



**T.C.**  
**NIĞDE ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**MALİYE ANABİLİM DALI**

**VERGİ İADE UYGULAMALARININ TÜRK GELİR VERGİSİ**  
**AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan**  
**Mustafa POLAT**

**Niğde**  
**Ağustos, 2022**



**T.C.  
NİĞDE ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI**

**VERGİ İADE UYGULAMALARININ TÜRK GELİR VERGİSİ  
AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan  
Mustafa POLAT**

**Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Erkan KILIÇER  
Üye: Dr. Öğr. Üyesi Erdem Utku EKE  
Üye: Dr. Öğr. Üyesi Emine YÖNEY**

**Niğde  
Ağustos, 2022**

## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Vergi İade Uygulamalarının Türk Gelir Vergisi Açısından Değerlendirilmesi**” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ve akademik kurallar çerçevesinde tez yazım kılavuzuna uygun olarak tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmamın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Mustafa POLAT



## ÖNSÖZ

Tez çalışmasının hazırlanmasında değerli bilgisini esirgemeyen önerileri ve yol gösterici görüşleri ile çalışmayı yönlendiren ve desteğini eksik etmeyen danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Erkan KILIÇER'e ve her zaman yanımda olan eşime ve oğluma teşekkür eder, çalışmamın ilgilenen herkese faydalı olmasını dilerim.



**ÖZET**  
**YÜKSEK LİSANS TEZİ**  
**VERGİ İADE UYGULAMALARININ TÜRK GELİR VERGİSİ AÇISINDAN**  
**DEĞERLENDİRİLMESİ**

POLAT, Mustafa  
Maliye Anabilim Dalı  
Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Erkan Kılıçer  
Ağustos 2022, 132 Sayfa

Vergiler, kamusal ihtiyaçların karşılanması ve ülkelerin devamlılıklarını 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 20 olan gelir vergisinin iade uygulamaları oluşturmaktadır.

Esas itibariyle mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunan gelir vergisinin; beyana dayalı, tevkifat veya kaynakta kesinti, basit usul ve geçici vergi olmak üzere 4 farklı tahsilat şekli bulunmaktadır. 2020 yılı itibariyle gelir vergisi tahsilatının %93'ü tevkifat yöntemi ile elde edilmiş olup, bu yöntem tüm gelir unsurlarında kısmen ya da tamamen uygulanmaktadır.

Bu tez çalışmasında tevkifat yöntemi ile tahsil edilen gelir vergisi ve yıl içinde ödenen geçici verginin yıllık beyannameden mahsubu sonucunda ortaya çıkan iade süreci örnek uygulamalar ve orijinal iade belgelerinden yararlanılarak ele alınmakta ve iade uygulamalarının aksayan yanlarına ilişkin çözüm önerileri getirilmeye çalışılmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Gelir Vergisi, Vergi Tevkifatı, Geçici Vergi, Mahsup, Vergi İade

**ABSTRACT**  
**MASTER THESIS**  
**EVALUATION OF TAX REFUND IN TERMS OF TURKISH INCOME TAX**

POLAT, Mustafa  
Department of Finance  
Thesis Advisor: Dr. Öğr. Üyesi Erkan Kılıçer  
August 2022, 132 Pages.

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 20 percent in tax revenues.

Basically, the income tax levied upon the declaration of the taxpayer or tax officer; There are 4 different types of collections as declaration based, withholding or deduction at source, simple procedure and temporary tax. As of 2020, 93% of the income tax collection has been obtained with the withholding method, and this method is partially or completely applied in all income elements.

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

## İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ.....	iv
ÖNSÖZ .....	v
ÖZET .....	vi
ABSTRACT .....	vii
İÇİNDEKİLER.....	viii
TABLOLAR LİSTESİ .....	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	xiii
EKLER LİSTESİ .....	xiv
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xv

### GİRİŞ

#### BİRİNCİ BÖLÜM

##### GELİR VERGİSİNE İLİŞKİN BAZI KAVRAM VE AÇIKLAMALAR

1.1. Gelir Vergisinin Tarihsel Süreci .....	3
1.2. Gelir Vergisinin Tanımı, Özellikleri ve Temel Kavramları .....	5
1.2.1. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Gelir Kavramı .....	5
1.2.2. Vergiye Tabi Gelirin Özellikleri .....	6
1.2.3. Gelir Vergisinin Konusu.....	8
1.2.4. Gelir Vergisinde Mükellefiyet .....	9
1.2.5. Gelir Vergisinin Matrahı .....	11
1.2.6. Gelir Vergisinde Oran ve Tarifeler .....	12
1.2.7. Gelir Vergisinde Beyanname Çeşitleri ve Ödeme Dönemleri.....	13
1.3. Gelir Vergisine Konu Olan Kazanç ve İratlar .....	17
1.3.1. Ticari Kazanç .....	17
1.3.2. Zirai Kazanç.....	20
1.3.3. Ücret .....	21
1.3.4. Serbest Meslek Kazancı .....	23
1.3.5. Gayrimenkul Sermaye İradı.....	24

1.3.6. Menkul Sermaye İradı .....	26
1.3.7. Diğer Kazanç ve İratlar .....	29
<b>1.4. Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Muafiyet, İstisna ve İndirimler.....</b>	<b>31</b>
1.4.1. Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Muafiyetler .....	31
1.4.2. Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan İstisnalar .....	33
1.4.3. Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan İndirimler.....	41
<b>1.5. Gelir Vergisi Bakımından İndirilecek Giderler .....</b>	<b>43</b>
1.5.1. Genel Giderler.....	43
1.5.2. Sosyal Giderler.....	43
1.5.3. Zarar, Ziyan ve Tazminatlar .....	44
1.5.4. Seyahat ve Konaklama Giderleri .....	44
1.5.5. Taşıt Giderleri .....	44
1.5.6. Vergi, Resim ve Harçlar .....	45
1.5.7. Amortismanlar .....	45
1.5.8. İşverenlerce Sendikalara Ödenen Aidatlar .....	46
1.5.9. Ücretliler Adına Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları .....	46
1.5.10. Bağışlanan Gıda, Temizlik, Giyecek Gibi Maddelerin Maliyet Bedelleri .....	46
1.5.11. Türkiye İş Kurumu Tarafından Düzenlenen İşbaşı Eğitim Programlarından Faydalananlara, Programı Yürüten İşverenlerce Fiilen Ödenen Tutarlar .....	47
1.5.12. Finansman Giderleri .....	47
1.5.13. Zirai Girdi Maliyetleri .....	48
<b>1.6. Gelir Vergisinin Türk Vergi Sistemindeki Yeri.....</b>	<b>48</b>

## İKİNCİ BÖLÜM

### GELİR VERGİSİNDE İADE UYGULAMALARI

<b>2.1. Gelir Vergisinde Tevkifat Uygulaması.....</b>	<b>54</b>
2.1.1. Tevkifat ve Vergi Sorumlusu Kavramları .....	55
2.1.2. Tevkifat Usulüne Tabi Mükellefler.....	56

2.1.3. Tevkifat Usulüne Tabi Kazançlar .....	56
2.1.4. Tevkifat Usulünde Beyan ve Ödeme .....	59
2.1.5. Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Mahsup ve İadesi .....	59
<b>2.2. Gelir Vergisinde Geçici Vergi Uygulaması .....</b>	<b>64</b>
2.2.1. Geçici Vergi Kavramı .....	65
2.2.2. Geçici Vergiye Tabi Mükellefler .....	65
2.2.3. Geçici Vergiye Esas Kazancın Tespiti ve Beyanı.....	65
2.2.4. Geçici Verginin Mahsubu ve İadesi.....	66
<b>2.3. Gelir Vergisi ile İlgili Vergi Hatalarından Kaynaklanan İade İşlemleri ..</b>	<b>67</b>
<b>2.4. Bazı Özellikli İade Uygulamaları .....</b>	<b>68</b>
2.4.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri .....	68
2.4.2. Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi Uygulaması .....	69
2.4.3. Karşılıklı Sonlandırma Sözleşmesi veya İ kale Sözleşmesi Kapsamında Ödenen Tazminatlar ve Yardımlar Üzerinden Kesilen Gelir Vergisinin İade İşlemleri.....	71
2.4.4. Kamu Kurum ve Kuruluşları Tarafından Yapılan Tarımsal Destek Ödemeleri Üzerinden Kesilen Gelir Vergisinin İadesi .....	73

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

<b>ÖRNEK UYGULAMALAR İŞİĞİNDA GELİR VERGİSİNDE İADE SÜRECİ</b>	
<b>3.1 Gelir Vergisi İade Süreci ile İlgili Genel Bilgiler .....</b>	<b>76</b>
3.1.1 İadenin Doğması ve İade İş Akışı.....	77
<b>3.2. Gelir Vergisi Standart İade Sistemi .....</b>	<b>80</b>
<b>3.3. Gelir Vergisi İade Listeleri ve Kontrol Raporu Bölümleri.....</b>	<b>81</b>
3.3.1 Gelir Vergisi İade Listeleri .....	81
3.3.2 Gelir Vergisi İade Kontrol Raporu Bölümleri .....	82
<b>3.4. Uygulama Örnekleri .....</b>	<b>87</b>
<b>3.5. Gelir Vergisi İade Uygulamalarına Yönelik Öneriler .....</b>	<b>100</b>
3.5.1 Mevzuata Yönelik Öneriler .....	101

3.5.2 Uygulamaya Yönelik Öneriler.....	108
<b>SONUÇ .....</b>	<b>111</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>115</b>
<b>EKLER.....</b>	<b>123</b>



## TABLolar LİSTESİ

<b>Tablo 1.</b> 2022 Yılı Gelirlerine Uygulanacak Gelir Vergisi Tarifeleri .....	12
<b>Tablo 2.</b> Genel Bütçe Gelirleri Toplam Vergi Gelirleri ve Gelir Vergisi Tahsilatı (2010-2020) (Milyon TL) .....	49
<b>Tablo 3.</b> Dolaysız Vergilerin İçinde Gelir Vergisinin Payı (%) (2010-2019) (Milyon TL) .....	50
<b>Tablo 4.</b> Vergi Türleri Bazında Mükellef Sayıları (2010-2022) .....	51
<b>Tablo 5.</b> 2013 Dönemi Türkiye Geneli Gelir Vergisi Beyanname Özeti Bilgileri .....	52
<b>Tablo 6.</b> Muhtasar Beyanname de Bildirilen Bazı Ödeme ve Kazanç Türleri ile Miktarları.....	57
<b>Tablo 7.</b> Gelir Vergisi Tevkifat Oranları.....	58
<b>Tablo 8.</b> İadenin Hesaplanması.....	77
<b>Tablo 9.</b> Gelir Vergisi Standart İade Talep Dilekçeleri.....	78
<b>Tablo 10.</b> Serbest Meslek Makbuzu Örneği.....	88
<b>Tablo 11.</b> Mükellef K'ye Ait Beyanname Özeti.....	89
<b>Tablo 12.</b> Mükellef L'ye Ait Beyanname Özeti.....	90
<b>Tablo 13.</b> Mükellef M'ye Ait Beyanname Özeti.....	92
<b>Tablo 14.</b> Mükellef N'ye Ait Beyanname Özeti.....	93
<b>Tablo 15.</b> 1A İade Talep Dilekçesi.....	96
<b>Tablo 16.</b> GEKSİS Kontrol Raporu.....	97

## ŞEKİLLER LİSTESİ

**Şekil 1.** Gelir Vergisi İadeleri İş Akış Süreci.....78

**Şekil 2.** Mükellef A'ya ait İade İşleminin Süreci.....99



## EKLER LİSTESİ

<b>Ek 1.</b> Mükellef A'ya Ait Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi.....	123
--	-----



## KISALTMALAR LİSTESİ

**TBMM:** Türkiye Büyük Millet Meclisi

**HMB:** Hazine ve Maliye Bakanlığı

**GİB:** Gelir İdaresi Başkanlığı

**TÜRMOB:** Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

**PTT:** Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü

**GVK:** Gelir Vergisi Kanunu

**VUK:** Vergi Usul Kanunu

**KDV:** Katma Değer Vergisi Kanunu

**BSMV:** Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

**GMSİ:** Gayri Menkul Sermaye İradı

**GEKSİS:** Gelir/Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi

## GİRİŞ

Tüm dünyada devletler kamusal ihtiyaçların önemli bir kısmını zorunlu ve karşılıksız bir kamu geliri olan vergilerle karşılamaktadır. Bu verginin konusunu ise gelir, servet ve harcamalar oluşturmaktadır. İngiltere’de Napolyon Savaşları’nı finanse etmek için ortaya çıkan ve uzun yıllardan beri uygulanmakta olan gelir vergisi hiç şüphesiz ülke ekonomilerinin önemli gelir kaynaklarından. Ülkemizdeki tarihi gelişimi 18. yüzyılın ortalarına kadar uzanan, gerçek kişilerin kazanç ve iratları üzerinden artan oranlı tarifeye göre alınan sübjektif, şahsi ve dolaysız bir vergi olan gelir vergisi, bu tez çalışmasının temel alanını oluşturmaktadır.

Gelir vergisi esas anlamda beyan esasına dayanmaktadır. Ancak beyan esasına dayanan bir vergi sisteminin başarılı olabilmesi için mükelleflerin vergi bilinci ve ahlakına sahip olmasının yanında, kamu harcamalarının verimli ve etkin bir şekilde yapılması, vergi idaresinin etkili çalışması ve vergi denetiminin iyi işletilmesinin payı yadsınamayacak kadar önemlidir. Beyan esası bütün bu bileşenlerin bir araya gelmesi ile başarı sağlasa da 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.

Türk vergi mevzuatına bakıldığında neredeyse tüm vergi türlerinde başvuru olan tevkifat yönteminin avantajlarının yanında dezavantajları da bulunmaktadır. 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. Söz konusu bu yöntemin Türk vergi sisteminde önemli bir yeri bulunmaktadır.

Tevkifat yönteminde vergi, ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan vergi sorumlusu tarafından ödenmektedir. 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.

Bu tez çalışmasında, tevkifat yöntemi ile tahsil edilen veya kaynakta kesilen gelir vergisi ile yıl içinde ödenen geçici verginin, yıllık beyannameden mahsubu sonucunda ortaya çıkması ve mükelleflere iade edilme süreci, örnek uygulamalar ışığında ele alınmaktadır. 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.

Çalışmanın birinci bölümünde, öncelikle gelir vergisinin gelişimi, tanımı ve temel kavramlarından bahsedilmektedir. Daha sonra gelir vergisine konu kazançlardan, muafiyet, istisna ve indirim hükümleri ele alınmaktadır. Bölümün en sonunda ise gelir vergisinin Türk vergi sistemi içerisindeki yeri ve önemi verilerle karşılaştırmalı bir şekilde anlatılmaktadır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan tevkifat ve geçici vergi kavramlarına değinilmekte, 252 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde düzenlenen tevkif yoluyla kesilen vergilerin ve geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsubu ve kalan kısmın iadesi ele alınmaktadır. Sonrasında bu vergilere ait vergi hatalarından kaynaklanan iade işlemlerine ve konusuna göre önem arz eden bazı özellikli iade uygulamalarına ait hükümler irdelenmektedir.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde, ticari kazanç, serbest meslek kazancı ve gayrimenkul sermaye iradına ilişkin örnek uygulamalardan yola çıkarak, gelir vergisindeki iade süreçleri tüm ayrıntıları ile anlatılmaktadır. Üçüncü bölümün sonunda ise iade süreçlerine ilişkin yapılan değerlendirmeler kapsamında hem mevzuat ve hem de uygulama ile ilgili olarak çeşitli öneriler sunulmaktadır.

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **GELİR VERGİSİNE İLİŞKİN BAZI KAVRAM VE AÇIKLAMALAR**

Türk vergi sistemimizde önemli bir yere sahip olan dolaysız bir vergi türü olan Gelir Vergisi farklı adlarla da olsa uzun yıllardan beri uygulanmaktadır. Çalışmamızın bu bölümünde Gelir Vergisinin vergi sistemimizdekini yerine, özelliklerine ve 193 sayılı Kanun'da yer verilen bazı mevzuat hükümlerine yer verilecektir.

