



Araştırma Makalesi  
Research Article

Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi  
Yıl: 2023 Cilt-Sayı: 16(2) ss: 356–380

Academic Review of Economics and Administrative Sciences  
Year: 2023 Vol-Issue: 16(2) pp: 356–380

<https://dergipark.org.tr/tr/pub/ohuiibf>

ISSN: 2564-6931

DOI: 10.25287/ohuiibf.1175720

Geliş Tarihi / Received: 27.10.2022

Kabul Tarihi / Accepted: 12.04.2023

Yayın Tarihi / Published: 30.04.2023

## TÜRK GELİR VERGİSİ KANUNU BAKIMINDAN VERGİ İADE UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ\*

Mustafa POLAT <sup>1</sup>

Erkan KILIÇER <sup>2</sup>

### Öz

Vergiler, kamusal ihtiyaçların finanse edilmesi ve ülkelerin varlıklarını sürdürebilmeleri için önemli bir gelir kaynağıdır. Bu gelir kaynağı içinde gelir vergisi önemli bir yere sahiptir. Bu anlamda çalışmanın konusunu ülkemizdeki dolaysız vergiler içerisinde yer alan, gelir ve kazançlar üzerinden alınan ve vergi gelirleri içerisinde payı yaklaşık yüzde yirmili seviyelerde olan gelir vergisinin iade uygulamaları oluşturmaktadır. Çalışmada kesinti yöntemi ile tahsil edilen gelir vergisi ile yıl içinde ödenen geçici verginin yıllık beyannameden mahsubu sonucunda ortaya çıkan iade süreci ve vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi uygulaması örnek bir uygulama ışığında ele alınmakta ve iade uygulamalarının etkinliğinin artırılmasına yönelik öneriler getirilmeye çalışılmaktadır.

**Anahtar Kelimeler** : Gelir Vergisi, Vergi Tevkifatı, Geçici Vergi, Mahsup, Vergi İadesi.

**JEL Sınıflandırması** : E62, H2, H24, K34.

\* Bu çalışma Dr. Öğr. Üyesi Erkan KILIÇER danışmanlığında yürütülen ve Mustafa POLAT tarafından hazırlanan “Vergi İade Uygulamalarının Türk Gelir Vergisi Açısından Değerlendirilmesi” konulu yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

<sup>1</sup> Maliye Bilim Uzmanı, Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, mplt51@outlook.com, ORCID: 0000-0002-9485-9603.

<sup>2</sup> Dr. Öğr. Üyesi, Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, erkankilicer@ohu.edu.tr, ORCID: 0000-0001-9330-0165.

### Atıf/Citation (APA 6):

Polat, M., & Kılıçer, E. (2023). Türk gelir vergisi kanunu bakımından vergi iade uygulamalarının değerlendirilmesi. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(2), 356–380. <http://doi.org/10.25287/ohuiibf.1175720>.

# EVALUATION OF TAX REFUND PRACTICES IN ACCORDANCE WITH TURKISH INCOME TAX LAW

## Abstract

Taxes are an important source of income for meeting public needs and maintaining the continuity of countries. Income tax has an important place in this income source. In this sense, the subject of the study is the refund applications of the income tax, which is included in the direct taxes in our country, which is collected on income and earnings and has a share of approximately twenty percent in tax revenues. In this thesis, the return process resulting from the deduction of the income tax collected with the withholding method and the temporary tax paid during the year from the annual return is discussed by using sample applications and original return documents, and solutions are tried to be brought about the faulty aspects of the refund applications.

**Keywords** : Income Tax, Tax Withholding, Provisional Tax, Offset, Tax Refund

**JEL Classification** : E62, H2, H24, K34

## GİRİŞ

Devletler kamusal ihtiyaçların önemli bir kısmını zorunlu ve karşılıksız bir kamu geliri olan vergilerle karşılamaktadır. Bu verginin konusunu ise gelir, servet ve harcamalar oluşturmaktadır. Ülkemizdeki tarihi gelişimi 18. yüzyılın ortalarına kadar uzanan, gerçek kişilerin kazanç ve iratları üzerinden artan oranlı tarifeye göre alınan subjektif, şahsi ve dolaysız bir vergi olan gelir vergisi, bu çalışmanın temel alanını oluşturmaktadır. Gelir vergisi esas anlamda beyan esasına dayanmaktadır. Ancak beyan esasında vergiyi doğuran olayla tahsili arasındaki sürenin uzun olması nedeniyle tahsilatı artırmak ve tahsil süresini kısaltmak için tevkifat yöntemi geliştirilmiştir. Ülkemizde de gelir vergisi tahsilatının büyük bir kısmını karşılayan, vergi alacağının kaynakta tahsilini sağlayan ve beyan esasının bir istisnasını oluşturan tevkifat yöntemi kullanılmaktadır. Özellikle verginin kaynakta kesinti yoluyla alınması sonucunda vergi kayıp ve kaçığının azalması, verginin zamanında tahsil edilmesi ve vergileme maliyetlerinin düşmesinden dolayı ülkemizde tevkifat yöntemi benimsenmiştir. Gelir idaresi, tevkifat yöntemi ile ilgili çeşitli düzenlemeler yaparak bu yöntem sayesinde tahsil edilen vergileri, bir yandan nihai vergi olarak kabul ederken; diğer yandan ise verginin beyanname üzerinden mahsup edilmesine imkân sağlayarak, gelirin vergilendirilmesini amaçlamaktadır. Tevkifat ve geçici vergi GVK'nın 121'inci maddesine istinaden beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmekte, mahsubu yapılan tutarın gelir vergisinden fazla olması halinde ise, aradaki fark mükellefe iade edilmektedir. Gelir vergisinde iade süreci, mükellefin yıllık beyanamesini vermesiyle başlamakta, mahsup/nakden iade talebinin gerçekleşmesiyle son bulmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, Türk gelir vergisinde yer alan iade uygulamalarına ilişkin hem mevzuat hem de uygulama anlamında bir değerlendirme yaparak, sürecin etkin işletilmesine yönelik çözüm önerileri sunmaktır. Bu çalışmada öncelikle gelir vergisinin tanımı, özellikleri ve Türk vergi sistemindeki yeri anlatılmaktadır. Ardından gelir vergisinde tevkifat uygulaması, tevkif yoluyla kesilen vergilerin mahsup ve iadesi ile geçici verginin mahsubu ve iadesi ele alınmakta ve vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi uygulamasına yer verilmektedir. Nihayetinde örnek bir uygulama ışığında gelir vergisi iade süreci anlatılarak, gelir vergisi iade uygulamaları ile ilgili olarak mevzuata ve uygulamaya yönelik öneriler getirilmektedir.

## I. GELİR VERGİSİNİN TANIMI, ÖZELLİKLERİ VE TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ YERİ

Gelir vergisi, dolaysız, şahsi ve subjektif bir vergi türüdür. Bu vergi gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratların safi tutarına artan oranlı tarifelenen uygulamalarıyla alınmaktadır. Ayrıca üniter bir yapıya sahiptir yani bütün gelir unsurları toplanıp bir arada değerlendirilir ve toplam üzerinden vergilendirme işlemi yapılır bu işlem yapılırken de varsa indirimler dikkate alınır (Işık, 2014: 180).

Gelir Vergisi Kanunu (GVK), gelir kavramını veri olarak ifade etmekte ve kanunda yapılan tanımda gelir kavramını açıklamaktan daha çok kanun kapsamında vergilendirilecek gelir için belli başlı nitelikler ve özellikler aramaktadır (Öncel, Kumrulu, Çağan, 2010: 240). Vergi mevzuatımızda elde edilen bütün kazanç ve iratlar vergilendirilememektedir. Çünkü bazı durumlarda gelir elde edilmiş olmasına karşın verginin konusuna girmemektedir (Arıkan ve İnneci, 2016: 20). Elde edilen gelirin gelir vergisinin konusuna girmesi için GVK'nın 2. Maddesinde; “ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar” olarak sayılan 7 tane gelir unsurundan herhangi birinin kapsamına girmesi gerekmektedir.

Verginin matrahı bir kişinin elde ettiği gayri safi kazançtan bu kazancı elde edebilmek için yaptığı giderler düşülerek bulunur. Mükelleflerin safi kazançları matrahlarını belirler ve ödenecek vergi de bu matrah üzerinden hesaplanır (Kalenderoğlu, 2017: 147). Gelir vergisinin matrahı ise elde edilen gelirin parasal değeridir. Bu sebeple gelir vergisi, verginin matrahının verginin konusunun ekonomik değeri üzerinden hesaplanan advalorem vergi türüne girer (Şen ve Sağbaş, 2017: 65). Gelir vergisinde elde edilen safi kazanç üzerinden matrah hesaplanır ve vergi tarh edilir.

Ülkemizde gelir vergisinde artan oranlı tarife uygulanmaktadır. Artan oranlı vergi tarifesinde vergi matrahı artarken vergi oranı da aynı şekilde artmaktadır (Sarıkaya, 2020: 45).

GVK'nın 103'üncü maddesine göre gelir vergisinin konusuna giren kazanç elde eden kişilerin gelirlerinin %15, %20, %27, %35 ve %40 olmak üzere 5 farklı dilimde vergilendirildiğini ayrıca ücret dışı ve ücret gelirleri için belirlenen gelir tarifelerinin 3. dilimden sonra farklılaştığı görülmektedir.

Gelir vergisi ortaya çıktığı günden itibaren vergi sistemleri içerisinde her zaman önemli bir yere sahip olmuştur. Gelir vergisi hem vergilemenin mali fonksiyonu hem de gelir dağılımında adaleti sağlama, ekonomik istikrar ve büyüme gibi mali olmayan fonksiyonları olması nedeniyle önemli bir vergi türüdür (Güven, 2019: 1).

Vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içindeki payının 2020 yılı itibarıyla %83,40 olduğu, gelir vergisinin vergi gelirleri içindeki payının ise 2020 yılı itibarıyla %19,06 olduğu bilinmektedir. Bu durum ülkemiz için vergi gelirlerinin ve bu gelirin içerisinde gelir vergisinin ne denli önemli olduğunu göstermektedir. Ülkemizde kamu hizmetlerinin finansmanının en önemli aracı olan vergilerin bütçe içindeki payı her geçen yıl artmaktadır. Ülkemizde son 10 yılda genel bütçe ve toplam vergi gelirlerinin yaklaşık 3 kat arttığı ve toplam vergi gelirlerindeki artışa paralel olarak gelir vergisi tahsilatının da hemen hemen aynı oranda arttığı görülmektedir. Gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilerde gelir vergisinin payının 2020 yılı itibarıyla %60 olduğu ve bu tahsilatın içinde ise gelir vergisi tevkifat oranının yaklaşık %93'lük bir orana ulaştığını söylemek mümkündür (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2021). Bu durum gelir vergisinin tahsilatının beyan usulünden stopaj usulüne dönüştüğünü ortaya koymakta ve gelir vergisinin beyan üzerinden alınan vergi özelliğini yitirdiğini göstermektedir.

Ülkemizde mükellef sayısının bütün vergi türleri bazında yıllar itibarıyla arttığı ve gelir vergisi mükellef sayısının 2 milyon kişiyi gelir stopaj vergisi mükelleflerinin ise 3,5 milyon kişiyi aştığı görülmektedir. Ayrıca gayrimenkul sermaye iradı (GMSİ) mükellef sayısının son 10 yılda yaklaşık 2.5 kat artması da oldukça önemli bir göstergedir. (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2021).

Türkiye geneli gelir vergisi beyanname özeti en son 2013 yılında yayımlanmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından izleyen yıllar için ise bu konu ile ilgili istatistik yayınlanmamıştır. Bu istatistiğe göre 1.832.208 mükellef yıllık gelir vergisi beyanname vermiş ve 1.340.874 mükellef kâr

bildiriminde bulunmuştur. Vergiye tabi matrah üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecek vergiler çıkarıldığında ise 895.818 mükellefe gelir vergisi tahakkuk ettirilmiş ve 184.582 mükellef ise iadeye hak kazanmıştır. Ödenmesi gereken gelir vergisi tahakkuk etmesine rağmen 2013 yılında iadesi gereken gelir vergisi ve/veya geçici verginin, ödenmesi gereken gelir vergisine oranının %24,23 olması oldukça dikkat çekicidir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2013).

Ayrıca GİB'den alınan verilere göre bu oran 2012'de %23,85, 2011'de ise %17,73'tür. İstatistiğin yayımlandığı son 3 yılda, bu oranın ve vergi gelirleri ve gelir vergisi tahsilatının arttığı, gelir vergisi tahsilatının içinde gelir vergisi tevkifatı oranının yüksek olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca indirim kalemlerinin, istisnaların ve gelir vergisi/gelir stopaj vergisi mükelleflerinin sayısının arttığı düşünüldüğünde ve Gelir/Kurumlar Vergisi Standart İade Sisteminin (GEKSİS) 2015 yılında uygulamaya geçmesiyle söz konusu bu oranın 2022 yılı itibarıyla daha da artmış olacağı düşünülmektedir.

