiçbir değişiklik yapılmamıştır. Öyle ki Genel Tebliğ'deki bazı açıklamalar Kanun'un mevcut madde metniyle çelişmektedir. Mezûr maddenin 7338 sayılı Kanun ile değişik 2/2 bent hükmü ve 4'üncü fıkrasının mülga edilen hükümlerinin uygulanması olası vergi incelemelerine göre şekillenecektir. Bu uygulamalar değişiklik öncesi ve sonrası için farklı olmak üzere seneler sonra dahi sonuç doğurabilecektir. Bunlarla beraber "kesinleşen tarhiyat" ibaresinden anlaşılması gerekenin ne olduğu hususu da açık değildir. Kanaatimizce Gelir İdaresi tarafından 7338 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler doğrultusunda 301 Seri Nolu Genel Tebliğ'de bir an önce değişiklikler yapılması ve tereddütleri giderecek düzenlemenin hayata geçirilmesi gerekmektedir. Aksi halde uygulamaya farklı açılardan bakılması sebebiyle idare ile mükellefler arasında ihtilafların ortaya çıkması kaçınılmazdır.



## KAYNAKÇA

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası

213 sayılı Vergi Usul Kanunu

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu

5362 sayılı Kabahatler Kanunu

301 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği

312 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği

ALAYBEK Ali, “Gelir Vergisi Davamız”,  
Yeni Ekonomi Danışmanlık AŞ, 70. Yıl Özel  
Baskısı, Ankara, 2017, sayfa 92-93