#### **1.1. Gelir Vergisinin Tarihsel Süreci**

Modern vergicilikte gelire bağlı olarak alınan iki temel vergi bulunmaktadır. Bunlardan birincisi kurumlar üzerinden alınan kurumlar vergisi, ikincisi ise gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınan gelir vergisidir (Tosuner ve Arıkan, 2017: 5). Bu başlık altında gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınan gelir vergisinin tarihteki ortaya çıkış ve gelişim sürecinin ayrıntılarına yer verilecektir.

Gelir vergisinin tarihi dünyada ve ülkemizde çok eskilere dayanmaktadır. Gelirin tam ve kesin olarak hesaplanması modern muhasebe, defter tutma gibi tekniklerin varlığı ile para ve değişim ekonomisini zorunlu hale getirmiş bu zorunluluk ise gelir vergisinin sanayileşme süreciyle birlikte gelişmesi sonucunu doğurmuştur (Engin ve Şahin, 2014: 309). Gelir vergisi ilk defa İngiltere'de Napolyon Savaşları'nı finanse etmek amacıyla "savaş vergisi" olarak geçici bir süre için uygulanmıştır (Özmert ve Şahin, 2014: 69).

1799 yılında ortaya çıkan, geçici süre uygulanması planlanan ve 1815 yılına kadar her sene yenilenen savaş vergisi, savaşın bitmesinden sonra yürürlükten kaldırılmıştır (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 14). Geçici süre uygulanan ve yürürlükten kaldırılan bu vergi tüm eleştirilere rağmen devlete önemli ölçüde mali kaynak sağlaması nedeniyle 1845 ve 1848 yıllarında tekrar üçer yıllığına geçici olarak uzatılmış ve nihayet 19. yüzyılın sonunda İngiliz kamu maliyesi için vazgeçilmez bir gelir haline gelmiştir (Özmert ve Şahin, 2014: 72). İngiltere'nin ardından birçok gelişmiş ülke gelir vergisini kabul etmiş böylece tüm dünyaya yayılmıştır.

Ülkemizde gelir vergisinin gelişimi 18. yüzyılın ortalarına kadar dayanmaktadır. Bu dönem ise Osmanlı Devleti'nin yaşadığı gerileme dönemindeki yenileşme ve modernleşme girişimleri ile paralellik göstermektedir (Şahin, 2014: 137). Merkezi bir vergi sistemi bulunmayan Osmanlı Devleti'nde aşar vergisi hariç gelir vergisine benzer yükümlülükler Tanzimat Dönemi ile başlamıştır (Yavaşlar, 2011: 24). Uygulamada yer alan aşar vergisi kaldırılmış ortaya çıkan gelir kaybının telafisi için Osmanlı döneminde temettü vergisinin genişletilmiş hali olan Kazanç Vergisi uygulamaya konulmuş fakat istenilen başarı elde edilememiştir (Köktaş ve Gölçek, 2018: 501).

Osmanlı döneminden günümüze temettü<sup>1</sup>, aşar<sup>2</sup>, kazanç gibi adlarla toplanan gelir vergisinin modern anlamda uygulanmaya başlaması 1950 yılında kabul edilen 5421 sayılı kanun ile olmuştur. Ücret gelirlerini, ticari kazanç ve serbest meslek hasılatlarını ayrı ayrı vergilendiren ve menkul sermaye iratlarının bir bölümünü, gayrimenkul sermaye iradı gelirlerinin ise tamamını vergi dışı bırakan Kazanç Vergisinden vazgeçilip gerçek kişilerin farklı kaynaklardan elde ettikleri gelirleri toplayarak, gelirlerinin tamamı üzerinden vergi borçlarını hesaplayıp, verecekleri tek beyanname ile bildirmelerini sağlayan sistem getirilmiştir (İnan, 2010: 353). Karine esası terk edilmiş, mükellefin ödeyeceği verginin tüm gelirlerinin toplamı üzerinden hesaplanması uygulamasına geçilmiştir (Giray, 2018: 306).

Alman gelir vergisi mevzuatından esinlenerek hazırlanan bu kanun ise bazı hükümlerinin vergi sistemine aykırı ve yetersiz olması nedeniyle yerini günümüzde de yürürlükte bulunan ve 1961 yılında uygulanmaya başlanan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na (GVK) bırakmıştır. GVK ile her ne kadar vergi gelirlerinde artış ve vergi yükününün daha adaletli dağılımı sağlanmak istenmişse de ülkemizde yaşanan siyasi, ekonomik ve idari sorunlar nedeniyle tam olarak başarı sağlanamamış bu sebeple yürürlüğe girdiği günden günümüze birçok değişikliğe uğramıştır (Özel ve Şenyüz, 1993: 5).

Halen yürürlükte olan 193 sayılı GVK'da defalarca değişiklik yapılmıştır. Kanunda geçici, mükerrer ve ek maddelerle birlikte 241 madde, 312 genel tebliğ, 99

---

<sup>1</sup> Temettü Vergisi: Osmanlı döneminde ticaret, sanat, meslek ve emek gelirleri üzerinden alınan bir vergidir. 1926 yılında kaldırılmıştır (Akdoğan, 2019: 212-213).

<sup>2</sup> Aşar Vergisi: Osmanlı döneminde Müslüman köylülerden, ürettikleri tarım ürünleri için alınan vergidir. 1925 yılında kaldırılmıştır (Aydın, 2020: 537-538).

sirküler ve binlerce özelge bulunmaktadır. Bütün bu değişiklikler yasanın sistematigi bozmuş durumdadır. Bu sebeple mevcut yasanın basit ve anlaşılabilir hale getirilmesi gerekmektedir (Eğilmez, 2014: 34).

Mevcut kanundaki sıkıntılar göz önüne alınarak 2013 yılında yeni bir “Gelir Vergisi Kanun Tasarısı” hazırlanmış Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) Başkanlığı’na gönderilmiş, komisyonlarda da tasarının görüşmelerine başlanmış buna rağmen yasalaşmamıştır.

## **1.2. Gelir Vergisinin Tanımı, Özellikleri ve Temel Kavramları**

Gelir vergisi, dolaysız, şahsi ve sübjektif bir vergi türüdür. Gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratların safi tutarı üzerinden artan oranlı tarifeye göre alınmaktadır. Ayrıca üniter bir yapıya sahiptir yani bütün gelir unsurları toplam bir arada değerlendirilir ve toplam üzerinden vergilendirme işlemi yapılır bu işlem yapılırken de varsa indirimler dikkate alınır (Işık, 2014: 180). Bu bölümde gelir vergisinin tanımının detaylarına ve GVK’da geçen bazı temel kavramlara değinilecektir.

### **1.2.1. Gelir Vergisi Kanunu’na Göre Gelir Kavramı**

GVK’nın 1. maddesinde, gerçek kişilerin elde ettikleri kazançların gelir vergisi kapsamında olduğu ve vergilendirilecek bu gelirin gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların gider ve maliyetlerin düşülmesi sonrası ortaya çıkan safi tutar üzerinden hesaplanması gerektiğinden bahsetmektedir. Diğer bir ifadeyle gelir vergisi, gerçek kişilerin gelirlerini vergilendirmek için mevzuat sisteminde yer alan bir vergi türüdür. Bununla beraber gelirin vergilendirilmesi için bazı özellikleri taşıması gerekmektedir.

## **1.2.2. Vergiye Tabi Gelirin Özellikleri**

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). Gerçek kişinin elde ettiği gelirin vergilendirilebilmesi gelirin verginin konusunu oluşturması gerekli bunun için ise elde edilen gelirin aşağıdaki özellikleri taşıması gerekmektedir.

### **1.2.2.1. Gelirin Şahsiliği**

GVK'da belirtilen gelir unsurlarının vergilendirilebilmesi için gelirin gerçek bir kişiye ait olması gerekmektedir (Engin ve Şahin, 2014: 313). Gerçek kişi olmayanların gelirleri bu Kanun'un uygulanmasında gelir sayılmayacak dolayısıyla gelir vergisine tabi tutulmayacaktır (Özel ve Şenyüz, 1993: 8). Ayrıca gerçek kişilerin yanı sıra şahıs şirketi olarak kurulan ortaklıkların ortakları da gelir vergisi mükellefi olarak kabul edilmektedir.

Gelir vergisi gerçek kişiye ait ve kişisel olması nedeniyle sübjektif nitelik taşımaktadır. Diğer bir ifadeyle mükellefin şahsi ve ailevi durumu vergi mükellefiyetini etkilemektedir (Öner, 2022: 41). Mükellefler engellilik indirimi, en az geçim indirimi vb. indirimlerden ve istisna ve muafiyetlerden yararlanabilirler.

### **1.2.2.2. Yıllık Gelir Esası**

GVK'nın 1'inci maddesinde gelir, gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği kazançların toplamı olarak tanımlanmıştır. Gelir vergisi yönünden vergilendirme dönemi ise geçmiş takvim yılıdır. Normal hesap dönemi 12 aydır ve 1 Ocak'ta başlayıp 31 Aralık'ta sona erer.

### 1.2.2.3. Gelirin Elde Edilmiş Olması

Gelir vergisinde vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesidir. Diğer bir ifadeyle gelir üzerinden verginin ödenebilmesi için gelirin veya kazancın önce elde edilmesi gerekmektedir. GVK'da gelirin elde edilmesi 3 farklı esasa bağlanmıştır. Ticari kazanç ve zirai kazançta tahakkuk esası benimsenmiştir. Tahakkukun ise bir alacak veya borcun kesin olarak hesaplanıp, talep edilebilir aşamaya geldiği anda gerçekleştiği kabul edilir ayrıca bu esas hem gelir hem de giderler açısından geçerlidir (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği [TÜRMOB], 2022: 7).

Serbest meslek kazançları ve gayri menkul sermaye iratlarında tahsil esası benimsenmiştir. Ücretler, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlarda hukuki ve ekonomik tasarruf esası benimsenmiştir. Hukuki tasarruf, kesinleşen gelirin elde eden kişi tarafından talep edilebilir aşamada olmasını, ekonomik tasarruf ise gelir üzerinde hukuki tasarruf hakkı olan gerçek kişinin, geliri kendi alma imkanının doğmasını, yani gelirin ödenecek hale gelmesini ifade eder.

### 1.2.2.4. Gelirin Gerçek ve Safi Oluşu

GVK, esas itibariyle elde edilen kazancın mükellef tarafından beyan edilen gerçek miktarının belgelere veya defter kayıtlarına göre tespit edilmesini kabul etmiştir (Şenyüz, vd., 2022: 9). Diğer bir ifadeyle gelir vergisi sistemimiz mükelleflerin gerçekten elde etmiş olduğu gelir üzerinden vergilendirmesini kabul etmektedir.

Türk vergi sistemimizde gelir vergisi safi tutar üzerinden hesaplanıp vergilendirilmektedir. Safi tutar ise elde edilen hasılatın, bu hasılatın elde edilmesi için yapılan ve indirimine engel bulunmayan gider ve maliyetlerin düşülmesi sonucu kalan tutardır (Değirmenci, 2020: 85). Her bir gelir unsuru için hangi giderlerin düşüleceği ve hangi indirimlerin yapılacağı kanunda açıkça belirtilmiştir.

### 1.2.2.5. Gelirin Genel Oluşu

GVK üniter sistemi benimsemiştir. Bu sistemin uygulandığı vergi sistemlerinde, gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri ve gelir vergisinin konusuna giren kazanç ve iratların tamamı toplanarak tek bir gelir vergisi beyannamesi ile bildirilir. Mükellefin şahsi, ailevi ve mali durumu da dikkate alınarak her türlü kazanç ve iradı bir araya getirilerek vergilendirilir (Edizdoğan vd., 2011: 300).

Vergi sistemimiz de tevkifat yönteminin yaygınlaşması ve gelirin toplanması kapsamında çıkarılan gelirler ve bazı gelir unsurlarının beyan dışında tutulması hem beyan esasından hem de üniter vergi sisteminden uzaklaşılmasına neden olmuştur (Özel ve Şenyüz, 1993: 12). Mükelleflerin ve vergi idaresinin iş yükünün azaltılması açısından gelirin toplanmasına istisnalar getirilmiş ve beyan yükümlülüğü sınırlanmış bunun sonucunda ise gelir vergisi, tevkifat vergisine dönüşmüştür (Saraçoğlu, 2014: 67). Tevkifat yöntemi gelir vergisinin konusuna giren kazançların tek bir beyannameye bildirilmesini engelleyerek üniter yapının bozulmasına neden olan en önemli sebeplerden biridir.

### 1.2.3. Gelir Vergisinin Konusu

Verginin konusu, verginin üzerine konulduğu dolaysız ya da dolaylı olarak kaynağını oluşturan ekonomik unsurdur. Verginin konusu maddi ve maddi olmayan unsurlar veya işlemler olabilir dolayısıyla verginin konusu verginin ne üzerinden alınacağına yönelik bir çerçeve oluşturmaktadır (Akdoğan, 2020: 144). Vergi konuları kanunla belirlenir, kanunlarla düzenlenmedikçe bir konu üzerinden vergi alınamaz (Bilici ve Bilici, 2021: 142).

GVK'ya göre adi ortaklıkların, kolektif şirketlerin, adi komandit şirketlerin ortakları ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komandite ortaklarının kar payları ortakların şahsi geliri olarak sayılmış ve gelir vergisinin konusuna dâhil edilmiştir.

Elde edilen gelirin gelir vergisinin konusuna girmesi için GVK'nın 2. maddesinde sayılan 7 tane gelir unsurundan herhangi birinin kapsamına girmesi

gerekmektedir. Bu sebeple bir gelir elde edilmiş olsa bile vergilendirilebilmesi için örneğin kanunda açıkça belirtilen ticari kazanç veya zirai kazanç kabul edilen bir gelir olması gerekmektedir aksi takdirde elde edilen gelir vergilendirilemez.

#### **1.2.4. Gelir Vergisinde Mükellefiyet**

Vergi Usul Kanun'unun (VUK) 8. maddesinde vergi mükellefi, vergi kanunlarına göre kendilerine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlanmıştır. GVK'da tam ve dar olmak üzere iki tür mükellefiyet vardır. Tam mükellefiyet, dar mükellefiyet ayrımı ise daha çok ülkelerin egemenlik haklarını korumaya yönelik tedbirlerden kaynaklanmaktadır (Bilici, 2010: 141). Devletlerin kendi sınırları içerisinde veya kendi vatandaşlarınca elde edilen gelirleri vergilendirmek istemesi tam veya dar mükellefiyet ayrımının oluşmasına neden olmaktadır.

##### **1.2.4.1. Tam Mükellefiyet**

Tam mükellef gerçek kişiler hem Türkiye içinde elde ettikleri hem de Türkiye dışında elde ettikleri kazançları ve iratlarının tamamı üzerinden vergilendirmeye tabi tutulurlar. Tam mükelleflerin kimler olduğu ve istisnai haller GVK'da açıkça belirtilmiştir.

Türkiye'de yerleşmiş olanlar yani yerleşim yeri Türkiye'de bulunanlar ile bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar ve kamu kurumlarına veya merkezi Türkiye'de bulunan özel teşebbüslere bağlı olarak işleri sebebiyle yabancı ülkelerde oturan Türk vatandaşları tam mükellefiyete tabidirler.

GVK'nın 5. maddesinde "*belli ve geçici görev veya iş için Türkiye'ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler ile tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye'de alıkonulmuş veya kalmış olan yabancılar Türkiye'de 6 aydan fazla kalsalar bile Türkiye'de yerleşmiş sayılmazlar ve tam mükellef olarak*

*değerlendirilmezler*” hükmüne yer verilmiş ve yerleşme sayılmayan hallerin neler olduğu detaylandırılmıştır.