## II. GELİR VERGİSİNDE İADE UYGULAMALARI

Artan oranlı tarifeye göre alınan ve subjektif, şahsi ve dolaysız bir vergi türü olan gelir vergisinin beyana dayalı, tevkifat, basit usul ve geçici vergi şeklinde 4 farklı tahsilat şekli vardır. Bunlardan tevkifat ve geçici vergi yoluyla tahsil edilen vergi GVK'nın 121'inci maddesine istinaden beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmekte, mahsubu yapılan tutarın gelir vergisinden fazla olması halinde ise, aradaki fark mükellefe iade edilmektedir.

### II.I. Gelir Vergisinde Tevkifat Uygulaması

Vergilemede asıl olan, verginin mükellef tarafından verilen beyannameye göre tarh ve tahakkuk ettirilmesidir. Bununla beraber hemen hemen bütün gelir unsurlarının vergilendirilmesinde bu gelirlerin beyan edilmesi beklenilmeden vergi sorumlularınca, elde edilen gelirden kaynaktan kesinti yöntemi ile alınan verginin, ilgili vergi dairesine ödenmesi esası getirilmiştir (Akbal, 2013: 144). Tevkifat uygulamasının amaçları mükelleflerin işlem yükünü azaltmak, küçük matrahların vergiden kaçırılmasını önlemek, verginin tahsilini hızlandırmak ve verginin mükellefler üzerindeki psikolojik etkisini gidermek olarak sayılmaktadır (Korhan, 2014: 209). Tevkifat uygulaması, vergilendirme yöntemi olarak beyan esasının istisnasını oluşturmaktadır. Bu yöntemde vergi dairesi, mükelleflerin şahsi veya ailevi durumlarına bakmamakta ve vergi alacağını kazanç ve/veya iradı elde edene ulaşmadan kaynağında tahsil etmektedir (Gün, 2015: 241).

Tevkifat uygulamasının olumlu yönleri kadar olumsuz yönleri de bulunmaktadır. Saraçoğlu'nun 2018'te yayımlanan çalışmasında, mükelleflerin vergilendirilirken şahsi durumlarını dikkate almaması, özellikle tevkifatın nihai vergi olduğu, yıllık beyannameye konu edilmediği durumlarda artan oranlı vergilendirmeye imkân tanımaması, vergi bilincinin oluşumuna engel olması, muafiyet ve istisna durumlarında da tevkifat yapılması ve vergilemede adalet ve eşitlik ilkelere aykırı bir teknik olması denilerek tevkifat uygulamasının olumsuz yönlerine yer verilmiştir.

Tevkifat yöntemi gelir vergisine konu olan bir gelirin ilgisine ödenirken, ödemeyi yapan vergi sorumlusu tarafından, belirli oranlar üzerinden alacağın bir kısmının kesilip, hasılatı elde eden adına vergi dairesine yatırılması olarak tanımlanmaktadır (Korhan, 2014: 209). Tevkifat yönteminde vergi, ödemeyi yapanlarca diğer bir ifadeyle verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan vergi sorumlusu tarafından yatırılmaktadır. Vergi sorumlusunun vergiyi doğuran olayla bağlantısı yoktur fakat ödeme konusunda sorumluluğu bulunmaktadır. Vergi tevkifatı verginin daha sonra mahsup edilmek üzere gelir sahibine ödeme yapılırken kesilmesidir. Burada yapılan kesinti kimi zaman mahsuba konu edilmekte kimi zamanda kesilen vergi nihai vergi olarak değerlendirilebilmektedir (Saraçoğlu, 2018: 3).

Tevkifat, gelir vergisinde yer alan beyan yöntemi değil tahsilat yöntemlerinden biridir ve verginin üçüncü şahıslar tarafından ödenmesi durumudur (Türk, 2011: 195). Kaynakta kesinti yöntemi olan tevkifatta gelirin doğumuyla vergilendirilmesi arasındaki süre kısadır ayrıca hile ve vergi kaçırma olayı az yaşanmaktadır. Bu sebeple tevkifat yöntemi idareler açısından bir güvenlik müessesidir (Öz, 2006: 47). Gelir üzerinden alınan vergilerin tahsilatında tevkifat yöntemi oldukça önemli bir yer tutar. 2020 yılı itibarıyla tevkifat yoluyla tahsil edilen verginin toplam gelir vergisine oranı %93'lere ulaşmıştır. Ücret gelirlerinin, serbest meslek kazançlarının, kira gelirlerinin ve menkul sermaye iratlarının önemli bir kısmının tevkifat yöntemiyle vergilendirilmesi bu oranın bu denli yüksek olmasını açıklamaktadır (Ortaç vd., 2016: 87).

GVK'nın 94'üncü maddesinde “*Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraî kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dâhil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar*” denilerek tevkifata tabi mükelleflerin kimler olduğu belirtilmiştir. Ayrıca kanun metninden tevkifat uygulamasının isteğe bağlı bir uygulama olmadığı zorunluluk esasına dayandığı da anlaşılmaktadır.

Tevkifata tabi kazançlar GVK'nın 94'üncü maddesinde tek tek sayılmıştır. Bu maddede yazmayan kazançlar için kesinti yapılması mümkün değildir. Dolayısıyla GVK'nın 98. maddesi kapsamında, “*GVK'nın 94'üncü maddesi gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın 23. günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar*”. GVK'nın 100'üncü maddesinde yer alan “*genel bütçeye dâhil idare ve müesseselerin yaptıkları vergi tevkifatı için beyanname vermezler*” hükmü gereğince genel bütçeye dahil idare ve müesseselerin beyanname vermeyeceği belirtilmiştir.

GVK'nın 94'üncü maddesinde birçok kazanç türü olmasına karşın Tablo 1'de toplam içerisinde %82.01 payı olan 8 adet önemli birkaç ödeme türüne ve kesinti tutarlarına yer verilmiştir. Yapılan bu kesintiler mahsuba konu edilmesinin yanı sıra nihai vergi olarak da değerlendirilebilmektedir. Tablodan adına kesinti yapılan ve doğal olarak iade hakkını elde eden mükellef türlerini yani meslek gruplarının hangileri olduğu hakkında da çıkarım yapmak mümkündür. Buna göre %1,91 payı olan serbest meslek kazançları tabi mükelleflerden muhasebeci, avukat, mühendis, mimar vb., %2,93 payı olan gayrimenkul sermaye iradı mükellefleri ve %3,12 payı olan yıllara yaygın inşaat işi ile uğraşan ticari kazanç mükelleflerinin yararlandığını söyleyebiliriz. Her ne kadar gelir stopaj vergisi tahsilatı içerisinde ücret gelirlerinin %61,25 payı olsa da söz konusu verginin önemli bölümü yıllık beyannameye konu edilmeyip nihai vergi olarak değerlendirildiği için ücret geliri elde edenler söz konusu iade uygulamasından sınırlı olarak yararlanmaktadır.

**Tablo 1. Muhtasar Beyannameye Bildirilen Bazı Ödeme ve Kazanç Türleri ile Miktarları**

Ödeme ve Kazançların Türü	Kodu	Kesinti	%
“Asgari Ücretli (GVK Md. 94/1)”	011	32.216.429.037	10.88
“Diğer Ücretler ile Ücret Sayılan Ödemeler (GVK Md. 94/1)”	012	150.070.576.159	51.37
Huzur Tazminatı	014	4.607.645.259	1.56
“Diğer Serbest Meslek Kazancı Ödemeleri (GVK Md. 94/2-b)”	022	5.663.678.722	1.91
“Birden Fazla Takvim Yılına Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Dolayısıyla Yapılan Hakediş Ödemeleri (GVK Md. 94/3)”	031	9.247.092.434	3.12
“70'inci Maddede Yazılı Mal ve Hakların Kiralanması Karşılığı Yapılan Ödemeler (GVK Md. 94/5)”	041	8.668.046.003	2.93
“Ticaret Borsalarında Tescil Ettirilerek Satın Alınan Diğer Ziraî Mahsuller İçin Yapılan Ödemeler (GVK Md. 94/11-a-i)”	093	3.156.662.230	1.07
“TL Mevduat Hesaplarına Yürütülen Faizler (GVK Geç. Md. 67/4)”	101	27.159.361.678	9.17

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2021:169

Tablo 2’de ise GVK’nın 94’üncü maddesinde yer verilen kazanç türleri üzerinden yapılan tevkifatların oranlarından bahsedilmiştir. Bu tabloda da çalışmanın kapsamı gereği önemli ödeme türlerinin oranlarına yer verilmiştir. Ücret ödemelerinden %15-%40, serbest meslek kazançlarından %17-%20, yıllara yaygın inşaat kapsamında yapılan işlerden %5, 70’inci maddede yazılı mal ve hakların kiralamalarından ise %20 oranında kesinti yapıldığı görülmektedir.

**Tablo 2. Gelir Vergisi Tevkifat Oranları**

İlgili Madde	Açıklama	Oran
GVK 94/1	“Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç)”	103 ve 104’üncü maddelere göre
GVK 94/2-a	“18’inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden”	17%
GVK 94/2-b	“Diğerlerinden”	20%
GVK 94/3	“42’nci madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dâhil) ödenen istihkak bedellerinden”	5%
GVK 94/4	“Dar mükellefiyete tabi olanlara, telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden”	20%
GVK 94/5-a	“70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden”	20%
GVK 94/5-b	“Vakıflar (mazbut vakıflar hariç) ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden”	20%
GVK 94/5-d	“Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşları ile uluslararası kuruluşlara ait diplomatik statüsü bulunmayan gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden”	20%
GVK 94/10-a	“Başbayiler hariç olmak üzere, 14/3/2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunda tanımlanan şans oyunlarına ilişkin olarak; bilet, kupon ve benzerlerini satanlara, düzenlenen her türlü bahis ve şans oyunlarının oynatılmasına aracılık edenlere, diğer kişilerce çıkartılan bu nitelikteki biletleri satanlara yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemelerden”	15%
GVK 94/10-b	“4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun’a göre gerçek ve tüzel kişilerin mallarını iş akdi ile bağlı olmaksızın bunlar adına kapı kapı dolaşmak suretiyle tüketiciye satanlara bu faaliyetleriyle ilgili olarak yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemelerden”	20%

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığından derlenerek hazırlanmıştır çevrimiçi: <https://www.gib.gov.tr/node/158666>

#### a. Tevkif yoluyla kesilen vergilerin mahsup ve iadesi

Tevkif suretiyle kesilen verginin yıllık gelir vergisi beyannamesinde hesaplanan gelir vergisinden mahsubu ve mahsup sonrasında varsa kalan kısmın iadesi işlemleri ile, geçici vergiye ait mahsup ve iade işlemleri ile bu vergilere ait vergi hatalarından kaynaklanan iade işlemlerine ilişkin düzenleme ve açıklamalara 252 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer verilmiştir. Çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde 252 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği yerine 252 No’lu Tebliğ ibaresi kullanılacaktır.

GVK’nın 121’inci maddesinde; “*Yıllık beyannamede gösterilen gelire dâhil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir, mahsubu yapılan miktarın gelir vergisinden fazla olması halinde ise aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunur*” denilmektedir. Mahsuben iade işlemi iadeye konu işlemlere ait bilgi ve belgelerin tamamlandığı takdirde gelir vergisi beyannamesinin verileceği tarih itibarıyla yapılmaktadır. Resen ya da ikmalen tarhiyat olması durumunda ise mahsup işlemi, mahsuben iade talebiyle ilgili belgelerin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla gerçekleştirilecektir.

Yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyana konu edilen kazanç ve iratlar üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif suretiyle kesilen vergilerin mahsup edilebilmesi için tevkif yoluyla kesilen verginin beyannameye dâhil edilen kazançla bağlantılı olması gerekmektedir. 252 No’lu Tebliğde “tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi tutarına bakılmaksızın, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir” ve “mahsuba ilişkin iade talep dilekçesinin (1A) verilmiş olması kaydıyla, mükelleflerin vergi borçlarına ilişkin mahsup talepleri yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir” açıklamalarına yer verilmiştir. Tevkif yoluyla kesilen vergilerin mahsuben iadesinde tutar sınırlaması bulunmamaktadır diğer bir ifadeyle iade tutarı 5.000 TL’de olsa 5.000.000 TL’ de olsa iade işlemleri vergi dairesi tarafından inceleme ve teminat raporu aranılmadan gerçekleştirilir. Yıllık beyannamenin verildiği tarihten itibaren ise vadesi geçen borçlara işleyen gecikme zammı silinmektedir.

Mahsuben iade hakkına sahip mükellefler, eğer kendilerinin ödeme aşamasına gelmiş vergi borcu yoksa ve iade talep dilekçesinde hangi borçlara mahsup talep edileceği belirtilirse ortağı oldukları adi ortaklık veya kolektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına iade alacaklarının mahsup edilmesini isteyebilirler. Ayrıca mükellefler iade alacaklarını muaccel hale gelmiş vergi borçları olmaması durumunda izleyen dönemlerde muaccel hale gelecek vergi borçlarına mahsup isteyebilirler.