Yabancı ülkelerde yerleşik Türk vatandaşları, yerleşik oldukları ülkelerde elde ettikleri gelirleri nedeniyle gelir vergisine veya benzeri vergiye tabi tutulmuş olmaları halinde yabancı ülkelerde ödedikleri vergiyi GVK’nın 123’üncü maddesine göre, Türkiye’de hesaplanan vergiden mahsup edebilirler.

#### **1.2.4.2. Dar Mükellefiyet**

Türkiye’de yerleşmiş sayılmayan gerçek kişiler dar mükellefiyet esasında vergilendirilirler. Dar mükellefiyet, tam mükellef olarak değerlendirilmeyen kişilerin, Türkiye’deki faaliyetleri nedeniyle, yalnız Türkiye’de elde ettikleri gelirlerinin yurtdışındaki gelirleriyle bir bağlantı kurulmaksızın vergilendirilmesi şeklindedir. Dar mükellefiyette amaç geliri elde eden vatandaşı değil, kaynağı Türkiye’de olan geliri vergilendirme kapsamına almaktır (Uluş, 2015: 185). Bu sebeple dar mükellef sayılan gerçek kişiler, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.

Dar mükellefiyette kazancın elde edilmesi ise her gelir unsuruna göre farklılık göstermektedir. GVK’nın 7’nci maddesinde açıkça belirtilen durumlar aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır:

– *“Ticari kazançlarda: kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin olması veya daimî temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması bu şartları haiz olsalar dahi iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye’de satmaksızın yabancı memleketlere gönderenlerin bu işlerden doğan kazançları Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye’de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye’de olması veya satış akdinin Türkiye’de yapılmış olmasıdır. İş merkezinden maksat ise, iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir.*

- *Zirai kazançlarda: zirai faaliyetlerin Türkiye'de icra edilmesi, Serbest meslek kazançlarında, serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi,*
- *Ücretlerde: a) Hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye'de değerlendirilmesi, b) Türkiye'de kain müesseselerin idare meclisi başkan ve üyelerine, denetçilerine tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye'de değerlendirilmesi,*
- *Gayrimenkul sermaye iratlarında; gayrimenkulün Türkiye'de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi, Menkul sermaye iratlarında, sermayenin Türkiye'de yatırılmış olması,*
- *Diğer kazanç ve iratlarda; bu kazanç veya iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi halinde kazançlar Türkiye'de vergilendirilir.”*

GVK'nın 7'nci maddesinde yukarıda belirtilen durumlar kapsamında elde edilen gelirlerin Türkiye'de elde edilmiş sayılacağı ve vergilendirileceği açıkça düzenlenmiştir. Gelirin Türkiye'de elde edilmesinin veya değerlendirilmesinin vergilendirme açısından önem arz ettiği görülmektedir.

### **1.2.5. Gelir Vergisinin Matrahı**

Verginin matrahı, verginin üzerinden hesaplandığı değer veya miktardır. Her vergi türünün bir matrahı vardır ve bu matraha kanunda belirtilen oranlarda vergi uygulanır (Akdoğan, 2020: 145). 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.

### 1.2.6. Gelir Vergisinde Oran ve Tarifeler

Ülkemizde gelir vergisinde artan oranlı tarife uygulanmaktadır. Matrahın büyümesi ile oranında büyüdüğü vergi tarifesine artan oranlı vergi tarifesi denir. Gelir vergisinde artan oranlı tarife daha çok yatay ve dikey olmak üzere vergi adaletini sağlamak için tercih edilmektedir (Sağbaş ve Saruç: 100). Artan oranlı vergi ile vergi ödeme gücü tespit edilmekte bunu yaparken de en az geçim indirimi, tarifeler, ayırma ilkesi ve muafiyet/istisnalar olmak üzere 4 yöntem kullanılmaktadır. Artan oranlı vergi tarifesinde vergi matrahı artarken vergi oranı da aynı şekilde artmaktadır (Sarıkaya, 2020: 45).

GVK'da uzun yıllar uygulanan tarife 7.12.2019 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla değiştirilmiş, yeni bir vergi tarifesi ve oranı getirilmiştir. Değişikliğin amacı ise madde gerekçesinde *“beyannameli mükellefiyetin artırılması, yüksek gelir gruplarından daha fazla vergi alınması amaçlanmaktadır. Bu bağlamda, dünya örnekleri incelenmiş, iyi uygulama örnekleri analiz edilmiş ve vergi adaletinin sağlanması amacıyla hizmet eden çoklu dilimleri içeren tarifelerin uygulandığı gözlemlenmiştir. Bu maddeyle de 193 sayılı Kanun'un 103'üncü maddesinde yer alan vergi tarifesine yeni dilim ve oran eklenmektedir. Böylece, yüksek gelir elde edenlerden daha fazla vergi alınması sağlanmış, mevcut tarifenin ilk dört dilimi korunmak suretiyle 500.000 TL'ye kadar gelir elde eden grupların vergi yüklerinde herhangi bir değişiklik yapılmamıştır”* şeklinde açıklanmıştır.

Buna göre GVK'nın 103'üncü maddesinde yer alan ve 317 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğiyle belirlenen 2022 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınacak tarifeler aşağıda yazar tarafından düzenlenen Tablo 1'de belirtilmiştir.

**Tablo 1.** 2022 Yılı Gelirlerine Uygulanacak Gelir Vergisi Tarifeleri

Tarife	Oran
32.000 TL'ye kadar	15%
70.000 TL'nin 32.000 TL'si için 4.800 TL, fazlası	20%

170.000 TL'nin 70.000 TL'si için 12.400 TL (ücret gelirlerinde 250.000 TL'nin 70.000 TL'si için 12.400 TL), fazlası	27%
880.000 TL'nin 170.000 TL'si için 39.400 TL (ücret gelirlerinde 880.000 TL'nin 250.000 TL'si için 61.000 TL), fazlası	35%
880.000 TL'den fazlasının 880.000 TL'si için 287.900 TL (ücret gelirlerinde 880.000 TL'den fazlasının 880.000 TL'si için 281.500 TL), fazlası	40%

Tablo 1'e baktığımızda kazanç elde eden kişilerin gelirlerinin artan oranlı vergilendirilecek şekilde %15 ve %40 aralığında 5 farklı dilimde vergilendirildiğini ayrıca ücret dışı ve ücret gelirleri için belirlenen gelir tarifelerinin 3. dilimden sonra farklılaştığını görmekteyiz.

### **1.2.7. Gelir Vergisinde Beyanname Çeşitleri ve Ödeme Dönemleri**

GVK'nın 83. maddesinde, gelir vergisinin esas itibariyle mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı ile tarh edildiğinden bahsedilmektedir. Kanun metninde anlaşılacağı üzere gelir vergisi, geliri elde eden mükellefinin veya vergi sorumlusunun hatta bazı durumlarda bunların kanuni temsilcilerinin veya mirasçılarının beyanı üzerine tarh edilir (Öner, 2014: 329). GVK'ya göre 3 çeşit beyanname vardır bunlar; yıllık, münferit ve muhtasar beyannamelerdir.

#### **1.2.7.1. Yıllık Beyanname**

Yıllık beyanname, çeşitli gelir unsurlarından bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların tamamının toplanmasına ve bu şekilde hesaplanan gelirin vergi dairesine bildirilmesini ifade etmektedir. Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça mükellefler bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı için yıllık beyanname vermek zorundadırlar. GVK'nın 85. maddesine göre tacirler ile çiftçiler ve serbest meslek erbapları, bu faaliyetlerinden kazanç elde etmemiş olsalar bile yıllık beyanname vermeleri gerekmektedir. Bu durum şirketlerin faaliyet ve tasfiye

dönemlerini kapsamak üzere kollektif şirket ortakları ile komandite ortaklar içinde geçerlidir.

Mükellefler, bir takvim yılı içerisinde elde ettikleri kazanç ve iratlarının tamamını tek bir yıllık beyannameye bildirmek zorundalar fakat GVK'nın 86. maddesinde bazı gelirlerin yıllık beyannameye dâhil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu hususlara aşağıda maddeler halinde yer verilmiştir:

- *“Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar ile GVK 75'inci maddesinin (15)<sup>3</sup> ve (16)<sup>4</sup> numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,*
- *Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş veya birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamının GVK 103'üncü maddede yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı 2022 yılı için 880.000 TL'yi aşmayan kısmı ile birden fazla işverenden ücret almakla beraber birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103'üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı 2022 yılı için 70.000 TL'yi aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş ücretleri,*
- *Vergiye tâbi gelir toplamının [yukarıdaki iki maddede belirtilenler hariç] GVK 103'üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,*
- *Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 2022 yılı için 3.800 TL'yi aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları yıllık beyannameye dâhil edilmez.”*

---

<sup>3</sup> GVK'nın 75'inci maddesinin 15 numaralı bendi *“Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketleri tarafından; a) On yıldan az süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlara ödenen irat tutarları, b) On yıl süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlar ile vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara ödenen irat tutarları”* şeklinde hüküm altına alınmıştır.

<sup>4</sup>GVK'nın 75'inci maddesinin 16 numaralı bendi *“a) On yıldan az süreyle katkı payı ödeyerek ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı, b) On yıl süreyle katkı payı ödemiş olmakla birlikte emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı, c) Emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı”* şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Tam mükellefiyete tabi kişilerin yukarıda belirtilen kazanç ve iratlarının yıllık beyannameye dâhil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Madde hükmünde yer alan tutarlar ise her yıl güncellenmektedir.

Dar mükellefiyette ise elde edilen gelirin hepsi Türkiye'de tevkif yoluyla vergilendirilen serbest meslek kazançları, ücretler, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar yıllık beyannameye dâhil edilmez.

GVK'nın 92'nci maddesinde *“bir takvim yılına ait beyanname izleyen yılın Mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar, gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticarî kazançlardan ibaret olması halinde izleyen yılın Şubat ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar, tam mükellefiyette vergiyi tarha yetkili vergi dairesine, dar mükellefiyette Türkiye'de vergi muhatabı mevcutsa onun Türkiye'de oturduğu yerin, Türkiye'de vergi muhatabı yoksa işyerinin, işyeri birden fazla ise bu işyerlerinden herhangi birisinin bulunduğu yer vergi dairesine verilir veya taahhütlü olarak posta ile gönderilir”* hükmüne yer verilerek yıllık beyannamenin ne zaman verileceği ile ilgili hususlar hüküm altına alınmıştır.

Takvim yılı içinde yerleşik oldukları ülkeyi terk edenlerin beyannameleri ülkeyi terk etmeden 15 gün, ölüm halinde ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verilir. Beyan edilen vergi Mart ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenecektir.

#### **1.2.7.2. Muhtasar Beyanname**

GVK'nın 84'üncü maddesinde muhtasar beyanname, *“işverenler veya vergi tevkifatı yapan diğer kimseler tarafından kesilen vergilerin matrahları ile toplu olarak vergi dairesine bildirmesine mahsustur”* şeklinde tanımlanmıştır. Diğer bir ifadeyle stopaj yoluyla kesilip ödenen vergilerin verildiği beyanname türüdür.

Genel bütçeye dâhil idare ve müesseselerin, yaptıkları vergi tevkifatı için beyanname vermezler. Muhtasar beyanname tevkifatı yapan vergi sorumluları tarafından kesintinin yapıldığı ayı izleyen ayın 23. Günü akşamına kadar tahakkuk ettirilir, aynı ayın 26. Gününe kadarda ödenir. Muhtasar beyanname ve tevkifat kavramına ikinci bölümde ayrıntılı olarak yer verilecektir.

### 1.2.7.3. Münferit Beyanname

GVK'nın 84 ve 101'inci maddelerinde dar mükellefiyetle ilgili hususlar açıklanmıştır. GVK'nın 84'üncü maddesinde münferit beyanname için “*dar mükellefiyete tabi olanların yıllık beyanname ile bildirmeye mecbur olmadıkları kazanç ve iratlardan, vergisi tevkif suretiyle alınmamış olanların bildirilmesine mahsustur*” ifadelerine yer verilmiştir. GVK'nın 101'inci maddesinde ise hangi gelirlerin hangi vergi dairesine münferit beyanname kapsamında beyan edileceği belirtilmiş ve aşağıda yer verilmiştir:

- *“Gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarını gayrimenkulün bulunduğu,*
- *Menkul malların ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarını, mal ve hakların Türkiye’de elden çıkarıldığı,*
- *Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde ettikleri diğer kazanç ve iratlarını işletmenin bulunduğu,*
- *Arızı olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere tavassuttan elde edilen diğer kazanç ve iratlarla, arızı olarak serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlar ve dar mükellefiyete tabi olanların 45 inci maddede yazılı işleri arızı olarak yapmalarından elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar, faaliyetin yapıldığı veya yolcu veya yükün taşıta alındığı,*
- *Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleriyle ilgili olarak sonradan elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dâhil ), ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi veya ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde ettikleri diğer kazanç ve iratları, vergisi tevkif suretiyle alınmamış menkul sermaye iratlarını ve diğer her türlü kazanç ve irada ilişkin ödemenin Türkiye’de yapıldığı.”*

Münferit beyanname, yukarıda belirtilenler dışında kalan durumlarda ise Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenecek yerin vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Bu faaliyetlerden elde edilen gelirler serbest meslek faaliyeti kapsamında olduğu takdirde beyan bu faaliyetlerin sona erdiği gün verilirken, serbest meslek kazancı dışındaki diğer kazanç ve iratlarla ilgili beyannameler ise bu kazanç ve iratların elde edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

### 1.3. Gelir Vergisine Konu Olan Kazanç ve İratlar

Gelir vergisinin konusuna girmesi gereken gelirlerinin çerçevesinin tam anlamıyla çizilememesi nedeniyle elde edilen gelirin vergilendirilmesi için gelirin tanımının kapsamlı şekilde yapılması ve vergiye tabi tutulması gereken gelir unsurlarının da kanunda açık şekilde belirtilmesi gerekmektedir (Üyümez, 1998: 29). GVK'nın 2'nci maddesinde gelir vergisine konu olan kazanç ve iratlar tek tek sayılmıştır.

Burada kanunlarla yasaklanmış bir eylem sonucu elde edilen gelirin vergilendirilip vergilendirilmeyeceği konusu önem kazanmaktadır. VUK'da vergiyi doğuran eylemin gerçekleşmiş olması vergilendirme açısından yeterli görülmektedir ve vergilendirmede ise vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin esas olduğu belirtilmiştir (VUK, Md.3).

Bu sebeple gelir kanunlarda suç sayılmış ve yasadışı yollarla elde edilmiş olsa bile vergilendirilir. Örneğin sigara ve içki kaçakçılığı, tefecilik, kumarhane işletmeciliği, uyuşturucu madde ticareti, sahte fatura düzenleme gibi faaliyetlerden elde edilen gelirlere gelir vergisine tabidir (Erdoğan, 2015: 17). Diğer bir ifadeyle elde edilen gelir GVK'da yer alan gelir unsurlarının kapsamına giriyorsa nasıl elde edildiğinin bir önemi bulunmamaktadır.

#### 1.3.1. Ticari Kazanç

GVK'nın 37'nci maddesinde her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazanç olduğundan bahsedilmiş olup aşağıda sayılan faaliyetlerden elde edilecek gelirlerin ise ticari kazanç olarak vergilendirileceği hüküm altına alınmış ve bu kapsama giren kazançlar aşağıdaki şekilde sıralanmıştır:

- *“Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden,*
- *Coberlik<sup>5</sup> işlerinden,*

---

<sup>5</sup> Coberlik: borsaya kayıtlı olarak ve kendi nam ve hesabına hisse senedi ve tahvil alım satımı yapılmasıdır.

- *Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden,*
- *Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden,*
- *Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden,*
- *Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından,*
- *Diş protezciliğinden elde edilen kazançlar.”*

Yukarıda sayılan faaliyetler ile kolektif ortaklıklarda ortakların, eshamlı veya adi komandit ortaklıklarda ise komandite ortakların ortaklık karından aldıkları paylar da şahsi ticari kazanç olarak değerlendirilmekte ve ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmektedir.