252 No’lu Tebliğe göre, mükellefler nakden iade talebinde bulunurlarsa bu taleplerini iade talep dilekçesiyle yapmaları gerekmektedir. Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade edilecek tutarın 2022 yılı iadeleri için 68.000 TL’yi geçmemesi halinde iade talepleri, iade talep dilekçesi ile aşağıdaki maddelerde yer verilen belgelerin eklenmesi şartıyla inceleme raporu ve teminat aranılmadan gerçekleştirilir:

- Ücret geliri elde edenler için işveren tarafından vergi kesintisinin yapıldığını gösteren yazının onaylı örneği,
- Gayrimenkul sermaye iradı elde edenler için kira kontratının onaylı örneği,
- Menkul sermaye iradı elde edenler için vergi kesintisinin yapıldığını gösteren belgenin onaylı örneği,
- Serbest meslek kazancı elde edenler için tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumlusu adına tahakkuk ettiğini gösteren belgenin onaylı örneği,
- Ticari veya zirai kazanç elde edenler için tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumluları tarafından ilgili vergi dairesine ödenmiş olduğuna ilişkin belgenin ilgili kurumca onaylanan bir örneği.

Yukarıda belirtilen belgelerin onaylı örneklerinin iade talep dilekçesi ile ilgili vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Belge içeriklerine bakıldığında verginin tahakkuk ettiğini gösterir belge şartının serbest meslek, ticari veya zirai kazançlarda ödeme şartının ise sadece ticari veya zirai kazançlarda olduğu görülmektedir. Tevkif suretiyle kesilen vergilerin nakden iade tutarı 68.000 TL’yi aştığı takdirde, 68.000 TL’yi aşan kısım için vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. 68.000 TL’ye kadar olan kısmın iadesi ise iade talep dilekçesi ve gerekli belgelerin tamamlanması ile teminat ve inceleme raporu aranılmadan yerine getirilir.

İade talebi için teminat gösterildiği takdirde ise iade için inceleme sonucu beklenmeyecektir. Ayrıca 252 No’lu Tebliğde teminat ile ilgili olarak “21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 10’uncu maddesinin birinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılanlardan bir veya birkaçı gösterilebilir. Ayrıca banka teminat mektuplarının paraya çevrilmeleri konusunda hiçbir sınırlayıcı şart taşımaması ve 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar tarafından düzenlenmiş olması gerekmektedir*” hükümlerine yer verilmiştir. 05/07/2022 tarihinde 6183 sayılı Kanun’un 10’uncu maddesinde yapılan değişiklikle sigorta şirketleri tarafından verilen süresiz ve şartsız kefalet senetleri de teminat olarak değerlendirilebilecektir.

Mükelleflerin 2022 yılı için 681.000 TL’ye kadar olan nakden iade talepleri yeminli mali müşavirlerce düzenlenen ve iade talep eden mükellefe ait Tam Tasdik Raporuna istinaden gerçekleştirilecektir. İade taleplerinin 681.000 TL’yi aşması halinde ise aşan kısmın iadesi vergi

inceleme yetkisi olanlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden gerçekleştirilecektir. Fakat 252 No’lu Tebliğde yer alan hüküm gereği özel ve genel bütçeli idareler ile il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve sermayesinin en az %51 veya daha fazlası bu kurumlara ait işletmeler adına gerçekleştirilecek iadelerde gerekli belgelerin ibrazı şartıyla herhangi bir tutar sınırlaması olmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan gerçekleştirilir.

Mükellefler ayrıca iade talep dilekçelerine, 429 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nin ekinde yer alan “Üçüncü Kişilerin/Kurumların Vergi Borçlarına Mahsup Talebine İlişkin Liste’yi ekledikleri takdirde nakden iade edilebilir safhaya gelen iade alacaklarının üçüncü kişilerin vergi borçlarına mahsup edilmesini isteyebilirler.

#### **b. Tevkif yoluyla kesilen verginin vergi sorumlusunca tahakkuk ettirilmemesi veya ödenmemesi**

Mükelleflerin nakden iade taleplerinin gerçekleştirilebilmesi için, iadeyi gerçekleştirecek vergi dairesi tarafından tevkif suretiyle kesilen vergilerin ödendiğine veya tahakkuk ettiğine ilişkin belgeler istenebilir. Vergi sorumlusu gerek ödeme yapmadığı için gerekse beyanda bulunmadığı için kendinden istenen belgeleri ibraz edemiyorsa, bu durum mükellef tarafından vergi dairesine bildirilir. Ayrıca iadeyi gerçekleştirecek vergi dairesi bu durumu vergi sorumlusunun bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirir ve verginin tahakkuku veya tahsili için gerekli işlemler gerçekleştirilir.

252 No’lu Tebliğde ayrıca “*vergi kesintisi yapanlarca kesilen vergilerin tahakkuk ettirilmiş olmasına rağmen tecil, taksitlendirme veya borçların yeniden yapılandırılması nedenleriyle ödenmemesi durumunda, mükelleflerce ilgili kurum veya kuruluşlarca istihkaklarından kesinti yapıldığına ilişkin belgeye tecil veya taksitlendirme yapıldığına ilişkin ilgili kurumdan alınacak yazının eklenmesi yeterlidir*” hükmü vurgulanmış ve ödeme şartı konusunda esneklik sağlanmıştır.

## **II.II. Gelir Vergisinde Geçici Vergi Uygulaması**

Geçici vergi, gecikmeli olarak tahsil edilen vergilerin enflasyonist ortamdan etkilenmemesi için yıl sonu gelmeden verginin tahsil edilmesi için yürürlüğe konulan bir vergidir (Değirmendereli, 2020: 127). Gelir vergisi beyannamesinin kazancın elde edildiği yılı izleyen takvim yılında verilmesi nedeniyle vergi tahsilinde süreç uzamaktadır bu sebeple toplanan vergilerin tahsilini hızlandırmak ve vergiyi enflasyona karşı korumak için vergi idaresi tarafından bu yönetime başvurulmuştur.

Geçici vergi esasında farklı bir vergi türü değil, gelir vergisi mükelleflerinin elde ettiği kazançlarının vergisinin üçer aylık dönemler halinde tahsil edilerek hazineye daha kısa sürede girmesini sağlayan bir uygulamadır (Şin, 2016: 83). Geçici vergi özü itibarıyla ayrı bir vergi değildir gelir vergisinin tahsilat şekillerinden bir tanesidir. GVK’ya göre ticari kazanç ve serbest meslek kazancı sahipleri geçici vergi mükellefleridir. Bu mükellefler bir takvim yılında 3’er aylık dönemler halinde 3 dönem beyan verecekler ve vergiye tabi matrahları olduğu takdirde %15 oranında vergi uygulanacaktır. Hesaplanan geçici verginin ise üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın 14. günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilerek 17. günü akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir.

Bazı mükellefler ise geçici vergiye tabi değildir bunlar basit usule tabi ticari kazanç sahipleri, yıllara yaygın inşaat işleri ile noterlik faaliyetiyle uğraşanlar, zirai kazanç, ücret, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve irat sahipleridir. Geçici vergiye tabi olan gelir ile geçici vergiye tabi olmayan gelir beraber elde edildiği durumlar söz konusu olduğunda sadece geçici vergiye tabi olan gelir kısmının dikkate alınması gerekmektedir (Bitkin, A. O., 2011: 28).

#### **a. Geçici verginin mahsubu ve iadesi**

Geçici verginin mahsup ve iadesi ile ilgili düzenlemelere de 252 No’lu Tebliğde yer verilmiştir. GVK’nın Mükerrer 120’nci maddesinde “*bir önceki takvim yılında üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen tutar, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu*



*mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı, o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edilir” ibaresine yer verilmiştir.*

252 No’lu Tebliğe göre “*yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden ilgili hesap dönemine ilişkin geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergi mahsup edilir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tahakkuk ettirilmiş geçici verginin ödenmiş olması gerekmektedir. Geçici vergi dönemleri itibariyle tahakkuk ettirilmiş, ancak ödenmemiş bulunan geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.*” Ayrıca söz konusu tebliğde “*ödenen geçici vergi tutarının, geçici verginin ilgili olduğu döneme ilişkin olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması halinde, mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir” hükmü düzenlenmiştir.*

Mahsup işleminin yerine getirilebilmesi için yazılı bir başvuruya gerek yoktur. Söz konusu mahsup işlemi zamanaşımı hükümleri de dikkate alınarak vergi dairesi tarafından re’sen yerine getirilmektedir. Diğer taraftan “*yıllık beyannamenin ilgili satırında gösterilmeyen geçici verginin mahsuben veya nakden iade edilebilmesi için o yılın sonuna kadar Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 429) ’nin ekinde yer alan iade talep dilekçesi (1B) ’nin verilmesi” gerektiği 252 No’lu tebliğde dile getirilmiştir.*

Geçici verginin, mahsuben veya nakden iadelerinde ise bir miktar sınırlaması bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle, geçici vergi ödenmiş ise geçici vergi iadeleri teminat ve inceleme raporu aranmadan gerçekleştirilir. 262 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde “*KDV iade alacağının geçici vergi borçlarına mahsup edilmesi ve mahsup yoluyla ödenmiş bu geçici verginin de yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsubundan sonra kalan tutarın nakden iadesinin talep edilmesi durumunda, söz konusu iade taleplerinin asıl kaynağının katma değer vergisi alacağı olması nedeniyle bu tür iade taleplerinin Katma Değer Vergisi Genel Tebliği çerçevesinde yerine getirilecektir”* denilmiştir. Böylelikle KDV iade alacağının mahsubu ve iadesi ile ilgili hususlarda KDV Genel Tebliğlerine göndermede bulunulmuştur.

### **II.III. Gelir Vergisi ile İlgili Vergi Hatalarından Kaynaklanan İade İşlemleri**

Gelir vergisi ile ilgili vergi hataları nedeniyle fazla tahsil edilen vergi varsa bu tutarın diğer vergi borçlarına mahsubu ve iadesinin alınması mümkündür. 252 No’lu Tebliğde yer alan hükümlere göre, fazla veya yersiz olarak vergi tahakkuk ettirilmesine neden olan vergi hatası düzeltilir ve fazla tahakkuk ettirilen vergide ödenirse, söz konusu vergi mükellefe iade edilebilir. İade için mükelleflerin mahsup taleplerini iade talep dilekçesi (1C) ile yapmaları gerekmektedir. Mahsup işlemi ise mükellefin vergi hatasını düzeltilmesi için vergi dairesine dilekçe ile bildirdiği tarih itibariyle yapılmaktadır. Ayrıca mahsubu talep edilen vergi borçları için bu tarihten itibaren gecikme zammı hesaplanması yapılmamaktadır.

## **III. VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE VERGİ İNDİRİMİ UYGULAMASI**

Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi uygulaması ile ilgili düzenlemelere GVK Mükerrer 121. maddesinde ve 301 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer verilmiştir. Vergisini zamanında ödeyen, vergisel ödevlerini düzenli olarak yerine getiren mükelleflerin de bir nevi ödüllendirildiği bir uygulamadır (Akbaşrak, 2017: 207). Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi uygulamasında özet olarak aşağıdaki kontroller yapılmaktadır:

- Mükellefiyet Kontrolü
- Borç Kontrolü
- Son 2 Yılın Beyanname Kontrolü
- Son 2 Yılın Ödeme Kontrolü

- Son 2 Yılın İhbarname Kontrolü
- Sicil Kontrolü
- Vergi Usul Kanunu (VUK) 359. Madde Kapsamında Yapılan Kontroller

Yukarıda yapılan kontrollerin tamamı olumlu olan mükellefler uygulamadan yararlanabilmektedir. Söz konusu indirimde ait hükümler ilgili madde de “*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 vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5’i, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilir. Şu kadar ki hesaplanan indirim tutarı, her hâl ve takdirde 2 milyon Türk lirasından fazla olamaz. İndirilecek tutarın ödenmesi gereken vergiden fazla olması durumunda kalan tutar, yıllık gelir 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*” şeklinde ele alınmıştır.

Gelir vergisi mükelleflerinin yararlanmaları gereken indirim tutarı, ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla beyan edilen gelirlerin toplam gelir vergisi matrahı içerisindeki oranı dikkate alınarak hesaplanan gelir vergisi esas alınarak bulunmaktadır. Söz konusu indirimden faydalanabilmek için gerekli şartlar aşağıda sıralanmıştır:

- “*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,*

- *Yukarıdaki maddede 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, indirim tutar sınırının %1’ini aşmaması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.),*

- *İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, GVK Mükerrer 21. maddenin (1) numaralı bendi kapsamındaki 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.”*

İndirimden faydalanabilmek için yukarıda sayılan koşulların birlikte sağlanması gerekmektedir. Bununla birlikte yukarıda belirtilen koşullar sağlansa bile mükelleflerin indirimin hesaplanacağı gelir vergisi beyannamesinin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında VUK’un 359’uncu maddesinde yer alan fiilleri işledikleri tespit edilirse de vergiye uyumlu mükelleflere tanınan indirimden yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır. Vergiye uyumlu mükelleflere tanınan indirimden yararlanan mükelleflerin, sağlamaları gereken şartları taşımadığı indirim uygulandıktan sonra anlaşılırsa ilgili vergilendirme döneminde indirim nedeniyle ödenmeyen vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanmadan tarh edilir.