Bir faaliyetin ticari faaliyet kapsamında değerlendirilebilmesi için, faaliyetin yerine getirilmesinin sermaye ve emeğe dayanıyor olması, faaliyetin sürekli olması, kazanç elde edilen bu faaliyetlerin bir organizasyon dâhilinde yapılmış olması ve işletmenin de ticari ve sınai bir işletme görüntüsünde ve niteliğinde olması gerekmektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı [GİB], 2021: 2).

### **1.3.1.1. Ticari Kazancın Vergilendirilmesi**

Ticari kazanç, gerçek ve basit usulde olmak üzere iki şekilde vergilendirilmektedir. Ticari kazancın tutarı ise bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılatтан, giderlerin düşülmesiyle elde edilmektedir (TÜRMOB, 2022: 26).

Gerçek usulde vergilendirilen ticari kazanç sahiplerinden gelirleri gerçek usulde tespit edilenler bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit edilmektedir. Birinci sınıf tacirler, hesaplarını bilanço esasında tutacakları defterlerde takip etmektedirler. Bu esasa göre ticari kazanç ise mali bilançolarda yer verilen hesap dönemi sonunda ve başındaki öz sermaye tutarları arasındaki farktır.

İkinci sınıf tacirler ise birinci sınıf tacirler olmak için gerekli şartları taşımayanlardır. Bu tacirler ise işletme hesabı esasına göre defter tutarlar ve

kazançlarını işletme hesabı esasına göre tespit ederler. Bu usulde tespit edilen kazanç ise bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılatlarla giderler arasındaki müspet farktan ibarettir. Kimlerin birinci sınıf veya ikinci sınıf tacir olacağı ise VUK'un 177 ve 178'inci maddelerinde açıkça sayılmıştır.

GVK'nın 47 ve 48'inci maddelerinde yer alan şartları sağlayan mükellefler basit usule tabidir fakat söz konusu mükellefler GVK'nın 51'inci maddesinde sayılan veya Bakanlar Kurulu kararlarıyla gerçek usulde vergilendirilme kapsamına alınan mükellefler ise şartları taşısalar bile basit usule tabi olamazlar

Ortaklıkların basit usule tabi olup olmadığının tespitinde ise, yıllık kira bedelleri ile iş hacmi ölçüleri birlikte değerlendirilir. Ortaklıklarda, ortakların biri gerçek usule tabi ise diğer ortaklarda gerçek usule göre vergilendirilir (Gelir İdaresi Başkanlığı [GİB], 2021: 5).

GVK'nın 46'ncı maddesinde basit usulde ticari kazanç *“bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki müspet farktır”* şeklinde vurgulanmıştır. Aradaki bu farkın ise yapılan faaliyetle ilgili giderlere ve hâsılatlara ait belgelerde yazılı miktarlara göre hesaplanacağı belirtilmiştir. Kazancı basit usulde tespit edilen mükelleflere bazı kolaylıklar tanınmıştır örneğin bu mükellefler defter tutmazlar, geçici vergi ödemezler, tevkifat yapmazlar ve Katma Değer Vergisinden (KDV) istisnadırlar.

26 Ekim 2021 tarihinde yayımlanan 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile GVK'da değişiklik yapılmış ve 1 Ocak 2021 tarihinden itibaren kazançları basit usulde tespit olunan mükelleflerin ticari kazançları, gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Basit usulde kazanç istisnasından yararlanacak olan mükellefler, istisna kapsamındaki kazançları için yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeyecekler başka faaliyetleri dolayısıyla beyanname vermeleri gerekirse diğer faaliyetlerine ait kazançlarını beyannamelerine dâhil etmeyeceklerdir.

### 1.3.2. Zirai Kazanç

GVK'nın 52'nci maddesinde zirai kazancın, zirai faaliyetlerden elde edilen kazançlar olduğu belirtilmiştir. Zirai faaliyet ise *“arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve islah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılması”* şeklinde açıklanmıştır.

Zirai işletmenin boyutları, sınıai bir müessese nem ve genişliğinde olursa zirai kazanç değil ticari kazanç söz konusu olur. Ayrıca satışların dükkân veya mağaza açılarak buralarda yapılması halinde yine ticari kazanç söz konusu olur fakat bu açılan dükkanlar doğrudan doğruya zirai faaliyetle ilgili alım satım işlerinin yürütülmesi için açılmış ise burada yapılan faaliyetler zirai kazanç hükümlerine göre vergilendirilir (Bilici, 2010: 162).

GVK'nın 52'nci maddesinde ise *“aşım yaptırmak amacıyla erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai üretim işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyet olarak değerlendirilmektedir. Kollektif şirketlerle adi veya eshamlı komandit şirketler zirai faaliyetle iştiğal etseler dahi çiftçi sayılmazlar. Zirai faaliyetle iştiğal eden kollektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakların şirket karından aldıkları paylar şahsi ticari kazançtır”* hükümlerine yer verilmiştir.

Çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançların vergilendirilmesi, temel olarak gelirleri üzerinden tevkifat usulüyle yapılmaktadır. Bununla beraber GVK'nın 54'üncü maddesinde yazılı bir takvim yılı içinde dikkate alınacak işletme büyüklüğü ölçülerini aşanlarla, bir adet biçerdövere veya bu özellikte bir adet motorlu araca sahip olanlar veya 10 yaşından büyük olmayan iki adetten fazla traktöre sahip olanlar veya kendi isteğiyle gerçek usulde vergilendirilmek isteyenler, gerçek usulde vergilendirilirler.

Gerçek usulde vergilendirilecek çiftçiler zirai işletme hesabı esasında defter tutabildikleri gibi bilanço esasında defter tutabilirler. Çiftçiye ait fakat zirai işletmeye dâhil edilmeyen, biçerdöver veya bu özellikte bir motorlu araç veya 10 yaşından büyük

olmayan iki adetten fazla traktörün işletilmesinden elde edilen hasılatlar, ticari kazanç olarak değerlendirilir.

### 1.3.3. Ücret

Ücret, genel itibariyle bir işverenden alınan fiziksel veya zihinsel bir emeğin karşılığı olan kazancı ifade eder. GVK'nın 61'inci maddesinde ücret, *“işverene tabi ve belirli bir iş yerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir”* şeklinde tanımlanmış elde edilen bu ücretin ise tazminat, zam, ikramiye, avans, ödenek, kasa tazminatı, tahsisat, aidat, huzur hakkı vb. isimlerle ödenmesinin ücretin niteliğini değiştirmeyeceği belirtilmiştir.

Gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde etmiş oldukları ücret gelirleri gelir vergisine tabidir. Bu kazanç para şeklinde olabileceği gibi aynı veya para ile temsil edilebilen menfaat şeklinde de olabilir (Gelir İdaresi Başkanlığı [GİB], 2021: 1). Gelir vergisi açısından bir ödemenin ücret ya da başka bir gelir unsuru olarak vergilendirilebilmesi için çalışanın işverene ve bir işyerine bağlı olması ayrıca ödemenin belirli bir hizmet karşılığı yapılması gerekmektedir (GİB, 2021: 3).

Ücretin tanımının ve özelliklerinin yer aldığı GVK'nın 61'inci maddesinde bazı ücret ödemelerinin ücret ile ilgili özellikleri taşıyıp taşımadığına bakılmaksızın ücret olarak değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre aşağıda sayılan ödemeler ise bu kapsamda değerlendirilmektedir:

- *“GVK'nın 23'üncü maddesinin birinci fıkrasının (11) numaralı bendine göre istisna dışında kalan emeklilik, malüliyet, dul ve yetim aylıkları,*
- *Daha önce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler,*
- *TBMM, il genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimî veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzer diğer kişilere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,*

- *Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle, tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,*
- *Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,*
- *Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler,*
- *Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar.”*

Vergilendirme ve tespit şekli bakımından ücretler gerçek ücret ve diğer ücret olarak ikiye ayrılmıştır. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde kural olarak gerçek usul kabul edilmiştir. Gerçek ücretlerin vergilendirilmesi, tevkifat usulü ve beyan usulüyle gerçekleştirilmektedir.

Tevkifat usulüne tabi olup da beyanname vermek zorunda olan mükellefler de bulunmaktadır. Fakat ücretliler üzerindeki gelir vergisi tahsilatının büyük kısmı tevkifat usulüyle gerçekleştirilmektedir. Bu ise ücret gelirlerinde beyan usulünün kapsamının az olduğunu ve ücret geliri üzerinden alınan tevkifatın önemli bölümünün nihai vergiye dönüştüğünü göstermektedir. Bu durum ise ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde yapılan hesaplanmalarda ücretlinin kişisel durumunun tam anlamıyla dikkate alınmamasına neden olmaktadır (Biyani ve Yılmaz, 2012: 197).

Ücretliye yapılan ödemelerin vergilendirilmesi, yapılırken önce GVK'nın 63'üncü maddesinde yer verilen indirimler yapılarak safi tutar belirlenmekte, indirim sonrası kalan bir tutar var ise, engellilik indirimi de düşülerek ücret gelirinin vergi matrahı tespit edilmekte ve gelir vergisi hesaplanmaktadır (TÜRMOB, 2022: 182).

GVK'nın 64'üncü maddesinde ise Diğer Ücret vergilendirmesine ilişkin hükümlere yer verilmiş fakat söz konusu uygulama 7349 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesi ile 01/01/2022 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır.

### 1.3.4. Serbest Meslek Kazancı

Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmektedir. Fakat bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmesi için belli başı özellikleri taşıması gerekmektedir. GVK'nın 65'inci maddesine göre bir faaliyetin serbest meslek kazancı olabilmesi için sermayeden daha çok şahsi mesaiye dayanması bunun yanında yapılan faaliyetin, ilmi veya mesleki bilgiye, uzmanlığa dayanması ayrıca ticari özellikte olmayan faaliyetlerinde işverene tabi olmadan kendi adına yapılması gerekmektedir.

Bazı faaliyetlerden elde edilen gelirlerin ise yukarıda sayılan özellikleri taşıması gerekmemektedir. Buna göre tahkim işleri nedeniyle hakemlerin aldıkları ödemeler ile kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyetleri sonucu ortaya çıkan kazançlar her halde serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmektedir. GVK'nın 66'ncı maddesine göre aşağıda belirtilen faaliyetlerden elde edilen kazançlar serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmektedir:

- *“Gümrük komisyoncuları, bilumum borsa ajan ve acentaları, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar,*
- *Bizzat serbest meslek erbabı tarifine girmemekle beraber serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar,*
- *Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler,*
- *Dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler (muakkipler) ve konser veren müzik sanatçıları,*
- *VUK'un 155'inci<sup>6</sup> maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanların faaliyetleri serbest meslek kazancıdır.”*

---

<sup>6</sup> VUK'un 155'inci maddesinde serbest meslek erbabının işe başlama belirtileri: “1. Muayenehane, yazıhane, atölye gibi özel iş yerleri açmak; 2. Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametleri

GVK'nın 67'nci maddesinde serbest meslek kazancı ile ilgili "bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır" hükmüne yer verilmiştir. Diğer bir ifadeyle serbest meslek kazançlarının gerçek usulde tespit edileceği vurgulanmıştır.

Serbest meslek erbabının vergi, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik gibi hususlarda ortaya çıkan giderlerde kullanmak üzere müşterisinden yani hizmet verdiği kişiden hizmetin yapılması için aldığı para ve ayınlar gelir olarak değerlendirilmemekte fakat müşteriden alınan ve harcanmayan para ve ayınlar hasılatla eklenmektedir.

Serbest meslek erbapları ile kolektif, adi komandit ve adi şirketler varsa serbest meslek kazançlarını serbest meslek kazanç defteri üzerinden tespit ederler. Bu şirketlerin bilanço esasına göre tuttukları defterler ise serbest meslek kazanç defteri yerine geçmektedir. Serbest meslek kazanç defterine yapılan işlemlerin aynı gün kaydedilmesi bir zorunluluktur (Gelir İdaresi Başkanlığı [GİB], 2021: 3).

Serbest meslek erbapları kazançlarının tespiti için defter tutarlar ve kazanç elde etmeseler bile yıllık beyanname vermeye devam ederler. Fakat gerek sosyal, ekonomik, gerekse kültürel ve sanatsal nedenlerden ötürü birtakım serbest meslek faaliyetleri vergiden muaf tutulmuş bazı serbest meslek kazançları ise vergiden istisna edilmiştir (TÜRMOB, 2020: 202).

### 1.3.5. Gayrimenkul Sermaye İradı

GVK'ya göre bir kazancın gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilebilmesi için kanunda sayılan gayrimenkullerden elde edilen kira geliri olması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle GVK'da yer almayan herhangi bir gayrimenkulün kirası gelir vergisi konusuna girmemektedir. Ayrıca kiraya verilen gayrimenkulün kiraya veren kişinin varsa zirai veya ticari işletmesinde kayıtlı olmaması gerekmektedir. Kayıtlı olması halinde elde edilen kazanç veya irat ticari veya

---

asmak; 3. Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapmak; 4.Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolmak" şeklinde belirtilmiştir.

zirai kazanç hükümlerine göre değerlendirilmektedir. Aşağıda maddeler halinde GVK'nın 70'inci maddesinde yer verilen kira gelirine konu mal ve haklar sayılmıştır:

- *“Arazi, bina, maden suları, memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihlal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı,*
- *Voli mahalleri ve dalyanlar,*
- *Gayrimenkullerin ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri,*
- *Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar,*
- *Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı, alametifarika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar,*
- *Telif hakları,*
- *Gemi ve gemi payları ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları,*
- *Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri.”*

Gayrimenkul olarak tanımlanan yukarıdaki mal ve hakların kiraya verilmesi ile elde edilen gelirlerin gayrimenkul sermaye iradı sayılacağı ve vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Kira gelirine konu edilen gayrimenkullerin sahipleri ile bunların zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri ile kiralanmış bir mal veya hakkın kiraya verilmesinden kazanç elde eden kiracılar, gayrimenkul sermaye iradı yönünden mükellef kabul edilecekler ve vergilendirileceklerdir (Gelir İdaresi Başkanlığı [GİB], 2021: 1).

GVK'nın 72'nci maddesinde ise *“gayrimenkul sermaye iradında gayrisafi hasılatın, 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarıdır. Mükellefler tarafından o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak tahsil edilen kira bedelleri, tahsil edilen yılın hasılatı sayılır. Gelecek yıllara ait olup, peşin olarak tahsil edilen kira bedelleri, ödemenin yapıldığı yılın değil, gelirin ilgili olduğu yılın hasılatı olarak kabul edilir”* denilerek gayrisafi hasılatın tanımı yapılmıştır.

GVK'nın 73'üncü maddesinde ise emsal kira bedeli esası hükümlerine yer verilmiş kiraya verilen gayrimenkullerin kira bedellerinin, emsal kira bedellerinden düşük olamayacağı hüküm altına alınmış başkalarının kullanımına ücretsiz olarak bırakılan gayrimenkullerin emsal kira bedellerinin bu gayrimenkullerin kira geliri olarak değerlendirileceği belirtilmiştir. Emsal kira bedelinin tutarı ise bina ve arazide, varsa yetkili kurumlarca veya mahkemelerce takdir ve tespit edilmiş kirası olarak, yoksa bunların vergi değerinin %5'i olarak dikkate alınmaktadır.

Gayrimenkul sermaye iratları, genel itibariyle beyanname verilme suretiyle vergilendirilir. Fakat bazı gelirlere yapılan tevkifat nihai vergi olabilmektedir (Bilici, 2010: 175). Örneğin tevkifata tabi tutulan bir işyerinden elde edilen gelir, beyanname verme sınırının altında kalıyor ise adına tevkifat kesintisi yapılan mükellefin beyanname vermesine gerek bulunmamaktadır.