Vergi uyumlu mükelleflere indirim uygulamasından 2020 takvim yılında yaklaşık olarak 65.000 gelir ve kurumlar vergisi mükellefi yararlanmış, bu durum gelir ve kurumlar vergisi mükellef sayıları dikkate alındığında uygulamadan yararlanabilmenin ne kadar zor olduğunu göstermektedir (Deliktaş, 2021:340). Dolayısıyla vergiye uyumlu mükelleflere tanınan bu indirim hakkının şartlarının gözden geçirilmesi uygulamanın işleyişine katkı sağlayacaktır.

#### IV. ÖRNEK UYGULAMA İŞİĞİNDE GELİR VERGİSİNDE İADE SÜRECİ

Gelir vergisinde mükellefin yıllık gelir vergisi beyannamesini vermesiyle başlayan iade süreci mahsup/nakden iade talebinin gerçekleşmesiyle son bulmaktadır. Gelir vergisi iadeleri 252 No’lu Tebliğde belirlenen usul ve esaslara göre mahsuben veya nakden olmak üzere iki farklı şekilde

yapılmaktadır. Mahsuben veya nakden talep edilen gelir vergisi iadeleri 252 No’lu Tebliğde belirtilen şartlar doğrultusunda vergi inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirildiği gibi YMM raporuna, vergi inceleme raporuna ya da verilen teminata bağlı olarak da yapılabilmektedir.

Gelir vergisi iadesine ilişkin işlemler, iade talebine göre verilmesi gereken belgeler ile iade hakkı doğuran işleme ilişkin belgelerin vergi dairesine verilmesinin ardından GEKSİS tarafından Gelir Vergisi İadesi Kontrol Raporunun üretilmesi sonucu iadenin yapılmasına engel herhangi bir eksikliğin olmaması durumunda tamamlanmakta ve mükellefin mahsuben ya da nakden iadesi gerçekleştirilmektedir. Gelir vergisi mükelleflerinin iade süreçlerinin başlayabilmesi için öncelikle gelir vergisi beyannamelerini vermeleri ve verilen beyannamede aşağıda yazar tarafından düzenlenen Tablo 3’te gösterilen hesaplamalara göre iade doğması gerekmektedir.

**Tablo 3. İadenin Hesaplanması**

M A T R A H	Gelirler	+	
	Giderler	-	
	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (KKEG)	+	
	İndirimler	-	
	İstisnalar	-	
	Geçmiş Yıl Zararları	-	
<b>Matrah X Oran = Hesaplanan Vergi</b>		<b>Mahsup= Kesintiler + Geçici Vergi</b>	
<b>Mahsup Tutarı Hesaplanan Vergiden Büyüğe İade Doğar</b>			

Yukarıdaki Tablo 3’ten anlaşılacağı üzere iade, mükellef tarafından aynı takvim yılı içerisinde kesinti yoluyla ödenen vergilerin dönem sonunda hesaplanan vergiden yani ödenmesi gereken vergiden yüksek olmasından kaynaklanmaktadır. Tablo 3’te üzerinde durulması gereken bir diğer konu ise iadenin ortaya çıkmasında giderler, indirimler, istisnalar kısımlarının oldukça önemli olduğudur. Diğer bir ifadeyle mükellefin usulsüzce yapacağı bir giderin, indirimin veya yararlanacağı bir istisnanın haksız bir iadeye yol açacağı aşikârdır. Bu sebeple iade sürecinde bu hususların kontrolleri titizlikle yapılmalı ve haksız iadeye sebebiyet verilmemesi gerekmektedir.

**Tablo 4. Gelir Vergisi Standart İade Talep Dilekçeleri**

İadenin Konusu	Dilekçe Tipi
Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerden Doğan İade	1A
Vergi İndiriminden Doğan İade (GVK Mükerrer Madde 121)	1A
Geçici Vergiden Doğan İade	1B
Fazla veya Yersiz Olarak Ödenen Gelir Vergisinden Doğan İade	1C

Mükelleflerin gelir vergisi beyannamesini vermesiyle başlayan iade süreci yazar tarafından düzenlenen Tablo 4’te yer alan dilekçelerden iadenin konusuna göre sistem üzerinden standart iade talep dilekçesinin verilmesiyle devam eder. Vergi dairesi ise kontrol raporu ve belgeleri inceleyerek varsa eksiklikleri izahat, tenzil veya bloke yollarıyla gidererek düzeltme ve muhasebe fişi düzenledikten sonra iade sürecini sonlandırır.

#### IV.I. Gelir Vergisi Standart İade Sistemi

Gelir vergisi mükelleflerinin beyanlarına istinaden oluşan iade talepleri vergi daireleri tarafından GEKSİS kullanılarak gerçekleştirilir. Bu sistemi, gelir vergisi iade işlemlerine asgari bir standart getirilmesi ve yurt çapında uygulama birliğinin sağlanması amacıyla iadelerin elektronik ortamda kontrol ve analizinin yapılarak mükellef ve iade yapacak birimlere raporlanması olarak tanımlamak mümkündür. 22/01/2016 tarihinde yayınlanan 99 No’lu Gelir Vergisi Sirküleri ile gelir vergisi iade talepleri ile ilgili olarak iade işlemlerine hız kazandırılması, iade işlemleri açısından asgari bir standart

getirilmesi, işlemlerin basitleştirilmesi, insan kaynağının daha etkili ve verimli kullanılması, mevzuat değişikliklerine daha hızlı uyum sağlanması ve uygulama birliğinin sağlanması amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığına hazırlanan GEKSİS uygulamaya konulmuştur. Buna göre gelir vergisi mükelleflerinin 2015 ve izleyen vergilendirme dönemlerine yönelik iade talepleri için elektronik ortamda gönderecekleri bilgi ve belgeler esas alınarak gelir vergisi iadelerine yönelik kontrol ve analizler elektronik ortamda yapılacak özet bir rapor halinde iadeyi yapacak birime ve mükellefe sunulacaktır.

Ayrıca mükellefler iade taleplerini İade Takip Sistemi denilen ve mükellefler tarafından elektronik ortamda verilen iade talep dilekçesi ile başlayan ve mükellefe iadenin yapılmasına kadar geçen süreçteki tüm aşamaların, gerek merkez birimler ve vergi dairesi gerekse de mükellefler tarafından çevrimiçi olarak takibine imkân veren bir sistem üzerinden takip edebilmektedirler. 16.10.2018 tarihi itibarıyla gelir vergisi iade talepleri de İade Takip Sistemi kapsamına alınmıştır.

2015 yılında uygulanmaya başlayan ve kapsamı genişletilen GEKSİS ile 01/01/2021- 31/12/2021 döneminde, 260.807 adet iade talebi risk analizine tabi tutulmuştur (GİB, 2022: 126).

#### IV.II. Uygulama Örneği

Uygulama örneğine geçmeden önce, iade sürecinin daha iyi anlaşılması ve beyannamenin bazı kalemlerinin nasıl oluştuğunun görülebilmesi için gelir vergisi iadelerinin önemli bir kısmını oluşturan kesinti yoluyla ödenen vergilerden doğan iadelere örnek olması açısından serbest meslek makbuzu örneği üzerinde durulacaktır.

**Tablo 5. Serbest Meslek Makbuzu Örneği**

Açıklama	Oran (%)	Tutar (TL)
<b>Brüt Ücret</b>	-	10.000
<b>Gelir Vergisi Tevkifatı</b>	<b>%20</b>	<b>2.000 (-)</b>
<b>Net Ücret</b>	-	8.000
<b>KDV</b>	%18	1.800 (+)
<b>Tahsil Edilecek Tutar</b>		9.800

Tablo 5’te örnek bir serbest meslek makbuzu hesaplaması yer almaktadır. Serbest meslek faaliyeti yürüten bir mükellef yaptığı iş karşılığında düzenlediği makbuzunda %20 oranında gelir vergisi tevkifatı uygulayarak kesinti yapmış, brüt ücret üzerinden hesapladığı %18 KDV’yi ise net ücrete ekleyerek 9.800 TL gelir elde etmiştir. Her ne kadar burada örnek serbest meslek makbuzu üzerinden verilmiş olsa da farklı faaliyetlerde bulunan mükelleflerin kesinti yoluyla ödenen vergilerden doğan gelir vergisi iadelerinde de aynı durum söz konusudur. Örneğin yıllara yaygın inşaat işi ile uğraşan mükellefler de hizmetleri karşılığı kesecekleri faturayı KDV hariç tutara %5 oranında da gelir vergisi stopajı uygulayarak düzenleyecekler.

Burada bir başka husus ise mükelleflerin düzenleyecekleri bütün belgelerde stopaj olmayacağıdır. Örneğin bir avukat veya mühendis serbest meslek hizmetini stopaj yükümlülüğü olmayan bir vatandaşa verirse düzenleyeceği makbuzda brüt ücrete stopaj uygulamayacaktır. Brüt ücreti olduğu gibi beyannamesinde gayrisafi hasılat olarak bildirecek fakat adına kesilen stopaj olmadığı için hesaplanan vergiden herhangi bir mahsup yapamayacaktır. Ayrıca hizmetin içeriğine göre hesaplanan KDV’ye de tevkifat uygulanabilmektedir fakat burada yapılan hesaplamalarda KDV tevkifatı uygulaması dikkate alınmamıştır. KDV tevkifatı gelir vergisi stopajı tutarını etkilemeyecek olup tahsil edilen tutarın KDV tevkifatı kadar azalmasına neden olacaktır. Mükellefler buradan elde ettikleri gelirleri yıl içinde gelir geçici vergi ve KDV beyannameleri ile izleyen yılda ise gelir vergisi beyannameleri ile beyan ederler. Makbuzda yer alan gelir vergisi tevkifatı tutarı ise hizmeti alan stopaja tabi yükümlüler tarafından muhtasar beyannamelerde beyan edilecektir.

Aşağıdaki Tablo 6’da Mükellef A’ya ait yıllık gelir vergisi beyanname özetine yer verilmiştir. Mükellef A, beyannamesinin serbest meslek kazançlarına ilişkin bildirim bölümünde 397.867,17 TL gayrisafi hasılat, 272.050,81 TL indirilecek gider bildirmiş bunun sonucunda 125.816,36 TL serbest meslek kazancından kâr elde etmiştir. Mükellef A, aynı zamanda gayrimenkul sermaye iradı elde ettiğini bildirmiş bu gelirden ise 8.755,00 TL kâr elde etmiştir. Mükellef A’nın elde ettiği gayrimenkul sermaye iradı gelirine ait kârın hesaplamasında %15 götürü gider uygulanmış fakat GVK’nın 21. maddesindeki hüküm gereği gayrimenkul sermaye iradı istisnasından yararlanamamıştır.

Mükellef A, beyannamesinde Bağkur veya SSK primi ödemediğini ve sakatlık indiriminden yararlanmadığını beyan etmiş ve serbest meslek kazancından ve gayrimenkul sermaye iradı gelirinden toplamda 134.571,36 TL kâr elde ettiğini bildirmiştir. Mükellef A, elde ettiği kârdan GVK’nın 89’uncu maddesinde düzenlenen ve gelir vergisi matrahının tespitinde gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden yapılacak indirimlerden olan eğitim ve sağlık harcamaları ile şahıs sigorta primi indirimlerinden toplamda 9.673,76 TL yararlanmıştır.