### 1.3.6. Menkul Sermaye İradı

GVK'nın 75'inci maddesinde menkul sermaye iradının tanımı yapılmış buna göre kazancı elde eden kişinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden oluşan sermayesiyle elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratların menkul sermaye iradı olarak değerlendirileceği belirtilmiştir. Burada da gayrimenkul sermaye iradında olduğu gibi elde edilen menkul sermaye iradı, elde eden kişinin ticari faaliyetine bağlı ise ticari kazanç olarak değerlendirilmektedir.

Bazı menkul sermaye iradı gelirlerinin ise GVK 75'inci maddesinde de yer verildiği üzere göre kaynağı önemli değildir ve her hal ve şartta menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmektedir. Buna göre aşağıda yer verilen kazançlar menkul sermaye iradı sayılmaktadır:

- *“Her türlü hisse senetlerinin kar payları (temettü gelirleri),*
- *İştirak hisselerinden doğan kazançlar,*
- *Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları,*
- *Devlet tahvili ve Hazine bonusu faizleri ile diğer her türlü tahvil ve bono faizleri,*
- *Her türlü alacak faizleri,*

- *Mevduat faizleri,*
- *Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller,*
- *İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar,*
- *Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri,*
- *Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları,*
- *Repo gelirleri,*
- *Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketleri tarafından ayrılmalar nedeniyle yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarları,*
- *Bireysel emeklilik sisteminden ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarları.”*

Yukarıda sayılanlar dışında kalan ve Sermaye Piyasası Kanunu hükümlerine göre ihraç edilen sermaye piyasası araçlarından elde edilen kâr payı, faiz, kira gibi gelirler de menkul sermaye iradı kapsamında değerlendirilmektedir.

GVK'nın 76'ncı maddesinde ise “*menkul kıymetlerin kuponlu veya kuponsuz olarak satılması, iştirak hisselerinin devir ve temlik, menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin tamamen veya kısmen itfa olunması karşılığında alınan paralarla itfa dolayısıyla verilen ikramiyelerin menkul sermaye iradı sayılmayacağı*” vurgulanmıştır.

Menkul sermaye iratlarının vergilendirilme ise genel itibarıyla GVK'nın 94'üncü maddesi hükmü gereğince tevkifat usulüyle gerçekleştirilmektedir (TÜRMOB, 2022: 241). Bu gelirlerin hangilerinin beyan edilip edilmeyeceği ise kanunda açıkça düzenlenmiştir. Buna göre hiçbir şekilde beyannameye dâhil edilmeyecek menkul sermaye iratları aşağıda sıralanmıştır:

- *“Ticari kazançla ilişkisi olmaması şartıyla GVK'nın geçici 67'nci maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmuş olan mevduat faizleri, özel finans kurumlarınca (Katılım Bankaları) kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları ve repo kazançları, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirler,*

- 10/07/2001 tarihinden önce kurulmuş olanlar hariç olmak üzere tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından ayrılmalar nedeniyle yapılan ödemelerin ve bireysel emeklilik sisteminden ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarları,
- Kurumlar vergisi mükelleflerince 31/12/1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen kazançların dağıtımı halinde, gerçek kişilerce elde edilen kar payları,
- Kurumların karlarını sermayeye eklemek suretiyle gerçekleştirdikleri kar dağıtım işlemlerinde gerçek kişi ortaklarca elde edilen kar payları.”

Türkiye’de vergi kesintisine tabi olmayan ve istisna uygulanmayan aşağıda belirtilen menkul sermaye iratları ise 2022 yılında 3.800 TL’lik tutarı aşması halinde yıllık beyanname ile beyan edileceklerdir:

- “Kıyı bankacılığında (offshore bankacılık) elde edilen faiz gelirleri,
- Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller (01/01/2006 tarihinden önce ihraç/iktisap edilenler),
- İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar,
- Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri,
- Yurt dışından elde edilen diğer menkul sermaye iratları (faiz, repo, kar payı vb.),
- Her türlü alacak faizleri.”

01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her çeşit tahvil ve hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden elde edilen gelirler, tam mükellef kurumlar tarafından yurtdışında ihraç edilen tahviller ile tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurtdışında ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler ile kar payları ise 2022 yılında beyan edilecek gelir toplamının 70.000 TL’yi aşması halinde yıllık beyanname ile beyan edilecektir (Gelir İdaresi Başkanlığı [GİB], 2022).

### 1.3.7. Diğer Kazanç ve İratlar

GVK'daki gelir unsurlarından biri olan diğer kazanç ve iratlar, belirli kaynaklara bağlanamayan, dönemleri belli olmayan, devamlı surette olmayıp arızı olarak gerçekleşen ve genel olarak bir teşebbüs sonucu değil kişilerin bazı mal varlıklarında kendiliğinden ortaya çıkan kazanç ve iratlar olarak tanımlanmıştır (Gelir İdaresi Başkanlığı [GİB], 2021: 1). Ayrıca elde edilen gelirin diğer kazanç ve irat kapsamında değerlendirilip vergiye tabi tutulabilmesi için, kazanç elde edilen faaliyetin GVK'da yer alması gerekmektedir (TÜRMOB, 2022: 259).

Diğer kazanç ve iratlar ikiye ayrılmaktadır. Mal ve hakların elden çıkarılması sonucu elde edilen gelirler değer artış kazancı olarak değerlendirilirken, yapılması devamlılık gerektirmeyen faaliyetlerden elde edilen gelirler arızı kazanç olarak değerlendirilip vergiye tabi tutulmaktadır.

GVK'nın Mükerrer 80'inci maddesine göre aşağıda sayılan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançları olarak vergilendirilir:

- *“İvazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar,*
- *GVK'nın 70'inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançlar,*
- *Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar,*
- *Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar,*
- *Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar,*
- *İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) GVK 70'inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar.”*

Yukarıda sayılan kazançların hepsi ile karşılaşılacakla beraber en önemlilerinden bir tanesi GVK'nın 70'inci maddesinin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı

bentlerinde yazılı mal ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesi hususudur daha çok gayrimenkul satışlarında görülen bu kazanç türü vergilendirme açısından oldukça önemlidir.

GVK'nın 81'inci maddesine göre ise aşağıdaki yazılı hallerde değer artışı kazancı hesaplanmamaktadır:

- *“Ferdî bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanuni mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleriyle aynen devir alınması,*
- *Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdî bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdî işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması,*
- *Kollektif ve adi komandit şirketlerin bu maddenin (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dâhil inde nev'i değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi.”*

Değer artış kazancı matrahı, kıymetin alış bedeli ile satış bedeli arasındaki farktır. Alış ve satış işlemleri esnasında ödenen komisyon ve Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) tutarları matrahın tespitinde dikkate alınmaktadır (Bilici, 2010: 185).

GVK'nın 82'nci maddesinde vergiye tabi arızî kazançlara yer verilmiştir. Buna göre arızî olarak elde edildiği takdirde gelir vergisi hükümlerine tabi olacağı belirten kazançlar aşağıda sıralanmıştır:

- *“Arızî olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar,*
- *Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlamamış olan böyle bir faaliyete hiç girilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hasılat,*
- *Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştamallıklar (kiracıya ait tesisat ve malların tahliye ve devri sırasında kiralayan veya yeni kiracıya devrinde doğan kazançlar dâhil),*
- *Arızî olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılat,*

- Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar,
- Dar mükellefiyete tabi olanların Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları ulaştırma işleri arızı olarak yapmalarından elde ettikleri kazançlar.”

Yukarıda belirtilen faaliyetler her ne kadar ticari faaliyet kapsamında olsa da süreklilik arz etmeyecek şekilde yapılan faaliyetler olduğu için ticari kazanç olarak değil arızı kazanç olarak vergilendirilmektedir.

#### **1.4. Gelir Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Muafiyet, İstisna ve İndirimler**

Vergi harcaması, bir vergi konulması ve uygulaması için gerekli düzenleme olmayan, belirli mükelleflerin vergi yükünü aşağı çekmek, mükellefleri teşvik etmek, yönetimi kolaylaştırmak gibi nedenlere bağlı olarak tanınan muafiyet, istisna ve indirimlerin yol açtığı vergi kaybı olarak tanımlanmaktadır (Doğruyol, 2012: 262). Diğer bir ifadeyle vergi harcaması çeşitli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için vazgeçilen vergi değeridir (Özkara, 2004: 48).

Vergi sistemlerinde sıklıkla karşımıza çıkan vergi harcamaları kavramı muafiyet, istisna ve vergi indirimi gibi politika araçlarının bazı mükelleflere veya mükellef gruplarına fayda sağlaması ve vergi sistemlerinin vergi yapısından ayrılan hükümleri olarak ifade edilebilir (Özdemir, Topçuoğlu, Kişioğlu, 2019:402).

##### **1.4.1. Gelir Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Muafiyetler**

Vergi muafiyetini normalde vergiye tabi olması gereken bir gerçek veya tüzel kişinin vergileme kapsamından çıkartılmasını sağlayan kanuni tasarruf olarak tanımlayabiliriz (Saraç, 2010: 265). Muafiyette vergilendirme kapsamından çıkarılan bir kişidir ve ilgili madde hükümlerindeki şartları sağlıyorsa vergilendirmeye tabi tutulmamaktadır. GVK’da Esnaf Muafılığı, Diplomat Muafılığı ve Serbest Meslek Kazancı Muafılığı olmak üzere 3 tane muafiyet türü vardır.

#### 1.4.1.1. Esnaf Muaflığı

Gelir vergisi kapsamında olmasına karşın vergi ödeme gücü zayıf olan, sosyal ve ekonomik açıdan korunması gerekli olan ve vergilendirme maliyeti yüksek olan bazı gelir vergisi mükellefleri, “esnaf muaflığı” kapsamında gelir vergisinden muaf tutulmuştur (Akdoğan, 234: 2019). Esnaf muaflığından küçük esnaf olarak değerlendirilebilecek kişiler yararlanmaktadır.

Ticari, zirai veya mesleki kazançları nedeniyle gerçek usulde gelir vergisine tâbi olanlar esnaf muaflığından faydalanamazlar. Bu muafiyetten faydalananların faaliyetleri ile ilgili olarak satın aldıkları ürünlere ve giderlerine ilişkin, temin ettikleri belgeleri saklamak zorunluluğu bulunmaktadır (GVK, Md.9). Esnaf muaflığından yararlanabilecek mükellefler kanunda açıkça sayılmıştır.

Esnaf muaflığından yararlanmak, gelir vergisi ödememek anlamına gelmez. Bu kişilerde satın alınan mal ve hizmetler karşılığında yapılan ödemelerden, GVK 94’üncü maddesine istinaden stopaj yapılmaktadır (Bilici, 161: 2010). Diğer bir ifadeyle esnaf muaflığı kapsamında değerlendirilen kişilerin adlarına tevkifat yoluyla gelir vergisi ödemesi yapılmaktadır.

#### 1.4.1.2. Diplomat Muaflığı

GVK’nın 15’inci maddesinde “*yabancı devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (Fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyrukluğunda bulunan memurları, Türkiye’de resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisi’nden muaftırlar*” denilerek diplomat muaflığının hükümleri açıklanmıştır. Burada önemli olan husus ise iki ülke arasında karşılıklı olarak muafiyet olması halinde yani iki ülkenin memurlarının karşılıklı olarak bu muafiyetten yararlanacak olmalarıdır. İstisnadan faydalanamayan yabancı memurlar varsa diğer gelirleri ile ücret gelirlerini toplayarak yıllık beyanname verirler.

### **1.4.1.3. Serbest Meslek Kazancı Muafliğı**

Serbest meslek kazancı elde eden bazı mükelleflere muafiyet tanınmıştır. Buna göre VUK'un 155' inci maddesinde yer verilen şartlardan en az ikisini taşımayan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar ile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaftır (GVK, Md.66).

### **1.4.2. Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan İstisnalar**

Vergi istisnası, vergi yasalarına göre vergilendirilme kapsamında olan vergi konularının aynı veya başka kanunlarla kısmen ya da tamamen vergi dışı bırakılmasıdır (Akdoğan, 2020: 159). Söz konusu uygulama kamunun vergi gelirlerini azaltmış gibi görünse de bazı sektörlerin gelişmesi, eğitim, kültür ve spor etkinliklerinin yaygınlaşması ve yeni ürünlerin geliştirilmesini sağlaması nedeniyle topluma olumlu katkıları bulunmaktadır (Karacan, 2017: 274). Vergi istisnası vergilendirmeye tabi tutulan bir konunun kapsam dışı bırakılarak vergilendirmeye tabi olan bütün kişilerin istisna edilen konuda vergi ödememeleri anlamına gelmektedir.

#### **1.4.2.1. PTT Acentelerinde Kazanç İstisnası**

Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü (PTT) acenteliği faaliyetinden elde edilen kazançlar, gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ayrıca GVK'nın 94'üncü maddesi gereğince yapılan tevkifatlar bu kazancın istisnasını etkilememektedir (GVK Mükerrer Md.18). Diğer bir ifadeyle kazanç istisna olsa da elde edilen kazançtan tevkifat yapılmaktadır fakat beyannameye konu edilmemektedir.

#### **1.4.2.2. Sergi ve Panayır Kazançları İstisnası**

GVK'nın 30'uncu maddesine göre dar mükellefiyete tabi olan mükelleflerin, Türkiye'de başkaca işyeri veya daimî temsilcisi bulunmuyorsa hükümetin izni ile açılan sergi ve panayırlardan ticari veya serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden istisna edilmiştir.

#### **1.4.2.3. Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna**

5084 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 06.02.2004 tarihinden önce faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin serbest bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde edilen gelirleri, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre kapsamında 06.02.2004 tarihinden önce veya bu tarihten sonra faaliyet ruhsatı almış olan mükelleflerin serbest bölgelerdeki imalatlarının satışından elde ettikleri gelirleri- ise Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergilendirme döneminin sonuna kadar gelir vergisinden istisna edilmiştir (GİB, 2021: 13).

#### **1.4.2.4. Kreş ve Gündüz Bakımevleri ile Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası**

GVK'nın Mükerrer 20'nci maddesinde “*Özel kreş ve gündüz bakımevleri ile okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden müstesnadır*” denilmiş ve söz konusu bu istisnanın, okullar ile kreş ve gündüz bakımevlerinin faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren geçerli olacağı vurgulanmıştır. Ayrıca bu istisnadan yararlanabilmek için Gelir İdaresi Başkanlığına başvuru şartı da aranmamaktadır.

#### **1.4.2.5. Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası**

GVK'nın Mükerrer 20'nci maddesine göre “*ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin, faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri bu kazançlarının 75.000 Türk lirasına kadar olan kısmı*” yine aynı maddede yer alan şartların sağlanması halinde gelir vergisinden istisna tutulmaktadır. Söz konusu istisnadan basit usule tabi mükellefler de yararlanmaktadır. Ayrıca bir takvim yılında yıllık istisna tutarının altında kazanç elde edildiği takdirde istisnadan yararlanılamayan tutar bir sonraki yıla devredilemez.

#### **1.4.2.6. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Yapılan Faaliyetler Sonucu Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna**

4691 sayılı Kanun'un Geçici 2'nci maddesi gereğince teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan yükümlülerin, yalnız bu bölgedeki yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden elde edilen kazançların faaliyete başlama tarihiyle ilişkisi olmaksızın, 31.12.2023 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır.

#### **1.4.2.7. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna**

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve aynı sicile bir başkası adına tescil edilmek üzere devredilmesinden elde edilen kazançlar gelir vergisinden istisnadır (GİB, 2020: 15). Söz konusu istisna 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nun 12'nci maddesinde düzenlenmiştir. Ticari amaçla kullanılan her türlü yolcu, yük ve açık deniz balıkçı gemileri bu kapsamda değerlendirilmektedir.