**Tablo 6. Mükellef A’ya Ait Örnek Beyanname Özeti**

Adı Soyadı	Faaliyet Türü	Gayrisafi Hasılat	İndirilecek Giderler	Pay Oranı	Kar	Zarar
Mükellef A	SMMM	397.867,17	272.050,81	100	125.816,36	0,00
		Bağkur veya SSK Primi (-)			0,00	
		Sakatlık İndirimi (-)			0,00	
		Serbest Meslek Kazancı			125.816,36	
		Gayrimenkul Sermaye İratları			8.755,00	
		Toplam Gelir (Kar)			134.571,36	
		Eğitim ve Sağlık Harcamaları (GVK 89/2)			8.419,33	
		Şahıs Sigorta Primleri (GVK 89/1)			1.254,43	
		Mahsup Edilecek İndirimler Sonrası Kalan Tutar (Vergiye Tabi Matrah)			124.897,60	
		Hesaplanan Gelir Vergisi			28.812,35	
		Hesaplanan Vergi İndirimi (GVK Mükerrer 121)			1.339,77	
		Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler			79.055,05	
		Geçici Vergiler			0,00	
		Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı			79.055,05	
		Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi			0,00	
		<b>İadesi Gereken Gelir Vergisi</b>			<b>50.242,70</b>	
		<b>İadesi Gereken Geçici Vergi</b>			<b>0,00</b>	
		<b>Kalan Vergi İndirimi</b>			<b>1.339,77</b>	

Elde edilen kârdan indirim toplamı düşüldüğünde ise 124.897,60 TL vergiye tabi matrah bunun üzerinden ise 28.812,35 TL gelir vergisi hesaplandığı görülmektedir. Mükellef A, yıl içinde adına kesinti yoluyla ödenen 79.055,05 TL vergiyi hesaplanan gelir vergisinden mahsup etmiş bunun sonucunda 50.242,70 TL gelir vergisi iadesi almaya hak kazanmıştır. Mükellefin yıl içinde ödediği geçici vergi olmadığı için iadesi gereken geçici vergisi de 0,00 olarak hesaplanmıştır. Bu noktada eğer mükellefin yıl içinde geçici vergi ödemesi olsaydı kesinti yoluyla ödenen vergi tutarının yıllık beyanname hesaplanan gelir vergisinin tamamını mahsup etmesi nedeniyle mükellef yıl içinde ödediği geçici verginin tamamını iade alabilecektir. Ayrıca Mükellef A GVK’nın Mükerrer 21. maddesinde düzenlenen vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi uygulamasından yararlanmış ve 1.339,77 TL vergi indirimine hak kazanmıştır. Mükellef A’nın beyannamesinde ödenecek gelir vergisinin çıkmaması nedeniyle 1.339,77 TL vergiyi yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilecek bu süre içinde mahsup edilemeyen tutar ise red ve iade edilmeyecektir.

Burada bir diğer önemli husus ise %5 vergi indirimi hesabının nasıl yapılacağıdır. Mükellef A’nın verdiği beyanname hem serbest meslek kazancı hem de gayrimenkul sermaye iradı geliri bulunmaktadır bu sebeple hesaplama yapılırken serbest meslek faaliyeti nedeniyle beyan edilen

kazancın toplam gelir vergisi matrahı içerisindeki oranı dikkate alınacak ve buna istinaden hesaplanan gelir vergisi üzerinden hesaplanacaktır.


Mükellef A'nın iadeye hak kazandığı 50.242,70 TL gelir vergisi iadesi ile 1.339,67 TL vergi indirimi iki ayrı iade dosyası olarak değerlendirilecek bu sebeple mükellef A, hem aşağıdaki Tablo 7'de yer alan kesinti yoluyla ödenen vergilerden doğan iadeler için 1A iade talep dilekçesi verecek hem de vergi indiriminden doğan iade için 1A iade talep dilekçesi verecek ve iade süreçleri tek bir GEKSİS Kontrol Raporu üzerinden ayrı ayrı tamamlanacaktır.

**Tablo 7. 1A İade Talep Dilekçesi**

<b>GELİR / KURUMLAR VERGİSİ İADE TALEP DİLEKÇESİ</b> <b>1A</b> (Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerden Doğan İadeler İçin) X Vergi Dairesi Müdürlüğüne	
İade Dosya No: -	
İade Talep Evrak No: -	
Vergi No: 1111111111	
T.C. Kimlik No: 11111111111	
Soyadı- Adı (Unvan): Mükellef A	
E-posta Adresi: -	
Vergilendirme Dönemi: 01/2021-12/2021	
Vergi Kodu: 0001	
Dilekçe İade Talep Tutarı: 50.242,70	
İade Dosyası İade Tutarı: 50.242,70	
Mahsuben İade Bilgileri	
Dairenize Olan Vadesi Geçmiş Borçlarıma	

Mükellef A'nın iade talep dilekçesine baktığımızda yıllık gelir vergisi beyannamesinde iadeye hak kazandığı 50.242,70 TL'lik tutarın tamamını vadesi geçmiş borçlarına mahsup yapılmasını istediği görülmektedir. Mükellef A, bu aşamada hak kazandığı iadesini 252 Seri No'lu Tebliğindeki usul ve esaslar çerçevesinde vadesi geçmiş, vadesi gelecek borçlarına mahsup, kısmen mahsup kısmen nakden, tamamı nakden iade veya nakden iade edilebilir aşamaya gelmiş iade alacağıının üçüncü şahısların vergi borçlarına mahsubunu isteyebilir. Mükellef A'nın iade talep dilekçesini vermesiyle sistem tarafından GEKSİS Kontrol Raporu oluşturulacaktır. Oluşan rapora ve mükellefin ibraz ettiği belgelere göre iade süreci tamamlanacak veya iade reddedilecektir.

**Tablo 8. GEKSİS Kontrol Raporu**

 Bu Rapor Gelir İdaresi Başkanlığı Tarafından Oluşturulmuştur.							
GEKSİS KONTROL RAPORU (ÖZET RAPOR)							
<b>RAPOR BİLGİLERİ</b>							
Rapor Tarihi: 03/03/2022 Rapor Numarası: 1234 Rapor Dönem: 01/2021-12/2021 Rapor Sayısı: 1 <b>MÜKELLEF SİCİL BİLGİLERİ</b>							
Vergi Numarası: 11111111111 Ad Soyadı / Unvan: MÜKELLEF A Vergi Dairesi: X VERGİ DAİRESİ Faaliyet Kodu / Açıklama: 692001 Ticaret Sicil Numarası: ---- Ortaklık Yapısı (Sicil kayıtlarına göre Gösterilmektedir): Ortaklık Bilgisi Bulunmamaktadır.							
Adi /Avukatlık Ortaklık Yapısı (Sicil kayıtlarına göre gösterilmektedir):							
		Vergi	Unvan	Hisse	Giriş	Çıkış	Kuruluş
		-	-	-	-	-	-
İrtibat Bilgileri:				Adres:=-	Telefon:=-		
<b>İADE TALEP BİLGİLERİ SEGMENTLERİ</b>							
SEGMENT KODU	SEGMENT AÇIKLAMA			BAŞARILI/BAŞARISIZ			
				BAŞARILI/BAŞARISIZ			
<b>GEÇİCİ VERGİ KONTROLÜ SEGMENTLERİ</b>							
SEGMENT KODU	SEGMENT AÇIKLAMA			BAŞARILI/BAŞARISIZ			
				BAŞARILI/BAŞARISIZ			
<b>VERGİ KESİNTİSİ KONTROLÜ SEGMENTLERİ</b>							
SEGMENT KODU	SEGMENT AÇIKLAMA			BAŞARILI/BAŞARISIZ			
				BAŞARILI/BAŞARISIZ			
KES06 Serbest Meslek Kazancı Kesintisi- Muhtasar Beyanname Uyumu Kontrolü							
<b>KAZANÇ-BEYAN UYUMLULUĞU KONTROL SEGMENTLERİ</b>							
SEGMENT KODU	SEGMENT AÇIKLAMA			BAŞARILI/BAŞARISIZ			
				BAŞARILI/BAŞARISIZ			
KAB10 Serbest Meslek Kazancı Kesintisi Gayri Safi Tutar- Beyanname Hasılat Uyumu Kontrolü							
KES06 Serbest Meslek Kazancı Kesintisi- Muhtasar Beyanname Uyumu Kontrolü							

✗ Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler listesinde bildirilen serbest meslek kazancı türünden kesintilerle (022-023 kodlu) kesintiyi yapan kişinin/sorumlunun/ işveren kurumun ilgili dönem muhtasar beyannamesinde bildirilen kesintiler uyumsuzdur.

Yıllık Beyanname Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler listesinde Bildirilen				Vergi Sorumlusu Tarafından Muhtasar Beyannamele Bildirilen					
Unvanı	Vergi No	Kesilen Vergi Türü	Kesilen Vergilendirme Dönemi	Kesilen Vergi Tutarı	Unvanı	Vergi No	Tür Kodu	Kesilen Vergilendirme Dönemi	Kesilme Tarihi
Z Limited Şirketi	-	SMK	2021/01-2021/12	306,12	-	-	-	-	0,00

KAB10 Serbest Meslek Kazancı Kesintisi Gayri Safi Tutar- Beyanname Hasılat Uyumu Kontrolü

✗ Kesinti yapanlar tarafından muhtasar beyannamele bildirilen serbest meslek kazancı türünden kesintilerin gayri safi tutarı ile yıllık beyannamele bildirilen gayri safi hasılat tutarı uyumsuzdur.

Muhtasar Tür Kodu	Mükellefin Kendisi		Mükellefin Ortağı	
	Muhtasar Beyannamele Bildirilen Gayri Safi Tutar	Gayrisafi Hasılat	Muhtasar Beyannamele Bildirilen Gayri Safi Tutar	Gayrisafi Hasılat
022	399.229,84	397.867,17	0,00	0,00

Muhtasar Tür Kodu Açıklamaları

022	Diğer Serbest Meslek Kazancı Ödemeleri (GVK Md. 94/2-b)
-----	---

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından oluşturulan Mükellef A'ya ait Tablo 8'deki GEKSİS Kontrol Raporuna bakıldığında, mükellefin iade talep bilgileri ve geçici vergi kontrolü segmentlerinde başarısız segmentin bulunmadığı buna karşın vergi kesintisi kontrollerinde KES06, kazanç-beyan uyumluluğu kontrollerinde ise KAB10 başarısız segmentleri tespit edilmiştir.

KES06, Serbest Meslek Kazancı Kesintisi-Muhtasar Beyanname Uyumu Kontrolü segmentine yakından bakıldığında, mükellef A yıllık beyanname ekinde verdiği Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilere İlişkin Listede Z Limited şirketinin adına 306,12 TL kesinti yaptığını bildirmiş fakat Z Limited şirketinin muhtasar beyanname ile beyan etmesi gereken bu tutarın beyan edilmediği görülmektedir. Gerekli kontroller yapıldığında Mükellef A'nın verdiği gelir vergisi beyannamesinde Z limited şirketinin vergi

numarasının yanlış yazıldığı görülmüş ve beyanname düzeltilmiştir. Tekrar analize tabi tutulan ve güncellenen GEKSİS Raporunda ise başarısız KES06 hatasının düzeldiği görülmüştür.

KAB10, Serbest Meslek Kazancı Kesintisi Gayri Safi Tutarı- Beyanname Hasılat Uyumu Kontrolü segmentine bakıldığında ise, Mükellef A adına kesilen ve hizmet alan kişilerin muhtasar beyannamelerindeki bildirdikleri gayri safi tutar toplamının Mükellef A'nın gelir vergisi beyanamesinde bildirdiği gayri safi tutardan fazla olduğu görülmektedir. Diğer bir ifadeyle Mükellef A'nın düzenlediği serbest meslek makbuzlarına göre yıllık gayri safi hasılatının en az 399.229,84 TL olması gerekirken beyannameye yıllık hasılatı 397.867,17 TL olarak beyan edilmiştir.

Konu ile ilgili Mükellef A'dan vergi dairesince izah istenmiş, Mükellef A, izahında segment hatasının hizmet verdiği ve makbuz düzenlediği bir müşterisinin mükerrer yaptığı serbest meslek kazancı kesintisinden kaynaklandığını, mükerrer kesinti ile ilgili müşterisinin düzeltme işlemlerinin ise vergi dairesince yapıldığını bildirmiştir. Yapılan kontrollerin ardından KAB10 segmenti başarısız olmasına karşın vergi dairesince geri bildirim ve açıklama girilerek kapatılmış ve aşağıdaki Şekil 1'de yer verilen iş akışı izlenerek iade süreci tamamlanmıştır.



**Şekil 1. Mükellef A'ya ait İade İşleminin Süreci**

**Kaynak:** Mükellef A'ya Ait İnternet Vergi Dairesi

### VI.III. Gelir Vergisi İade Uygulamalarına Yönelik Öneriler

Gelir vergisinden doğan iade türlerine bakıldığında, çok önemli kısmının mükellefler tarafından verilen beyannamelerden kaynaklı olduğu görülmektedir. Bir mükellefin iadeye hak kazanabilmesi için mahsup edilecek vergiler toplamının hesaplanan gelir vergisinden büyük olması gerekmektedir. Bu sebeple beyan edilen kârın dolayısıyla hasılat ve gider kalemlerinin, matrahı azaltıcı unsurların detaylı incelenmesi ve kazancın kayıt dışı bırakılmasını önleyici ve haksız yapılan gider ve indirimleri engelleyici önlemlerin alınması gerekmektedir.

2020 yılında faal Gelir Vergisi (GMSİ hariç) ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin %1,58'i incelemeye tabi tutulurken bu oran 2021 yılında sadece %1,68 olmuştur (VDK, 2022: 41). İadeye hak kazanan mükelleflerin toplam mükellef sayısı içerisindeki oranı ve incelenen mükelleflerin ne kadarının iadeye başvurduğu bilinmemekle beraber, mükelleflerin çok büyük bir kısmının vergi incelemesine tabi tutulmadığı anlaşılmaktadır. Bu sebeple idarenin vergi denetimi dışında hem mükellef haklarını korumaya hem de haksız ve yersiz iadenin engellenmesine yönelik düzenlemeleri yapması ve gerekli önlemleri alması oldukça önemlidir.