#### **1.4.2.8. Sınai Mülkiyet Haklarından Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna**

6518 sayılı Kanun'un 82'nci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanun'una eklenen *“Türkiye’de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların; kiralanması, devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların, Türkiye’de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları halinde elde edilen kazançların, Türkiye’de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının % 50’si gerekli şartların yerine getirilmesi halinde 01.01.2015 tarihinden itibaren gelir vergisinden istisna edilmiştir”* hükmü gereği sınai mülkiyet haklarından elde edilen kazançlara istisna getirilmiştir.

Bu istisnanın uygulanabilmesi için kazanç ve iradın elde edildiği buluşlara ilişkin araştırma, geliştirme ve yenilik ve yazılım faaliyetlerinin Türkiye’de gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir. Buluşa yönelik hakların ihlal edilmesi neticesinde elde edilen kazançlar ile buluş nedeniyle alınan sigorta veya diğer tazminatlar da istisna kapsamında değerlendirilmektedir (GİB, 2021: 16).

#### **1.4.2.9. Elçilik ve Konsolosluk Çalışanlarına Ücret İstisnası**

Yabancı ülkelerin Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları ile elçilik ve konsolosluklara bağlı olan ve o ülkenin vatandaşlığında bulunan memurları dışında kalan memur ve hizmetlilerin yalnızca bu işlerden dolayı aldıkları ücretler, karşılıklı olmak koşuluyla gelir vergisinden istisna edilmiştir.

#### **1.4.2.10. Ücretlerde İstisnalar**

Ücret istisnasına ilişkin hükümlere GVK'nın 23 ve 29 arası maddelerinde yer verilmiştir. Kanun'un içeriğinde çok fazla istisna olması nedeniyle çalışmanın kapsamı gereği bazı önemli istisnalara aşağıda yer verilmiştir:

- “Köy muhtarları ile köylerin kâtip, korucu, imam, bekçi ve benzeri hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen ücretler ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri,
- Hizmetçilerin ücretleri,
- Kreş ve gündüz bakımevi hizmetinin işverenlerce iş yerinde verilmesi halinde, bu hizmetten faydalanan kadın hizmet erbabına sağlanan menfaatin tamamı,
- Harcırah Kanunu’na tabi kurumlar tarafından harcırah veya yolluk olarak yapılan ödemeler,
- Ölüm, engellilik ve hastalık sebebiyle verilen tazminat ve yardımlar, Hizmet erbabına ödenen çocuk zamları ve Evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlar,
- Harp malullüğü zamları ve Harp malullerine ve şehit, dul ve yetimlerine verilen tekel beyiyeleri,
- Özel kanunlara dayanarak verilen yemek ve hayvan yem bedelleri veya bu mahiyette yapılan ödemeler.”

Ücret istisnaları GVK’da oldukça fazla bulunmaktadır. Ücreti nispeten düşük olan hizmet erbaplarının ücretlerinin ve evlenme doğum gibi yardımların gelir vergisinden istisna olduğunu düşündüğümüzde istisnaların birçoğunun sosyal ve ekonomik amaçlı olduğunu görmekteyiz.

#### **1.4.2.11. Telif Kazançları İstisnası**

GVK’nın 18’inci maddesinde “müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bant, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat gelir vergisinden müstesnadır” denilerek telif kazançları istisnası hüküm altına alınmış ayrıca eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir

gibi amaçlarla değerlendirilmesi sonucu elde edilen ücretlerde de istisna hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Bu kazançların arızı olarak elde edilmiş olması istisna hükümlerinin uygulanmasına engel değildir.

Bu istisnadan yararlanan mükelleflerin defter tutma, belge düzenleme ve beyanname verme gibi sorumlulukları bulunmamaktadır. Başka gelirleri dolayısıyla beyanname verseler bile bu kazançlarını beyan etme zorunlulukları yoktur (TÜRMOB, 2022: 205).

#### **1.4.2.12. Gayrimenkul Sermaye İradında İstisnalar**

Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 2022 yılı için 9.500 TL’si gelir vergisinden istisna edilmiştir (GVK, Md. 21). Meskenlerden elde edilen kira gelirleri zamanında beyan edilmez veya verilen beyan eksik olursa, istisna hükümlerinden faydalanılamaz. Fakat vergi dairesi bir tespit yapmadan önce, süresinde beyan edilmeyen veya süresinde verilen beyannameye yer almayan konut kira gelirlerini, süresinden sonra verilen beyanname ile beyan edenler söz konusu mesken kira geliri istisnadan yararlanabilirler (GİB, 2021: 5).

GVK’nın 21’inci maddesinde yer alan *“ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103’üncü maddede yazılı tarifinin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı aşanlar”* hükmü gereği gayrimenkul sermaye iradı istisnasından faydalanamazlar. Buna göre ticari kazanç elde eden bir mükellef bilanço veya basit usul fark etmeksizin yıllık beyanname vermek mecburiyetinde olduğu için söz konusu istisnadan faydalanamazlar.

#### 1.4.2.13. Menkul Sermaye İratlarında İstisnalar

GVK'nın 22'nci maddesinde menkul sermaye iradı kazançlarına ait istisna hükümlerine yer verilmiş ve söz konusu istisnalar aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır:

- *“Sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelerin tamamı,*
- *GVK'nın 75'inci maddenin ikinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (b) alt bendi ile aynı fıkranın (16) numaralı bendinin (c) alt bendi kapsamında yapılan ödemeleri, sigorta süresi on yıl ve üzeri veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarına yatıranların, bu sigorta için yatırdıkları kısma tekabül eden ödemelerin içerdiği irat tutarları,*
- *Tam mükellef kurumlardan elde edilen, Her nevi hisse senetlerinin kâr payları, İştirak hisselerinden doğan kazançlar ve Kurumların idare Meclisi Başkan ve üyelerine verilen kar paylarının yarısı.”*

Menkul sermaye iratlarında yer alan istisnaların en önemlilerinden bir tanesi kar paylarının yarısının vergi dışı bırakılmasıdır. Burada önemli olan bir diğer husus ise istisna edilen tutardan tevkifat yapılmakta ve tevkif edilen verginin tamamı kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edilmektedir.

#### 1.4.2.14. Değer Artış Kazançlarında İstisnalar

GVK'nın Mükerrer 80'inci maddesinde değer artış kazançlarına ait istisna hükümlerine yer verilmiş ve söz konusu istisnalar aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır:

- *“Taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların elden çıkarılmasından doğan kazançların tamamı,*

- *Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç olmak üzere bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının 2022 takvim yılı için 25.000 TL'si,*
- *01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançların 2022 yılı için 58.000 TL'si.”*

Yukarıda sayılan kazançlardan taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların elden çıkarılmasından elde edilen kazançların tamamı istisna edilmişken diğer istisnalar tutar olarak sınırlandırılmıştır. Söz konusu tutar sınırı ise her yıl yeniden değerlendirilme oranında artırılmaktadır.

#### **1.4.2.15. Arızı Kazançlarda İstisnalar**

GVK'nın 82'nci maddesinde değer artış kazançlarına ait istisna hükümlerine yer verilmiş ve söz konusu istisnalar aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır:

- *“Arızı olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançların,*
- *Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlamamış olan böyle bir faaliyete hiç girilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hasılatların,*
- *Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştamallıkların ve arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılatların 2022 yılı için 58.000 TL'si.”*

Arızı kazanç istisnalarında değer artış kazancı istisnalarında yer alan kazancın tamamı üzerinden bir istisna bulunmamakta olup tutar sınırı bulunmaktadır. Buradaki sınır da her yıl düzenli olarak artırılmaktadır.

### 1.4.3. Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan İndirimler

Gelir vergisinin hesaplanması yapılırken beyana tabi gelirden yapılacak yasal indirimlerin tespit edilerek indirimlerin yapılması bunun sonucunda gelir vergisi hesaplanmasının yapılması gerekmektedir. Yıllık gelir vergisi beyannamesinde yapılacak indirimlerin vergiye tabi matrahı azaltması ve hesaplanan gelir vergisine doğrudan etkilemesi nedeniyle GVK'nın 89. Maddesine istinaden yapılacak indirimlerin doğru olarak hesaplanmaması, vergi matrahının aşınması ve verginin eksik hesaplanması sonuçlarını doğurabilecektir (Türkay, 2017: 125).

Bir harcamanın gider kabul edilip kazançtan indirilebilmesi için, yapılan harcamanın ticari faaliyetin idame ettirilmesi ile ilgili olması gerekmektedir. Ticari faaliyetin idame ettirilmesi ile ilgisi bulunmayan harcamalar, gider olarak kabul edilmeyip, kazançtan indirilmesi de mümkün olmamaktadır (Maraş, 2015: 165).

GVK'nın 89'uncu maddesinde Sosyal-ekonomik olarak topluma yarar sağlayacağı düşünülen harcamaların yapılmasını teşvik amacıyla "Diğer İndirimler" müessesesi düzenlenmiştir (Yıldırım, 2013: 90). Buna göre gelir vergisi beyannamesinde beyan edilen hasılatın indirilebilecek bazı indirimler belirlenmiş fakat bu indirimlerin yapılabilmesi için verilen beyannamede kar oluşmuş olması gerekmektedir. Ar-Ge indirimi hariç olmak üzere zarar olması durumunda söz konusu indirimler yapılamayacak olup ertesi yıla da devredilemeyecektir (Ataoğlu, 2015: 47). GVK 89'uncu maddesinde ve diğer kanunlarda belirtilen indirimlere ise çalışmanın kapsamı gereği detaylı açıklama yapılmamış olup indirimlere aşağıda maddeler halinde yer verilmiştir:

- *"Hayat/şahıs sigorta primleri,*
- *Eğitim ve sağlık harcamaları,*
- *Engellilik indirimi,*
- *Beyan edilecek gelirden sınırlı olarak indirilebilecek bağış ve yardımlar ile tamamı indirilebilecek bağış ve yardımlar,*
- *Sponsorluk harcamaları,*
- *5746 sayılı Kanun kapsamındaki ar-ge ve tasarım indirimi,*
- *Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına yapılan aynı ve nakdi bağışlar,*

- İktisadi işletmeleri hariç Türkiye Kızılay Derneği'ne ve Türkiye Yeşilay Cemiyeti'ne makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımlar,
- Girişim Sermayesi Fonu Olarak Ayrılan Tutarların İndirimi,
- Türkiye'den yurt dışı mukim kişi ve/veya kurumlara verilen hizmetlerden sağlanan kazançlara ilişkin indirim,
- Korumalı iş yeri indirimi,
- Bireysel katılım yatırımcısı indirimi,
- Basit usule tabi mükelleflere uygulanacak kazanç indirimi
- BAĞ-KUR primleri,
- Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu ile Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıflarına yapılan bağışlar,
- Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumuna yapılan bağışlar ve yardımlar,
- Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumuna yapılan bağışlar,
- Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumuna yapılan bağışlar,
- Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfına yapılan bağışlar,
- Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu kapsamında kurulan ormanlarda ağaçlandırma, bakım ve koruma masraflarının tamamı,
- İlköğretim ve Eğitim Kanunu uyarınca yapılan bağışlar,
- Üniversitelere, yüksek teknoloji enstitüleri ile gelirlerinin en az dörtte üçünü münhasıran devlet üniversitelerinin faaliyetlerinin devam ettirilmesi ve desteklenmesini amaç edinmek üzere kurulan ve fiilen bu çerçevede faaliyette bulunan vakıflardan Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınanlara makbuz karşılığında yapılan bağışlar.
- 7174 sayılı Kapadokya Alanı Hakkında Kanun kapsamında kurulan idareye yapılan her türlü nakdi ve ayni bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamaları.”

Gelir vergisi hesaplaması sırasında yapılan indirim tutarı, kimi zaman yıllık beyannamedeki karın belli bir oranına göre yani sınırlı bir şekilde hesaplanırken kimi zaman da kardan bağımsız yani sınırsız olarak hesaplanabilmektedir.

## **1.5. Gelir Vergisi Bakımından İndirilecek Giderler**

GVK'da indirilecek giderler bazı kazanç türleri için ayrı ayrı tanımlanmış, bazı giderlerin ise Kanun kapsamına giren her tür kazançtan indirilebileceği hükme bağlanmıştır (Ozansoy, 2010: 39). Çalışmamızda her bir kazanç türü için kabul edilen giderler için genel bir gruplama yapılacaktır.

### **1.5.1. Genel Giderler**

Genel giderler faaliyetin yürütülmesi nedeniyle yapılan bununla beraber mal alış ya da imalat maliyetine girmeyen ya da maliyet unsuru olarak kabul edilmeyen giderlerdir (Şenyüz, vd., 2022: 27). Genel giderler işletme faaliyetleri ile doğrudan ilgili, faaliyetin yürütülmesi ve kazancın doğması için yapılması zorunlu olan ve kanunen kabul edilebilir nitelikte olan giderlerdir (TÜRMOB, 2022: 28).

Genel giderler işletmenin faaliyet konularına, büyüklüklerine göre değişebilir. Ayrıca bir işletme için kabul edilebilir gider başka bir işletme için kabul edilebilir nitelikte olmayabilir (Yılmaz, vd., 2002: 21). Genel giderlere iletişim, sigorta, kira, ısıtma, aydınlatma, kırtasiye, reklam giderleri, temsil masrafları, büro personeli ücretleri, gayrimenkullerin bakım ve onarım giderleri, finansman giderleri örnek olarak verilebilir.

### **1.5.2. Sosyal Giderler**

Sosyal giderler hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, demirbaş olarak verilen giyim eşyası giderleri gibi giderlerdir (GVK, Md.40/2). Mükellefler, işçilerine sağladıkları yemek, barınma, tedavi, ilaç, giyim gibi sosyal ve bir o kadar da zaruri ihtiyaçlarını karşılarlar ve bunu belgelendirirlerse yıllık gelir vergisi beyannamesinde elde edilen kazançtan gider olarak indirebilmektedirler.

### **1.5.3. Zarar, Ziyan ve Tazminatlar**

İşle ilgili olmak şartıyla, sözleşmeye veya ilama ya da kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyân ve tazminatlar da kazancın tespitinde gider unsuru olarak dikkate alınır (GVK, Md.40/3). Zarar, ziyân ve tazminatlar ödendiği yılda gider yazılır. Ayrıca zarar, ziyân ve tazminat ödemesinin mükellefin kişisel kusurundan kaynaklanmaması gerekir (TÜRMOB, 2022: 33). Burada önemli olan husus zarar, ziyân ve tazminatların gider olarak değerlendirilebilmesi için ödenmiş olması gerekliliğidir. Kesinleşmiş olmasına rağmen ödenmeyen tutarlar gider olarak dikkate alınmamaktadır. Ayrıca kusursuz sorumluluk hallerinde kaynaklı ödenen zarar, ziyân ve tazminatlarda gider olarak dikkate alınmaktadır.

### **1.5.4. Seyahat ve Konaklama Giderleri**

İşle ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile orantılı ayrıca seyahat maksadının gerektirdiği süreyle sınırlı olan seyahat ve konaklama giderleri kazançtan indirilebilir (GVK, Md.40/4). Seyahat ve konaklama giderinin yıllık beyannamede elde edilen kazançtan indirilebilmesi için giderin evvela bir belgeye dayandırılması ve işin mahiyetine uygun olmalıdır. Söz konusu giderlerin ticari faaliyetine konu işle alakalı olması gerekmekte olup turistik amaçlı yapılan seyahatlerin giderleri kabul edilmemektedir. Ayrıca yapılacak seyahatlerin işin normal olarak gerektirdiği süreyi aşmaması gerekmektedir.

### **1.5.5. Taşıt Giderleri**

Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dâhil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri indirim konusu yapılabilir. Bu giderler, akaryakıt, lastik, tamir, bakım gibi cari giderlerdir (GVK, Md.40/5). Ticari ve serbest meslek kazancının tespitinde binek otomobillere ilişkin giderler olması durumunda bu giderlerin en fazla %70'i indirilebilecektir (TÜRMOB, 2022: 35).