### a. Mevzuata yönelik öneriler

Gelir vergisi iade uygulamaları, GVK'da ve sayısı bir hayli fazla olan ve her geçen gün artan gelir vergisi genel tebliğleri ile düzenlenmiştir. Kayıt dışı ekonominin ortaya çıkmasının nedenlerinden bir tanesi de vergi mevzuatı ile ilgili düzenlemelerin fazlalığı ve karmaşıklığıdır. Dolayısıyla hem idari hem de vergi ile ilgili düzenlemeler ekonomik aktörler üzerinde ilave bir yük oluşturmaktadır (Tecim, 2008: 124). Türkiye'de gelir üzerinden alınan vergilerin payının yüksek olması ve bu tür vergilerde vergi baskısının fazla hissedilmesi nedeniyle bu kanunların okunup anlaşılması oldukça önemlidir (Değirmenci ve Beşel, 2022: 176). Karabacak'ın 2013'te yayımlanan çalışmasında her ne kadar kapsamlı bir araştırmaya ihtiyaç duyulsa da, yapılan çalışmalar da ülkemizde vergi kanunlarının karmaşıklık düzeyinin yüksek olduğu ortaya konmuş ve katılımcıların vergi kanunlarını kendi kendilerine okuyup anlayamadıkları görülmüştür.

Değirmenci ve Beşel'in 2022'de yayımlanan çalışmasında ise gelir üzerinden alınan vergilerin okunabilirlik değeri 10,327 olarak hesaplanmış, bu değer Ateşman okunabilirlik sınıfında 1-29 arasında yer alması nedeniyle gelir üzerinden alınan vergilerin okunabilirliğinin "çok zor" olduğu tespiti yapılmıştır. Bu bağlamda öncelikle GVK'nın hem mevzuat hem de okunabilirlik anlamında sadeleştirilmesi ve gelir vergisi tebliğlerinin birleştirilerek gelir vergisi uygulama tebliğ şekline dönüştürülmesi yapılacak mevzuat eklemeleri ve güncellenmelerinin tek bir tebliğ çerçevesinde gerçekleştirilmesinin hem idare hem mükellefler açısından oldukça kolaylık sağlayacağı düşünülmektedir.

GVK'da birçok maddede istisna ve indirim düzenlemelerine yer verilmiştir. Bu düzenlemelerin gelir vergisi matrahını ve hesaplanan gelir vergisini azaltıcı ve dolayısıyla iade edilmesi gereken gelir vergisini artırıcı etkileri vardır. Bu anlamda mevcut düzenlemelerin sadeleştirilmesi, işlerliği olmayan ve çok az kişinin yararlanabildiği uygulamaların gözden geçirilmesi ve mevcut uygulamada yer alan indirim oranlarının azaltılmasının yanında, oran sınırı olmayan sınırsız indirim konusu yapılabilen indirim kalemlerine sınır getirilmesi, gelirin vergilendirilmesi ve iade sürecini daha etkin hale getirecektir. Ayrıca sosyal ve iktisadi amaçlar kapsamında yapılan bu düzenlemelerin; vergiyi azaltıcı, iadeyi artırıcı etkisi vardır. Hatta sayısının ve kapsamının fazla olması nedeniyle vergilemede eşitlik ve adalet dengesini bozduğu da söylenebilir (Güran, 2004: 252).

Ülkemizde uygulanmakta olan gelir vergisinde 2022 yılı itibarıyla 5 tarife bulunmakta ve bu tarifeler kapsamında artan oranlı olmak üzere %15 ila %40 arasında gelir vergisi uygulanmaktadır. Bunun yanında mükelleflerin birçoğu kazançlarında gelir vergisi tevkifatına tabi olmaktadır. 2020 yılı itibarıyla gelir vergisi tahsilatının %93'ü gelir vergisi tevkifatı kaynaklıdır. Ayrıca mükellefler yaptıkları teslim ve hizmetler sonucu yapılan işlemin türüne göre bir de KDV tevkifatına katlanmaktadır. Yüksek oranda belirlenen vergiler vatandaşların çalışma gayretini, tasarruflarını ve yatırımlarını olumsuz şekilde etkileyebilmekte ve vergiye karşı gösterdikleri tepkiyi artırabilmektedir. Bu sebeple vergilendirilebilir gelir azaldığı için devletin elde edeceği vergi geliri de azalabilmektedir (Birinci ve Akyazı, 2017: 56). Vergi oranlarının yüksek ve çeşitli olması vergi gelirlerini azaltırken, vergi kayıp ve kaçaklarının ise artışına neden olacaktır. Vergi hâsılatının artırılması için vergi oranları optimum seviyede belirlenmeli ve vergi yükünün sektörler ve kişiler itibarıyla daha dengeli dağılmasının önünü açan önlemlerin alınması gerekir (Armağan, 2007: 237). Gelir vergisi stopaj oranının yüksek olması her ne kadar devlet açısından olumlu gibi görünse de, mükelleflerin yaptıkları teslim ve hizmet karşılığı alacakları paradan kesilen bu vergiyi iade almak istemeleri, beyan esasına göre vergilendirilecek gelirden daha az vergi alınmasına veya hiç vergi alınmamasına yol açabilir. Dolayısıyla gelir vergisi, gelir stopaj vergisi ve KDV oranlarının gözden geçirilmesinin sistemin işleyişine katkı sunacağı düşünülmektedir.

Özellikle ücret ve menkul sermaye iradı dışında kalan kazanç türlerinden olan ticari, zirai ve serbest meslek kazançlarında stopaj oranlarının düşürülerek dolaysız ve beyana dayalı bir vergi türü olan gelir vergisinin özüne döndürülmesi, beyana dayalı gelir vergisi tahsilatının artırılması, gelir vergisi iadelerin azaltılması ve gelir vergisinin işlerliğinin artmasına olanak tanıyacaktır. Zira verginin kaynakta

kesilmesi uygulaması mükelleflerin sorumluluklarının farkına varamamalarına ve toplumda vergi bilincinin oluşmamasına da neden olabilmektedir (Saraçoğlu, 2018: 19).

252 No’lu Tebliğde tevkif yoluyla kesilen vergilerin nakden iadesinde ticari veya zirai kazanç elde edenler için ödeme şartı bulunmasına rağmen diğer gelir unsurlarında ve mahsuben iadelerde ödeme şartı bulunmamaktadır. 35 Seri No’lu KDV Tebliğinde yapılan düzenleme ile tevkifat kaynaklı KDV iade taleplerinin yerine getirilmesinde, alıcı tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV’nin ödenmiş olması şartı getirilmiştir. Her ne kadar konu yargıya taşınmış ve mevcut KDV iadelerinde ödeme şartı aranmıyor olsa da KDV uygulamasında yapılan bu düzenlemeye paralel bir düzenleme yapılarak tevkif yoluyla kesilen gelir vergisi iadelerinde de ödeme şartının kapsamının genişletilmesi gerekir. Nitekim hazineye intikal etmeyen bir verginin mükellefin borçlarına sayılması uygulamasının değiştirilmesi, iade alan mükellef açısından süreci zorlaştırırsa da kamunun menfaati gözetildiğinde yapılacak düzenlemenin yerinde olacağı düşünülmektedir.

Mevcut düzenlemede tevkif yoluyla kesilen vergiler ile geçici verginin gelir vergisi beyannamesinde doğacak vergilere mahsubundan sonra veya beyannamede mahsup edilecek vergi olmadığı durumlarda, mahsup edilebilecek vergilerin yalnızca diğer vergi borçlarına mahsup işlemi yapılabileceği belirtilmiştir. Mükellef adına kesilen veya mükellefin ödediği vergiler için mahsup imkânı getiren idarenin bu noktada sınırlayıcı bir hüküm koymaması ve nakden iade taleplerini de azaltacak olması nedeniyle, vergi borcu niteliğinde bulunmayan idari para cezalarına, SGK prim borçlarına, gümrük borçlarına da mahsup imkânının getirilmesi iade sürecinde etkinliği artıracaktır.

252 No’lu Tebliğ’de geçici verginin hem mahsuben hem de nakden iadesinde herhangi bir tutar sınırlaması olmayıp, geçici verginin ödenmiş olması yeterlidir. Ayrıca geçici vergiye ilişkin iade taleplerinde teminat ve inceleme raporu aranmadığı da belirtilmiştir. Mahiyeti ne olursa olsun, mükellefe yapılacak iadelerin ucu açık sınırsız olması, tutar sınırı olmaksızın inceleme veya teminat aranılmaması haksız iadeleri doğurabilecektir. Gerçekte ödenmesi gereken vergilerin, gerçek olmayan, ancak kayıtlarda gerçekmiş gibi gösterilen vergi alacaklarına veya gerçek vergi borçlarına mahsup edilmesi söz konusu olabilmektedir (Güçlü, 2005: 11). Bu sebeple geçici vergiden kaynaklı mahsup veya nakden iadelerde, tevkif yoluyla kesilen vergilerde ise mahsuben iadelerde iade tutar sınırlaması getirilmesi belirli tutarın üzerindeki iadelerin inceleme sonucuna göre gerçekleştirilmesi iade sisteminin işleyişine katkı sağlayacaktır.

Diğer taraftan mevcut düzenlemede yıllık gelir vergisi mahsup sırasının değiştirilmesi, yıllık gelir vergisi beyannamesinde hesaplanan gelir vergisinden ilk olarak vergi indirimi tutarının, ardından ödenmiş geçici verginin daha sonra ise kesinti yoluyla ödenen vergilerin mahsup edilmesi daha yerinde bir uygulamayı destekleyecektir. Zira kazanılmış hak niteliğinde olan vergi indiriminin önce mahsubu ardından mahsup edilmesi için ödenmesi gereken geçici verginin mahsup edilmesi daha yerinde bir yöntem olacaktır. Bu durumun mahsup veya nakden herhangi bir tutar sınırlaması olmaksızın talep edilebilen geçici vergi iadelerini ve GVK mükerrer 121. madde kaynaklı iadeleri azaltacak olması da önemlidir.

252 No’lu Tebliğ’de kesinti yoluyla ödenen vergilerin iadesi bölümünde, mükellefler adına kesilen vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edileceği, mahsubu yapılan miktarın gelir vergisinden fazla olması halinde aradaki farkın vergi dairesince mükellefe bildirileceği ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine iade edileceği belirtilmiştir. Gelir vergisi beyannamesinin elektronik ortamda verildiği, milyonlarca mükellefin olduğu ve vergi dairelerinin iş yükü düşünüldüğünde, tevkif yoluyla kesilen vergiler için mükellefe bildirme işlemlerinin sistemli bir şekilde yapılamayacağı ve takip edilemeyeceği aşikârdır. Bundan dolayı mükellefler 5 yıllık zamanaşımı süresi içerisinde iadelerini talep edebilmektedirler. Mükellefler beyannamelerini elektronik ortamda kendileri verdiklerinden dolayı iade için vergi dairesinden herhangi bir bildirim gerek duyulmaması gerekmektedir. Tevkif yoluyla kesilen gelir vergisi iadelerinde mükelleflerin iade talep sürelerinin döneme göre belirlenmesi daha doğru olacaktır. Örneğin 2021 yılı gelir vergisi beyannamesinde doğan iade alacağı için beyannamenin verildiği takvim yılının sonuna kadar yani 31/12/2022’ye kadar mükellefler tarafından verilecek iade talep dilekçelerine istinaden iadelerin

yapılması hem idareyi bildirim yükümlülüğünden kurtaracak hem de uygulamada birliği sağlayacaktır. Mükellefin 31/12/2022 tarihinden sonra vereceği iade talep dilekçesi ile iade talep edemeyeceği, bu tarihten sonra vereceği ilk beyannamede göstereceği iadeyi veya bu tarihten sonra verilecek düzeltme beyannamesinde göstereceği iadeyi talep hakkı bulunmayacak şekilde düzenleme yapılması da iade sisteminin işleyişini geliştireceği düşünülmektedir.

Mükellefler VUK'da yer alan zamanaşımı süresi boyunca gerek kendi hatalarından gerekse de vergi dairesinin tespitlerinden dolayı cari yıla ilişkin beyannamelerinde düzeltme yapabilmektedirler. Mükellefler verdikleri düzeltme beyannamelerinde ilk beyannamelerinde göstermedikleri yıl içinde kendi adlarına yapılan kesintiyi bildirerek iadeye hak kazanabilir veya ilk beyannamede bildirilen gider/gelir kalemlerini artırarak/azaltarak iade rakamını yükseltebilirler. 252 No'lu Tebliğ'de değinilmeyen bu hususun göz ardı edilmemesi, iadelerini düzeltme beyannamesi ile isteyen özellikle iade rakamını değiştiren mükelleflerin işlemlerinin nasıl tamamlanacağı ve gelir vergisi iadeleri için belirlenecek iadeyi talep etme süresinden sonra düzeltme beyannamesi ile iadenin talep edilip edilemeyeceği gibi hususlara GEKSİS kontrol segmentlerinde de yer verilmesi, iade sisteminin işleyişine katkı sağlayacaktır.

252 No'lu Tebliğ'de teminatla iade alınacağına değinilmiş olmakla birlikte detaylara yer verilmemiştir. Örneğin; teminat verildiği takdirde iadenin kaç gün içinde yapılacağı, teminat tutarının ne olacağı gibi hususlara yer verilmesi önemlidir. 252 No'lu Tebliğ'de değinilmeyen hususlardan bir tanesi de Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde haklarında, düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin gerçek duruma aykırı olduğuna ilişkin delil ve karineleri içeren rapor veya tespit bulunan mükellefler olarak tanımlanan özel esaslar kapsamında olan bir mükellefin iadesinin nasıl sonuçlandırılacağı durumudur. Her ne kadar burada gelir vergisi iadesi söz konusu olsa da beyanname özetlerinden görüleceği üzere özellikle gider olarak alınan belgeler iadeyi doğrudan etkilemektedir. Bu sebeple özel esaslar kapsamında olan mükelleflerin gelir vergisi iadelerinin Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin IV-E bölümünde yer alan hükümlere göre mi sonuçlandırılacağı yoksa farklı bir uygulamaya mı tabi olacağı hususunun düzenlenmesi yerinde olacaktır.

Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirim uygulaması ile ilgili düzenlemelere GVK Mükerrer 121. maddede ve 301 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer verilmiştir. İndirim hakkı vergi ödevlerini doğru ve zamanında yerine getirenlere tanınmıştır. Ancak bu uygulamadan 2020 takvim yılında yaklaşık olarak 65.000 gelir ve kurumlar vergisi mükellefi yararlanmıştır. Bu sayının gelir ve kurumlar vergisi mükellef sayıları göz önüne alındığında oldukça düşük olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla vergiye uyumlu mükelleflere tanınan bu indirim hakkının şartlarının gözden geçirilmesi, uygulamadan yararlanma şartlarının azaltılması veya hafifletilmesi iade uygulamasının etkin bir şekilde işletilmesine katkı sağlayacaktır.

İndirilecek vergi indirim tutarının ödenmesi gereken vergiden fazla olması durumunda kalan tutar, yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilmekte ve süresi içinde mahsup edilemeyen tutarların red ve iade edilemeyecektir. Ancak yıllık gelir vergisi beyannamesinde kesinti yoluyla ödenen ve geçici vergilerin olması durumunda ilk sırada ödenmesi gereken vergiden vergi indirim tutarının mahsup edilmesi hak kazanılan indirimin verilen beyannamede mahsup yoluyla tüketilmesi daha yerinde olacaktır. Ayrıca mükellefin vergi indirim tutarının beyan üzerine tahakkuk etmeyen vergilere de mahsup edilebilmesi, bir tam yıl olarak belirlenen sürenin uzatılması ve belirlenecek sürede mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden vergi borcuna mahsup edilmeyen bu tutarın nakden iade edilebilmesi iade sürecinin etkinliğini artıracaktır.

Vergi indirim ile ilgili bir başka husus ise vergi indirimden yararlanacak mükellefler için yapılan borç kontrolüdür. Düzenlemeye göre vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcu bulunan bir mükellef uygulamadan yararlanamamaktadır. Örneğin beyannamesinde 50.000 TL indirim tutarı bulunan bir mükellef vadesi geçmiş 1.500 TL borcu olması nedeniyle bu indirim hakkından yararlanamamaktadır. Bu hususun gözden geçirilmesi gelir

vergi beyannamesinde hak kazanılan indirim tutarından az borcu olan mükelleflerin mahsup işlemlerinin yapılması mükelleflerin yararına bir düzenleme olacağı düşünülmektedir.

Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporlarının Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğinde, Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporlarını elektronik ortamda internet vergi dairesi sistemi üzerinden gönderebilecekleri hakkında düzenlemelere yer verilmiştir. Konu ile ilgili Gelir İdaresi Başkanlığının zaman zaman yaptığı güncellemeleriyle Gelir ve Kurumlar Tam Tasdik, KDV Tam Tasdik İade, Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Tasdik Raporları elektronik ortamda gönderilmektedir. Yapılacak yeni düzenleme ile Gelir ve Kurumlar Vergisi Tam Tasdik İade Raporlarının da elektronik ortamda gönderilmesinin sağlanması hem idare, hem mükellef, hem de meslek mensupları için yerinde bir uygulama olacak ve sistemin işleyişine etkinlik kazandıracaktır. GİB'in resmi sitesinde yayımladığı beyanname özet bilgilerini güncellemesi, gelir vergisi iadeleri ile ilgili mükellef ve tutar bazında istatistik verilerin kamuoyuna açıklanması, yapılacak çalışmalara ve uygulamalara ışık tutması açısından büyük önem taşımaktadır.

Dolaylı ve dolaysız bütün vergilerde toplumun bütün fertlerin payı olduğunu verginin de karşılıksız ve nihai bir kamu geliri olduğunu ve ülkemizde 2020 yılı itibarıyla vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içerisindeki payının %83,40 olduğunu düşündüğümüzde, bu durum verginin ülkemiz için ne kadar gerekli olduğunu ve kayıt dışı bırakılan, ödenmeyen her kuruluş verginin görmezden gelinemeyecek kadar önemli olduğunu göstermektedir. Bu sebeple kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından verginin önemini bilen toplum bireylerini yetiştirmek, vatandaşların vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmedeki isteklilik düzeylerini artırmak ve vergi kanunlarından doğan sorumluluklarını, gerçeğe uygun bir şekilde yerine getirecek davranışları sergilemelerini sağlamak ilk ve ortaokul çağlarından başlayacak eğitimle mümkün olacaktır. Bu bağlamda verginin önemini bilen ve sorumluluklarını gerçeğe uygun bir şekilde yerine getirecek toplum yetiştirmek için ilkök ve ortaokul seviyesinde bütçe ve vergi konularının ders müfredatlarına eklenmesi veya kapsamının genişletilmesi ülkemizin ve buna paralel tüm vatandaşların menfaatine olacağı bir gerçektir.

## **b. Uygulamaya yönelik öneriler**

Gelir vergisi iadesine ilişkin hükümler uzun yıllardan beri vergi mevzuatımızda yer almakta ve vergi idaresi tarafından uygulanmaktadır. GİB tarafından bu uygulamalara yönelik hem uygulamaya hem de mevzuata yönelik değişiklikler ve güncellemeler yapılmaktadır. GİB, gelişen teknolojiye uyum sağlamak ve teknolojiden yararlanmak için tebliğler yayımlamaktadır. 486 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile vergisel ve ticari işlemlerin elektronik ortamda kayıt altına alınması, kayıtlardan hareketle defter ve beyannamelerin elektronik olarak oluşturulması ve muhafaza edilmesi, bu sayede yükümlülüklerle ilişkin bürokratik işlemlerin ve uyum maliyetlerinin azaltılması, kayıt dışı ekonomi ile etkin bir şekilde mücadele edilmesi ve vergiye gönüllü uyum seviyelerinin artırılması amacıyla serbest meslek erbabı, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile basit usule tabi olan mükelleflerin kayıtlarının elektronik ortamda tutulması, bu mükelleflerden defter tutmak zorunda olanların defterlerinin bu kayıtlardan hareketle elektronik ortamda oluşturulması ve saklanması, vergi beyannamesi, bildirim ve dilekçelerin elektronik ortamda verilebilmesi ile elektronik ortamda belge düzenlenebilmesi amacıyla Defter-Beyan Sistemini geliştirilmiştir.

509 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile ekonomik aktiviteleri elektronik ortamda elektronik ortamda denetim alt yapısını oluşturma, izleme, analiz etme, raporlama, belgelerde standart formatı oluşturma, kâğıt defter ve belge kullanımından kaynaklanan maliyetleri azaltma, kamu hizmeti kalitesinin artırma, mükelleflerin vergi kanunlarına uyumlarının artırılması ve kayıt dışılığın izlenerek önlenmesi amacıyla, düzenlenen belgenin tarafları arasında güvenli, zaman ve maliyet tasarrufu sağlayan bir sistem oluşturma, mükelleflerin işlem yapma hızını artırma, VUK uyarınca düzenlenmesi zorunlu olan belgelerin elektronik ortamda düzenlenmesine, iletilmesine, muhafazasına ve ibrazına yönelik uygulamalar düzenlenmiştir. Bu kapsamda GİB tarafından e-müstahsil makbuzu, e-fatura, e-irsaliye, e-defter, e-arşiv fatura, e-serbest meslek makbuzu, gibi e-belgeler kapsama alınmış ve hizmete sunulmuştur. GİB'in yukarıda belirtilen teknolojik yenilikleri ve daha fazlasını geliştirmesi ve idare

olarak buradaki kazanımları iade uygulamalarına yansıtmasının iade sisteminin işleyişine önemli katkıları olacaktır.

Gelir vergisi iadelerinde yıllara yaygın inşaat işleri kapsamında alınan iadeler haricinde herhangi bir liste girişi bulunmamaktadır. Bu kapsamda öncelikle iade talep mükelleflerin faaliyet ve iade türüne göre değişmekle birlikte sisteme beyannamesine konu ettiği giderlerinin listesini ve bunun yanında düzenledikleri makbuz/fatura gibi belgelerin sisteme yüklenmesi gerekmektedir. Sisteme yüklenen bu listelerin defter-beyan ve e-belge uygulamaları ile entegre edilip görüntülenmesi ve yüklenen belgelerin sistem tarafından kontrole tabi tutulması veri ambarında bulunmayan, iptal edilen, yanlış ve hatalı düzenlenen, mükerrer düzenlenen belgelerin ayrıştırılması ve belgeleri alan ve düzenleyen mükelleflerin özel esaslar sorgulamasına tabi tutulması açısından oldukça önemlidir. Ayrıca belgeler yüklenirken mal cinsi, tarih, tutar vb. bilgilerin girilmesinden dolayı sistem tarafından birçok kontrol sağlanabilecektir. Belgelerin beyannamelere doğru aktarılıp aktarılmadığı, KDV Kanun'una göre indirim konusu yapılamayan fakat GVK'na göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecek vergilerin kontrollerinin daha iyi yapılması, indirimlerin süresinde yapılıp yapılmadığı gibi kontroller de yapılabilecektir.

İade talep eden mükelleflerin beyannamelerinde diğer indirimler bölümüne veya gayrimenkul sermaye iradı elde edipte gerçek gider yöntemini seçen mükelleflerin ilgili bölümde bildikleri belgelerinde liste şeklinde sisteme yüklenmesinin ve görüntülenmesinin sağlanması hem idarenin belgelere ulaşması ve sistemden tarafından otokontrol sağlanması hem de mükelleflerin ibraz zorunluluğunu ortadan kaldırması açısından kolaylık sağlayacaktır.

Genel bütçeye dâhil idare ve müesseseler GVK'nın 94. maddesine istinaden vergi tevkifatı yapacaklar fakat GVK'nın 100. maddesindeki hüküm gereği yaptıkları tevkifat için beyanname vermeyeceklerdir. Bu durum ise GEKSİS Kontrol Raporunda Vergi Kesintisi Kontrolü Segmentlerinde hata oluşmasına neden olacaktır. Ortaya çıkan hata kesintiyi yapan idareden kesintinin yapıldığına dair alınacak belge ile çözülebilecektir. Aynı şekilde SGK primi ödeyen, SGK teşvik geliri elde eden mükellefler açısından aynı durum söz konusudur. Bütün düzenlemelerin, yazışmaların, uygulamaların elektronik olduğu bir ortamda bu durumun mükelleflere ve idareye yük oluşturduğu bir gerçektir bu nedenle kontrollerin daha sağlıklı yapılması ve kırtasiyeciliği, bürokrasiyi azaltması açısından GİB sistemlerinin beyanname vermeyen kurumlarla ve SGK ile entegre edilmesi ve verilerin kurumlar arası paylaşılması günümüzün bir gerekliliğidir.

Mükellefler VUK'da yer alan zamanaşımı süresi boyunca gerek kendi hatalarından dolayı gerek vergi dairesinin tespitlerinden dolayı cari yıla ilişkin beyannamelerinde düzeltme yapabilmektedirler. Burada düzeltme, yıllık gelir vergisi beyannamesinde iadeyi talep eden mükellef tarafından yapılabileceği gibi kesintiyi yapan vergi sorumlusu tarafından muhtasar beyanname de yapılabilir. Burada önemli olan nokta ise iade tamamlandıktan sonra yapılan düzeltmelerin iade rakamını nasıl etkilediği ve bunun vergi idaresi tarafından nasıl kontrol edileceğidir.