Zirai kazanç mükellefleri, işletmeye dâhil olup aynı zamanda kişisel ve ailevi ihtiyaçlar için de kullanılan taşıtların giderlerinin ancak yarısını indirim konusu yapabilirler. Zirai tesisat, makine, aletler ve taşıtların çalıştırılması ve bakımı için yapılan giderlerle bunların tamir giderlerinin tamamı indirilebilir (GVK. Md.57).

#### **1.5.6. Vergi, Resim ve Harçlar**

İşletme ile ilgili olmak kaydıyla arazi, damga, gider, istihlak, damga, belediye vergileri ile aynı vergi, resim ve harçlar indirim konusu yapılabilir. Ayrıca, indirim hakkı tanınmayan işlemlere isabet eden katma değer vergisi de gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir (GVK, Md.40/6).

Gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, kiraya verdikleri mal ve haklar için ödedikleri vergi, resim, harç ve şerefiyelerle belediyelere ödedikleri harcamalara iştirak paylarını iratlarından indirebilirler (GVK, Md.74/5).

#### **1.5.7. Amortismanlar**

GVK'nın 40/7. maddesinde VUK hükümlerine göre ayrılan amortismanların da gider olarak yazılabileceği belirtilmiştir. VUK'un 313'üncü maddesinde ise "*işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder*" denilerek amortismanla ait hükümlere yer verilmiştir.

Amortisman esas itibarıyla bir iktisadi kıymetin belirli bir dönemde kıymetinde meydana gelen azalmayı yıllar itibarıyla gider olarak yazılmasını ifade eder. Bir iktisadi kıymet için amortisman ayrılabilmesi için işletmeye kayıtlı olması, birden fazla yıl kullanılması ve yıpranmaya değer kaybına uğramaya elverişli olması gerekmektedir.

Boş arazi ve arsalar için amortisman ayrılmazken değersiz ve şüpheli alacaklar için amortisman ayrılabilir.

### **1.5.8. İşverenlerce Sendikalara Ödenen Aidatlar**

İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar indirim konusu yapılabilir, ödenen aidatın bir aylık tutarı, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşmaması gerekmektedir (GVK, Md.40/8).

149 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre sendika aidatının, işverenler tarafından gider yazılabilmesi için aidatın ilgili bulunduğu yılda sendikaya ödenmesi gerekir. İlgili bulunduğu yılda ödenmeyen sendika aidatları, daha sonraki yıllara ait kazancın tespitlerinde dikkate alınmaz.

### **1.5.9. Ücretliler Adına Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları**

GVK'nın 40/9. maddesine göre işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları gider olarak dikkate alınmaktadır. Katkı payları gider olarak değerlendirilirken işverenlerin ödedikleri katkı paylarının kazancın tespitinde gider olarak indirilecek kısmının hesabında, ücretlinin ödediği ve ücret matrahının tespitinde gider olarak esas aldığı katkı payının da dikkate alınması gerekmektedir (Şenyüz, vd., 2022: 33). Fakat her halde indirim konusu yapılabilecek katkı paylarının toplam tutarı ödemenin yapıldığı ayda elde edilen brüt ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin brüt yıllık tutarını aşamaz.

### **1.5.10. Bağışlanan Gıda, Temizlik, Giyecek Gibi Maddelerin Maliyet Bedelleri**

GVK'nın 40/10. maddesine göre “*fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB) tarafından belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelleri*” gider olarak dikkate alınmaktadır.

251 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre söz konusu maliyet bedellerinin indirim konusu yapılabilmesi için, bağışın dernek ya da vakfa yapılmış olması şarttır. Bu noktada dernek ya da vakfın başka alanlarda da faaliyet göstermesi veya kamuya yararlı dernek ya da vergiden muaf vakıf olup olmamasının indirimin yapılması açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır (Ayyıldırım, 2014: 92).

### **1.5.11. Türkiye İş Kurumu Tarafından Düzenlenen İşbaşı Eğitim Programlarından Faydalananlara, Programı Yürüten İşverenlerce Fiilen Ödenen Tutarlar**

GVK'nın 40/11. maddesine göre "*Türkiye İş Kurumu tarafından düzenlenen işbaşı eğitim programlarından faydalananlara, programı yürüten işverenlerce fiilen ödenen tutarlar*" gider olarak dikkate alınmaktadır. Söz konusu tutar işverenler tarafından ticari kazancın tespitinde ücretle ilişkilendirilmeksizin her bir katılımcı itibarıyla aylık olarak asgari ücretin brüt tutarının yarısını aşamaz.

### **1.5.12. Finansman Giderleri**

Örtülü kazanç dağıtımı ve örtülü sermaye kapsamında olmamak kaydıyla ticari faaliyetin devamıyla ilgili finansman giderleri ve işletme için alınan ve işletme için harcanan borç paraların faizleri vergilendirilecek gelirden indirilebilir (Ozansoy, 2010: 44).

GVK'nın 74/4. maddesinde yer verilen "*Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri ile konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren beş yıl süre ile iktisap bedelinin %5'i*" hükmü gereği söz konusu iktisap bedelleri gayrimenkul sermaye iradından indirim konusu yapılabilir.

### 1.5.13. Zirai Girdi Maliyetleri

Zirai üretimde kullanılmak üzere tohum, gübre, fide, yem, ilaç ve benzeri maddelerin tedariki için yapılan giderler ile işletmede üretilip de tohum, yem ve sair suretlerle kullanılan zirai mahsullerin emsal bedelleri zirai kazançtan indirilir (GVK, Md.57). Ayrıca zirai faaliyette çalışanlara yapılan ücret ödemeleri, bunların yemek, barınma, ilaç giderleri ile sigorta primleri ve zirai faaliyette kullanılan makine ve taşıtların bakım onarım tamir giderleri de zirai kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmaktadır.

### 1.6. Gelir Vergisinin Türk Vergi Sistemindeki Yeri

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).

Önemli bir vergi türü olması nedeniyle de ortaya çıktığı günden günümüze mevzuat sistemleri içerisinde varlığını korumuştur. Çalışmanın önemini daha iyi anlaşılması açısından gelir vergisinin Türk vergi sistemindeki yerine çeşitli istatistikler ile bakmakta fayda bulunmaktadır.

**Tablo 2.** Genel Bütçe Gelirleri Toplam Vergi Gelirleri ve Gelir Vergisi Tahsilatı (2010-2020) (Milyon TL)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
<b>Genel Bütçe Gelirleri</b>	<b>246.051</b>	<b>286.554</b>	<b>320.536</b>	<b>375.564</b>	<b>408.676</b>	<b>464.188</b>	<b>533.203</b>	<b>607.138</b>	<b>729.063</b>	<b>847.692</b>	<b>999.147</b>
<b>Vergi Gelirleri</b>	<b>210.560</b>	<b>253.809</b>	<b>278.781</b>	<b>326.169</b>	<b>352.514</b>	<b>407.818</b>	<b>459.002</b>	<b>536.617</b>	<b>621.536</b>	<b>673.860</b>	<b>833.251</b>
Gelir ve Kazanç Üzerinde n Alman Vergiler	61.317	75.800	85.511	92.749	106.207	119.144	139.574	165.306	217.666	241.533	263.898
<b>Gelir Vergisi</b>	<b>40.392</b>	<b>48.807</b>	<b>56.494</b>	<b>63.761</b>	<b>73.902</b>	<b>85.756</b>	<b>96.605</b>	<b>112.401</b>	<b>138.992</b>	<b>162.704</b>	<b>158.842</b>
Beyana Dayanan Gelir Vergisi	2.056	2.759	3.016	3.084	3.034	3.672	4.522	5.038	7.115	7.962	8.250

Basit Usulde Gelir Vergisi	265	301	301	305	298	356	375	226	206	201	228
Gelir Vergisi Tevkifatı	36.866	44.324	51.744	58.779	68.849	79.920	89.752	104.847	129.103	151.789	147.251
Gelir Geçici Vergisi	1.205	1.423	1.432	1.593	1.721	1.808	1.956	2.289	2.569	2.752	3.113

**Kaynak:** [https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2021/11/3\\_butce\\_gelirleri.xls](https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2021/11/3_butce_gelirleri.xls) adresinden alınmış tablo yazar tarafından düzenlenmiştir.

Tablo 2'ye detaylı bakıldığında vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içindeki payının 2020 yılı itibariyle %83,40 olduğunu, gelir vergisinin vergi gelirleri içindeki payının ise 2020 yılı itibariyle %19,06 olduğunu görmekteyiz. Bu durum ülkemiz için vergi gelirlerinin ve bu gelirin içerisinde gelir vergisinin ne denli önemli olduğunu göstermektedir.

Ülkemizde kamu finansmanının en önemli aracı vergilerdir ve vergi gelirlerinin bütçe içindeki payı her geçen yıl artmaktadır (Demirli, 2011: 35). Tablo 2'de ülkemizde son 10 yılda genel bütçe gelirlerinin ve toplam vergi gelirlerinin yaklaşık 4 kat arttığı ve toplam vergi gelirlerindeki artışa paralel olarak gelir vergisi tahsilatının da büyük oranda arttığı görülmektedir.

Tablo 2'ye bakarak ayrıca gelir ve kazanç üzerinden alınan vergiler de gelir vergisinin payının 2020 yılı itibariyle %60 olduğunu bu tahsilatın içinde ise gelir vergisi tevkifatının oranının yaklaşık %93 gibi çok yüksek bir orana ulaştığını söylemek mümkündür. Bu durum gelir vergisinin tahsilatının beyan usulünden stopaj usulüne dönüştüğünü ortaya koymakta ve gelir vergisinin beyan üzerinden alınan vergi özelliğini yitirdiğini göstermektedir (Doğan, 2016: 104).

Dolaysız vergiler vergiyi ödeyen kanuni mükellefin vergi nedeniyle üzerinde kalan yükü fiilen başkalarına devredemediği diğer bir ifadeyle verginin mükellefi ile ödeyeninin aynı kişi veya kurum olduğu vergilerdir (Altay, 2019: 169). Dolaysız vergiler doğrudan vergi olarak da tanımlanabilmektedir.

Vergi sistemleri içerisinde dolaysız vergilerin payının azalarak dolaylı vergilerin payının artması vergi yükünün nihai tüketici üzerine doğru kaydığını göstermektedir (Selen, 2011: 324). Dolayısıyla vergi sistemlerinin amaçlarından bir tanesinin de tüketicinin yani vatandaşın üzerindeki vergi yükünü hafifletmek adına dolaysız vergilerin payının artırılması şeklinde olması gerektiği düşünülmektedir.

Aşağıda yer alan Tablo 3'te dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payının yıllar içinde arttığı 2019 yılı itibariyle %39'lara yaklaştığı ayrıca dolaysız vergilerin içerisinde gelir vergisinin payının ise 2019 yılı itibariyle %63 olarak hesaplandığını görmek mümkündür.

**Tablo 3.** Dolaysız Vergilerin İçinde Gelir Vergisinin Payı (%) (2010-2019) (Milyon TL)

Yıllar	Dolaylı Vergiler	Dolaysız Vergiler	Vergi Gelirleri Toplamı	Vergi Gelirleri İçindeki Pay (%)		Gelir Vergisi Tahsilatı	Gelir Vergisinin Dolaysız Vergiler İçindeki Payı
				Dolaylı Vergiler	Dolaysız Vergiler		
2010	143.795	66.566	210.560	68,29	31,61	40.392	60,68
2011	171.752	82.057	253.809	67,67	32,33	48.807	59,48
2012	186.231	92.520	278.751	66,81	33,19	56.494	61,06
2013	225.728	100.442	326.169	69,21	30,79	63.761	63,48
2014	238.093	114.422	352.514	67,54	32,46	73.902	64,59
2015	279.291	128.528	407.818	68,48	31,52	85.756	66,72
2016	308.821	150.180	459.002	67,28	32,72	96.605	64,33
2017	359.768	176.849	536.617	67,04	32,96	112.401	63,56
2018	390.105	231.431	621.536	62,76	37,24	138.992	60,06
2019	416.720	257.140	673.860	61,84	38,16	162.704	63,27

**Kaynak:** [https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2021/11/3\\_butce\\_gelirleri.xls](https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2021/11/3_butce_gelirleri.xls) adresinden alınmış tablo yazar tarafından düzenlenmiştir.

Gelişmiş toplumların vergi mevzuatlarına bakıldığında dolaysız vergilerin ön planda olduğu fakat yavaş da olsa dolaysız vergilerden dolaylı vergilere doğru bir eğilimin olduğu değerlendirilmekte bu mevcut düzenin değişmesinin yani dolaylı vergiye geçişin en önemli nedenlerinden birisinin ise vergi rekabeti olduğu görülmektedir (Susam ve Oktayer, 2007: 113).

Aşağıda yer alan Tablo 4'te ise 2010 yılından ve 2022 yılının Temmuz ayına kadar geçen süreçte vergi türleri bazında mükellef sayılarına yer verilmiştir. Ülkemizde mükellef sayısının bütün vergi türleri bazında yıllar itibariyle 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 oldukça hızlı artması da son derece dikkat çekicidir.

**Tablo 4.** Vergi Türleri Bazında Mükellef Sayıları (2010-2022)

Yıl/Ay	Gelir Vergisi Faal Mükellef Sayısı	Gelir Stopaj Vergisi Faal Mükellef Sayısı	Basit Usulde Vergilendirilen Gelir Vergisi Faal Mükellef Sayısı	Katma Değer Vergisi Faal Mükellef Sayısı	Kurumlar Vergisi Faal Mükellef Sayısı	Gayrimenkul Sermaye İradı Faal Mükellef Sayısı
2022/07	2.303.181	3.635.122	837.180	3.268.424	1.028.246	2.278.691
2021/12	2.235.576	3.510.153	836.871	3.164.072	986.318	2.107.353
2020/12	2.086.100	3.238.862	808.571	2.946.139	918.229	2.056.305
2019/12	1.964.548	2.888.386	783.455	2.754.599	848.904	2.030.265
2018/12	1.920.586	2.797.479	774.681	2.674.151	806.622	1.982.524
2017/12	1.877.128	2.699.462	774.057	2.583.610	759.242	1.884.849
2016/12	1.819.492	2.597.340	756.186	2.486.821	721.524	1.796.340
2015/12	1.827.180	2.548.204	743.665	2.442.668	699.904	1.668.967
2014/12	1.798.738	2.489.121	730.956	2.390.387	673.920	1.595.320
2013/12	1.798.056	2.471.782	693.694	2.378.432	662.225	1.550.164
2012/12	1.760.785	2.433.590	705.093	2.343.221	662.190	1.336.632
2011/12	1.703.754	2.386.309	714.693	2.293.765	663.967	1.041.427
2010/12	1.693.316	2.353.382	728.850	2.271.049	652.009	972.864

**Kaynak:** <https://www.gib.gov.tr/yaritim-ve-kaynaklar/istatistikler> adresinden alınmış tablo yazar tarafından düzenlenmiştir.

Tablo 5'te 2013 dönemi Türkiye geneli gelir vergisi beyanname özetine yer verilmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından izleyen yıllar için ise bu konu ile ilgili istatistik yayınlanmamıştır.

Tablo 5'e bakıldığında 1.832.208 mükellefin yıllık gelir vergisi beyanamesi verdiği ve 1.340.874 mükellefin kar bildirdiği görülmektedir. Vergiye tabi matrah üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecek vergiler çıkarıldığında ise 895.818 mükellefe gelir vergisi tahakkuk ettiği bunun yanında 184.582 mükellefin ise iadeye hak kazandığı görülmektedir.

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. Ayrıca GİB'den alınan verilere göre bu oran 2012'de 23,85, 2011'de ise %17,73'tür. İstatistik yayımlanan son 3 yılda bu oranın artması, ayrıca vergi gelirlerinin ve gelir vergisinin tahsilatının arttığı, gelir vergisi tahsilatının içinde gelir vergisi tevkifatının oranının yüksek olduğu görülmektedir. Ayrıca indirim kalemlerinin, istisnaların ve gelir vergisi/gelir stopaj vergisi

mükelleflerinin sayısının arttığı düşünüldüğünde ve Gelir/Kurumlar Vergisi Standart İade Sisteminin (GEKSİS) 2015 yılında uygulanmaya başlamasıyla bu oranın 2022 yılı itibariyle daha da artmış olacağı düşünülmektedir.