Vergi dairesi mahsup veya nakit iade yapıldıktan sonra gelir vergisi beyannamesi ile iade rakamını azaltan mükellefleri sistem üzerinden kontrol etmekte ve gerekli işlemleri yapmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken husus ise vergi sorumluları tarafından muhtasar beyannamelerde bildirilen kesinti tutarlarının iade tamamlandıktan sonra azaltılıp azaltılmadığıdır. Kesinti tutarı, iadeyi doğrudan etkileyen bir durumdur ve iade tamamlandıktan sonra azaltıldığı takdirde haksız iade meydana gelmektedir. Bu noktada vergi dairelerin iş yükü, mükellef ve iade sayısı, vergi sorumlusu ve iade alan mükelleflerin vergi dairelerinin farklı olabileceği düşünüldüğünde bu kontrollerinde sistem tarafından yapılması ve vergi dairelerine bildirilmesi sistemin işleyişine etkinlik katacaktır.

## SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Gelir vergisinde iade süreci, mükellefin yıllık beyannamesini vermesiyle başlamakta, mahsup/nakden iade talebinin gerçekleşmesiyle de son bulmaktadır. Mükelleflerin beyanlarına istinaden oluşan iade talepleri GEKSİS kullanılarak elektronik ortamda kontrolleri ve analizleri sağlanabilmektedir. Fakat yapılan kontrol ve analizlerin artırılması gerektiği düşünülmektedir. İade uygulamalarına ışık tutmak, haksız ve yersiz iadenin önüne geçecek önlemlerin hayata geçirilmesini sağlamak için çeşitli düzenlemelerin yapılması gerektiği ortadadır. Hiç şüphesiz ki son dönemde GİB tarafından 252 Seri No'lu Tebliğ'de yapılan değişiklikler ve VDK tarafından sektörel bazda gelir vergisi mükelleflerinin incelemeye alınması, bu durumun ne kadar önemli olduğunu ortaya koymaktadır. Buna rağmen mükelleflerin çok büyük bir kısmının çeşitli nedenlerden dolayı vergi denetimine tabi tutulmadığı görülmektedir. Bu sebeple idarenin vergi denetimi dışında hem mükellef haklarını korumaya hem de haksız ve yersiz iadenin engellenmesine yönelik düzenlemeleri yapması ve gerekli önlemleri alması oldukça önemlidir.

Gelir vergisi iade uygulamalarının düzenlendiği GVK'nın hem mevzuat hem de okunabilirlik anlamında sadeleştirilmesi ve gelir vergisi tebliğlerinin birleştirilerek gelir vergisi uygulama genel tebliğ şekline dönüştürülmesi ve yapılacak mevzuat güncellemelerinin tek bir tebliğde toplanması hem idare hem de mükellefler açısından oldukça kolaylık sağlayacaktır. GVK'nın sadeleştirilmesi adına yapılacak çalışmalar kapsamında istisna ve indirim düzenlemelerinin ve çeşitli ve yüksek olan vergi oranlarının gözden geçirilmesi, tevkif yoluyla kesilen gelir vergisi iadelerinde ödeme şartının kapsamının genişletilmesi ve mükellef adına kesilen vergilerin vergi borcu niteliğinde bulunmayan idari para cezalarına, SGK prim borçlarına ve gümrük borçlarına da mahsup imkânının getirilmesi iade sürecinin daha başarılı uygulanması için ön açıcı bir etki yaratacağı düşünülmektedir.

Geçici vergiden kaynaklı mahsup veya nakden iadelerde, tevkif yoluyla kesilen vergilerde mahsuben iadelerde, belirli tutarın üzerinde olan iadelerde inceleme ve teminat sınırlamalarının getirilmesi ve yıllık gelir vergisi beyannamesinden hesaplanan vergiden mahsup edilebilecek vergilerin sırasının değiştirilmesi ilk olarak varsa vergi indirimin daha sonra ödenmiş geçici verginin, tevkif yoluyla kesilen vergilerden önce mahsup edilmesi iade uygulamalarında etkinliği artıracaktır. Bununla birlikte iadelerde vergi daireleri tarafından yapılan bildirim gerekliliğinin kaldırılarak, mükelleflerin iade talep sürelerinin iade dönemi dikkate alınarak iade taleplerine süreler getirilmesi sistemin işleyişi açısından daha yerinde bir düzenleme olabilir. 252 No'lu Tebliğ'de teminat ile yapılacak işlemlere ilişkin ve özel esaslar kapsamında olan mükelleflerin gelir vergisi iadelerinin nasıl gerçekleştirileceği hususlarının ayrıca düzenlenmesi uygulama sınırlarının belirlenmesi nedeniyle iade sisteminin işleyişine katkı sağlayacaktır.

Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi uygulaması ile ilgili düzenlemeler kapsamında mahsup sırasının değiştirilmesi, borç kontrolünün güncellenmesi ve mükellefin vergi indirim tutarının beyan üzerine tahakkuk etmeyen vergilere de mahsup edilebilmesi, ayrıca ilgili tebliğde belirtilen bir tam yıllık mahsup süresinin uzatılması, uzatılacak süre sonunda da mükellefin borcuna mahsup edilmeyen bu tutarın nakden iade edilmesi gibi düzenlemelerin yapılması sistemin daha bütüncül ve kapsamlı bir yapıya kavuşmasını sağlayacaktır.

GİB'in gelir vergisi iadeleri ile ilgili mükellef ve tutar bazında istatistiki verilerinin kamuoyuna açıklanması, Gelir ve Kurumlar Vergisi İadesi Tam Tasdik Raporlarının elektronik ortamda gönderilmesinin sağlanması, yapılacak çalışmalara ve uygulamalara ışık tutması açısından büyük önem taşımaktadır. Haksız ve yersiz iadenin önüne geçmek için her ne kadar iyi politika ve sıkı denetime ihtiyaç olsa da asıl önemli olan husus toplumda yaşayan bütün bireylerde vergi bilincinin ve vergi ahlakının aşılması ve mükelleflerin vergiye uyumlarının sağlanmasıdır. Bu sebeple kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından verginin önemini bilen toplum bireylerini yetiştirmek, vatandaşların vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmedeki isteklilik düzeylerini artırmak ve vergi kanunlarından doğan sorumluluklarını, gerçeğe uygun bir şekilde yerine getirecek davranışları sergilemelerini sağlamak haksız ve yersiz iadenin önüne geçmek için ilkökul ve ortaokul seviyesinde

bütçe ve vergi konularının ders müfredatlarına eklenmesi veya kapsamının genişletilmesi ülkemizin ve buna paralel tüm vatandaşların menfaatine olacağı bir gerçektir.

Defter-Beyan Sistemi ve e-belgeleri de kullanarak iade sisteminde liste girişleri gibi düzenlemelerin yapılması, iade uygulamalarında kontrol segmentlerinin artırılması, iade sonuçlandıktan sonra mükellefler tarafından düzeltme beyannamelerinin kontrolünün sağlanacağı düzenlemelerinin uygulamaya konulması sistemin daha etkin çalışmasını sağlayacaktır. Ayrıca GİB sistemlerinin beyanname vermeyen kurumlarla ve SGK ile entegre edilmesi ve verilerin kurumlar arası paylaşılması bütüncül bir sistemin oluşturulmasına ciddi katkılar sunacağı düşünülmektedir.

## KAYNAKÇA

- Akbayrak, İ. (2017). Vergiye Uyumlu Mükelleflere Getirilen Vergisel Avantajlar. *Mali Çözüm Dergisi*,27(144), 207-224.
- Akbal, G. (2013). Gelir Vergisi Tevkifatı ve Muhtasar Beyanname. *Vergi Raporu Dergisi*,162,144-154.
- Arıkan, Z., ve İnneci, A. (2016). Vergilendirilebilir Gelir ve Gelir Vergisinde Üniter Yapıyı Bozan Uygulamalar, *Sosyoekonomi*, 24(30), 11-28.
- Armağan, R. (2007). Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*.12(3), 227-252.
- Birinci, N., ve Akyazı, H. (2017). Düz ve Artan Oranlı Kişisel Gelir Vergisi Tarifelerinin Ekonomik Etkileri. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 13(1), 45-60.
- Bitkin, A.O., (2011). *Türk Vergi Sisteminde Geçici Vergi Uygulaması*. Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon.
- Değirmendereli, A. (2020). *Türk Vergi Sistemi*. (1.B.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Değirmenci, T., ve Beşel, F. (2022). Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Karmaşıklık Analizi. *Maliye Dergisi*, 158, 182-178.
- Deliktaş, E. (2021). Vergiye Uyumlu Mükelleflere Sağlanan Vergi İndirim Müessesesinde Devam Eden Mevcut Sorunlar. *Mali Çözüm Dergisi*, 31(167), 321-340.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, (2021). Erişim adresi: <https://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/istatistikler>
- Gelir İdaresi Başkanlığı, (2013). Erişim adresi, [https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/TGBO/2013/2013\\_Gelir\\_Bey\\_Ozeti.htm](https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/TGBO/2013/2013_Gelir_Bey_Ozeti.htm)
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı (2022). 2021 Yılı Faaliyet Raporu (Yayın No.429). Erişim Adresi:[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2021/2021\\_faaliyet\\_raporu\\_4.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2021/2021_faaliyet_raporu_4.pdf) adresinden 14.06.2022 tarihinde alınmıştır.
- Gelir/Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi. (2018). Gelir/Kurumlar Vergisi İade Talebi Girişi Kılavuzu ve Sık Sorulan Sorular. [https://intvrg.gib.gov.tr/GEKSIS\\_Kilavuz.pdf](https://intvrg.gib.gov.tr/GEKSIS_Kilavuz.pdf) adresinden 21.02.2022 tarihinde alınmıştır.
- Güçlü, S. (2005). Gelir ve Kurumlar Vergisi ile Katma Değer Vergisinde İade ve Mahsup İşlemleri. *Vergi Sorunları Dergisi*, 206,7-12.
- Gün, O. (2015). Gelir Vergisi Tevkifat Uygulaması ve Muhtasar Beyanname. *Vergi Raporu Dergisi*,186,240-263.
- Güran, C. M. (2004). Vergilemede Adalet ve Gelir Vergisi Uygulaması. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*.22(2), 243-265.
- Güven, B. (2019). *Türkiye’de Gelir Vergisinin Gelişimi*. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı, (2021). Erişim adresi: [https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2021/11/3\\_butce\\_gelirleri.xls](https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2021/11/3_butce_gelirleri.xls)
- Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (2022). 2021 Yılı Faaliyet Raporu. Erişim Adres: <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2022/04/VDK-2021-Birim-Faaliyet-Raporu.pdf> adresinden 20.06.2022 tarihinde alınmıştır.
- Işık, A. (2014). *Kamu Maliyesi* (3.B.). Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.

- Kalenderoğlu, M. (2017). *Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma*. (17.B.) Ankara: Agon Bilgi Akademisi.
- Korhan, G. (2014). Gelir Vergisi Tevkifat Uygulaması ve Muhtasar Beyanname. *Vergi Raporu Dergisi*, 174,208-228.
- Ortaç, R. F., Ünsal, H., ve Yılmaz, E., (2016). Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Çerçevesinde Ön Vergileme Uygulamasının Vergi Sistemine Etkileri Açısından Değerlendirilmesi. *International Journal of Public Finance*,1(1), 75-94.
- Öncel, M., Kumrulu, A., ve Çağan, N. (2010). *Vergi Hukuku* (19. B.). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öz, S. N. (2006). *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay* (1.B.). Ankara. Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Saraçoğlu, F. (2018). *Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Tevkifat) Uygulaması*. (2.B.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sarıkaya, H. (2020). *Gelir Vergisi Tarifelerinin Ekonomik Analizi (2013-2020)*. Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar.
- Şen, H., ve Sağbaş, İ. (2017). *Vergi Teorisi ve Politikası* (3.B.). Ankara: Barış Arıkan Yayınları.
- Şin, S. (2016). *Türk Vergi Sistemi*. (1.B.) Bursa: Dora Yayınevi.
- Tecim, A.B. (2008). *Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi*. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Türk, İ. (2011). *Kamu Maliyesi* (9.B.). Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları.
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
- 252 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 262 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 301 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 429 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- 486 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- 509 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- 22.01.2016 tarihli 99 No’lu Gelir Vergisi Kanunu Sirküleri



---

**Etik Beyanı** : Bu çalışmanın tüm hazırlanma süreçlerinde etik kurallara uyulduğunu yazarlar beyan eder. Aksi bir durumun tespiti halinde ÖHÜİBF Dergisinin hiçbir sorumluluğu olmayıp, tüm sorumluluk çalışmanın yazar(lar)ına aittir.

**Yazar Katkıları** : Yazarlar eşit oranda katkı sunmuşlardır.

**Çıkar Beyanı** : Yazarlar arasında çıkar çatışması yoktur.

**Teşekkür** : Yayın sürecinde katkısı olan hakemlere ve editör kuruluna teşekkür ederiz.

**Ethics Statement** : The authors declare that ethical rules are followed in all preparation processes of this study. In case of detection of a contrary situation, ÖHÜİBF Journal does not have any responsibility and all responsibility belongs to the author (s) of the study.

**Author Contributions** : The authors contributed equally.

**Conflict of Interest** : There is no conflict of interest between the authors.

**Acknowledgement** : We thank the referees and editorial board who contributed to the publishing process.

---