**Tablo 5.** 2013 Dönemi Türkiye Geneli Gelir Vergisi Beyanname Özeti Bilgileri

<b>2013 DÖNEMİ GELİR VERGİSİ BİLGİLERİ</b>				
<b>(Gelir Bildirimi)</b>				
	<b>Mükellef Sayısı</b>	<b>Zarar</b>	<b>Mükellef Sayısı</b>	<b>Kâr</b>
TOPLAM	549.404	8.037.706.761,87	1.355.770	33.557.219.259,73
ZARAR	491.334	7.287.902.214,43		
KÂR			1.340.874	32.807.414.712,29
Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararları Toplamı	105.609	2.477.016.398,79		
<b>(Vergi Bildirimi)</b>				
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	1.313.379	31.312.813.964,58		
Hesaplanan Gelir Vergisi	1.313.188	8.285.301.787,02		
Yabancı Ülkede Ödenen Vergiler	106	2.153.982,76		
Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	174.481	4.354.980.067,11		
Geçici Vergiler	813.738	1.633.920.526,49		
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı	947.614	5.992.516.325,47		
<b>Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi</b>	<b>895.818</b>	<b>3.025.860.733,15</b>		
<b>İadesi Gereken Gelir Vergisi ve/veya Geçici Vergi</b>	<b>184.582</b>	<b>733.075.271,60</b>		
İadesi Gereken Gelir Vergisi	103.942	690.301.527,27		
İadesi Gereken Geçici Vergi	87.600	42.773.744,33		
<b>Ödenmesi Gereken Damga Vergisi</b>	<b>1.865.936</b>	<b>118.815.526,10</b>		

**Kaynak:** [https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/TGBO/2013/2013\\_Gelir\\_Beyanname\\_Ozeti.htm](https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/TGBO/2013/2013_Gelir_Beyanname_Ozeti.htm) adresinden alınmış tablo yazar tarafından düzenlenmiştir.

Yukarıda yer verilen bütün tablolara beraber bakıldığında gelir vergisinin vergi sistemimiz içerisinde hem tahsilat açısından hem mükellef sayısı açısından önemli bir yere sahip olduğu görülmektedir. Bu sebeple gelir vergisi adına yapılacak düzenlemeler önemli bir kesimi etkileyecektir. İade anlamında yapılacak düzenlemelerin ise ne kadar önemli olduğu görülmektedir.

Ülkemizde verilen yıllık gelir vergisi beyannamelerine baktığımızda ise 100 TL gelir vergisi tahakkuk etmesine karşılık yaklaşık 25 TL’de gelir vergisi ve/veya geçici

vergi iadesi ortaya çıktığı görülmektedir. Bu oranın oldukça yüksek olduğu ve gelir vergisinin mali amacından uzaklaştığı düşünülmektedir.



## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **GELİR VERGİSİNDE İADE UYGULAMALARI**

Artan oranlı tarifeye göre alınan ve sübjektif, 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 ise 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.

Bu bölümde vergi daireleri tarafından yapılan gelir vergisi iade işlemlerinin büyük bir kısmını oluşturan tevkifat ve geçici vergi kavramlarının ayrıntılarından, mevzuat hükümlerinden ve bazı özellikli iade uygulamalarından bahsedilecektir.

#### **2.1. 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 kesinti yolu ile vergi alınarak ilgili vergi dairesine ödenmesi esası getirilmiştir (Akbal, 2013: 144).

Tevkifat uygulamasının amaçlarını mükelleflerin işlem yükünü azaltmak, küçük matrahların vergiden kaçırılmasını önlemek, verginin tahsilini hızlandırmak ve verginin mükellefler üzerindeki psikolojik etkisini gidermek olarak sayabiliriz (Korhan, 2014: 209).

Vergi tevkifatı veya stopaj kesintisi olarak adlandırılan bu tahsilat yöntemine GVK'nın 94. maddesinde “vergi tevkifatı” başlığı altında yer verilmiş ve kimlerin, hangi ödemeler dolayısıyla ve hangi oranda tevkifat yapacakları düzenlenmiştir. Tevkifat uygulaması, vergilendirme yöntemi olarak beyan esasının istisnasını oluşturmakta olup bu yöntemde vergi idaresi mükelleflerin şahsi durumlarını dikkate almadan vergi alacağının geliri elde edene ulaşmadan kaynakta tahsilini sağlamaktadır (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, uygulama alanının sınırlı 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.

### **2.1.1. Tevkifat ve Vergi Sorumlusu Kavramları**

Tevkifat yöntemi gelir vergisine konu olan bir gelirin ilgisine ödenirken, ödemeyi yapan vergi sorumlusu tarafından, belirli oranlar üzerinden alacağı bir kısmının kesilip, hasılatı elde eden adına vergi dairesine yatırılması olarak tanımlanmaktadır (Korhan, 2014: 209).

Tevkifat yönetimde 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 yönetimi değil tahsilat yöntemlerinden biridir verginin 3. şahıslar tarafından ödenmesi durumudur (Türk, 2011: 195). Kaynakta kesinti yönetimi olan tevkifat da 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 itibariyle 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).

### **2.1.2. Tevkifat Usulüne Tabi Mükellefler**

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, zirai kazançlarını bilanço veya zirai 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 anlaşılmaktadır.

### **2.1.3. Tevkifat Usulüne Tabi Kazançlar**

Tevkifata tabi kazançlar GVK'nın 94'üncü maddesinde tek tek sayılmıştır. Bu maddede yazmayan kazançlar için kesinti yapılması mümkün değildir. Ayrıca tevkifat yapılabilmesi için ise yapılan ödemelerin ticari, zirai ve mesleki faaliyetle ilgili olması ve ödeme yapılan kişinin gelir vergisi mükellefi olması gerekmektedir (Kılıç, 2009: 76).

GVK'nın 94'üncü maddesinde birçok kazanç türü olmasına karşın Tablo 6'da 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 iradi 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 yararlanmaktadırlar.

**Tablo 6.** 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 Zirai 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 2021 Yılı Faaliyet Raporu: 169

Tablo 7'de ise GVK'nın 94'üncü maddesinde yer verilen kazanç türleri üzerinden yapılan tevkifatların oranlarından bahsedilmiştir. Bu tabloda da çalışmamızın 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 kiralama oranından ise %20 oranında kesinti yapıldığı görülmektedir.

**Tablo 7. 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%
GVK 94/11	Çiftçilerden satın alınan ziraî mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerden;	
GVK 94/11-a	Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için,	
- GVK 94/11-ai	Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlar için	1%
- GVK 94/11-aii	Ticaret borsalarında tescil ettirilmeksizin satın alınanlar için	2%
GVK 94/11-b	Diğer ziraî mahsuller için,	
GVK 94/11-bi	Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan ziraî mahsuller için	2%
GVK 94/11-bii	Ticaret borsalarında tescil ettirilmeksizin satın alınanlar için	4%
GVK 94/11-c	Ziraî faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler için,	
GVK 94/11-ci	Orman idaresine veya orman idaresine karşı taahhütte bulunan kurumlara yapılan ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, ürünlerin toplanması, taşınması ve benzeri hizmetler için	2%
GVK 94/11-cii	Diğer hizmetler için	4%
GVK 94/12	PTT acenteliği yapanlara, bu faaliyetleri nedeniyle ödenen komisyon bedeli üzerinden,	20%
GVK 94/13	Esnaf muafılığından yararlananlara mal ve hizmet alımları karşılığında yapılan ödemelerden,	
GVK 94/13-a	9 uncu maddenin birinci fıkrasının (6) ve (8) numaralı bentlerinde yer alan emtia bedelleri veya bu emtianın imalinde ödenen hizmet bedelleri üzerinden	2%
GVK 94/13-b	Hurda mal alımları için	2%
GVK 94/13-c	Diğer mal alımları için	5%

**Kaynak:** <https://www.gib.gov.tr/node/158666> adresinden alınmış tablo yazar tarafından düzenlenmiştir.

#### **2.1.4. Tevkifat Usulünde Beyan ve Ödeme**

Vergi tevkifatının da uyulacak esaslara GVK'nın 96'ncı maddesinde yer verilmiştir. Buna göre vergi tevkifatının GVK'nın 94'üncü maddesi kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelerde uygulanacağı belirtilmiştir. Aynı kanun maddesinde ise “*vergi tevkifatı, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılmakta kesilmesi gereken verginin vergi sorumlusu tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklediği verginin toplam üzerinden hesaplanır*” hükmüne yer verilmiştir.

GVK'nın 98'inci maddesinde “*94'üncü madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın 23. günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Yıl sonlarında tahakkuk ettirilen mevduat faizlerinden kesilecek vergilerin bildirilmesi için bu süre bir ay uzatılır*” denilerek vergi tevkifatının beyan edildiği muhtasar beyannameye ilişkin hükümlere yer verilmiştir. GVK'nın 100'üncü maddesinde ise genel bütçeye dâhil idare ve müesseselerin yapacakları vergi tevkifatı için beyanname vermeyecekleri belirtilmiştir.

#### **2.1.5. Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Mahsup ve İadesi**

Tevkif suretiyle kesilen ve 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. (Tez çalışmasının bundan sonraki bölümlerinde 252 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği yerine 252 No'lu Tebliğ ibaresi kullanılacaktır.)

GVK'nın 121'inci maddesinde ise “*yıllık beyanname gösterilen gelire dâhil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsubu yapılan miktar gelir vergisinden*

*fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunur” hükmüne yer verilmiştir.*

Mahsuben iade işlemi ise iadeye konu işlemlere ait bilgi ve belgelerin tamamlandığı takdirde gelir vergisi beyannamesinin verileceği tarih itibariyle yapılmaktadır. Resen ya da ikmalen tarhiyat olması durumunda ise mahsup işlemi ise mahsuben iade talebiyle ilgili belgelerin vergi dairesine verildiği tarih itibariyle 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.

Tevkif suretiyle kesilen vergilerin, yıllık gelir vergisinden mahsubunda mükelleflerin kendilerinden yapılan vergi tevkifatı ile ilgili olarak kesintiyi yapan vergi sorumlularına ve kesintiye ait bilgileri içeren bir tabloyu yıllık beyannamelerine eklemeleri yeterlidir.

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.

Yıllık gelir vergisi beyannamesinin kanuni süresinde verilmemesi ya da sair nedenlerle ikmalen veya re’sen yapılan tarhiyatlar üzerine tahakkuk eden vergiler ile ilgili olarak daha önce tevkif yoluyla kesilen vergiler öncelikle tarhiyat aşamasında vergi dairesince dikkate alınarak yerine getirilir. Bu mahsuplar sonunda kalan kısım talep edilmesi halinde diğer vergi borçlarına mahsup edilir.

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 kollektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına iade alacaklarının mahsup edilmesini isteyebilirler. Ayrıca mükellefler iade alacaklarını muaccel hale gelmiş vergi borçları olmaması durumunda söz konusu alacağı izleyen dönemlerde muaccel hale gelecek vergi borçlarına mahsup isteyebilir.

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 örneğinin,*
- *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 kazançlar da 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 kısım 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 tarihin de 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 gerçekleştirilir. 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 isteyebilir.

#### **2.1.5.1. İade Talebinin Gerçeğe Aykırı Belgelere Dayanması**

252 No'lu Tebliğinde mahsup veya nakit fark etmeksizin talep edilen iadelerde gerçeğe aykırı belgeler olması durumunda VUK'un ilgili hükümleri dikkate alınarak işlemler yapılacağı ve iade talep eden mükellefin bağlı olduğu meslek odasına bu durumun bildirileceği belirtilmiştir.

### **2.1.5.2. 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 bildiri ve verginin tahakkuku veya tahsili için 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.

### **2.1.5.3. Adına Vergi Kesintisi Yapılan ile Gelir Sahibinin Farklı Gerçek veya Tüzel Kişi Olması**

252 No'lu Tebliğde adına vergi kesintisi yapılan ile gelir sahibinin farklı gerçek veya tüzel kişi olmasına ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Buna göre “*gelirin sahibi olmadığı halde adına vergi kesintisi yapılmış olan mükellef, ilgili dönemde kendisi adına yapılan vergi tevkifatlarının ne kadarlık kısmının kendi gelirleri ne kadarlık kısmının diğer gerçek ve tüzel kişilere ait gelirler ile ilgili olduğunu bildiren bir dilekçeyi ekinde diğer gerçek veya tüzel kişilere ait olan gelirler ve bunlar üzerinden yapılmış kesinti tutarlarını gösteren bir tabloyu ve kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine yatırılmış olduğuna ilişkin belgelerin onaylı bir örneğini bağlı buldukları vergi dairesine vereceklerdir*” denilmiş ve hükümden belirtilen tablonun bir örneği mükellefin belgelerini tamamlaması şartıyla vergi dairesine ibraz edildiği ifadesi de eklenerek mükellefe iade edilecek ve gelirin sahibi

tarafından kesinti yoluyla ödenen vergilerin iadelerinde iadeye ilişkin istenen belgeler yerine kullanılacaktır. Ayrıca 252 No’lu Tebliğde “bankalarca veya aracı kurumlarca yapılan ödemelerden kesilen vergilerle ilgili olarak, kesintiyi yapan kurum tarafından düzenlenmiş ve vergi kesintisinin yapıldığını gösteren bir belgenin eklenmiş olması yeterlidir” açıklamasına da yer verilmiştir.

#### **2.1.5.4. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu**

252 No’lu Tebliğde yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu ile ilgili detaylara yer verilmiş “mükellefe iadesi gereken tutarın yeminli mali müşavir tasdik raporuna göre iade edilen tutardan daha az olduğunun veya iade edilmesi gereken bir tutar bulunmadığının belirlenmesi halinde ortaya çıkan vergi ziyayı, gecikme faizi ve buna bağlı cezalardan mükellefe birlikte yeminli mali müşavir de müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır. Süresinde tam tasdik sözleşmesi bulunan mükelleflerin, düzenlenen tam tasdik raporunun ayrı bir bölümünde mükellefin iadeye hak kazandığı tutarın, Tebliğde yer alan kanıtlayıcı belgeleri ve yasal dayanakları belirtilmek suretiyle açıklanması gerekir” denilerek düzenlenecek raporlara tevkif suretiyle alınan vergilerle ilişkin olarak 252 No’lu Tebliğde belirtilen kanıtlayıcı belgelerin eklenmesi zorunluluğu getirilmiştir.

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

Geçici vergi, gecikmeli olarak tahsil edilen vergilerin enflasyonist ortamdan etkilenmemesi için yılsonu gelmeden 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 tahsili hızlandırmak ve vergiyi enflasyona karşı korumak için vergi idaresi tarafından bu yönetime başvurulmuştur.

### 2.2.1. Geçici Vergi Kavramı

Geçici vergi esasında farklı bir vergi türü değil, gelir vergisi mükelleflerinin elde ettiği kazançlarının vergisini üçer aylık dönemler halinde tahsil ederek hazineye daha kısa sürede girmesi sağlayan bir uygulamadır (Şin, 2016: 83). Geçici vergi özü itibariyle ayrı bir vergi değildir gelir vergisinin tahsilat şekillerinden bir tanesidir. Peşin vergi de denilen bu yöntem gelir vergisine konu kazançların elde edilen takvim yılı içerisinde 3'er aylık dönemler halinde hesaplanıp ödenmesinden ibarettir.

### 2.2.2. Geçici Vergiye Tabi Mükellefler

GVK' ya göre ticari kazanç ve serbest meslek kazancı sahipleri geçici vergi mükellefleridir. Bazı mükellefler ise geçici vergiye tabi değildir bunlar ise 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).

### 2.2.3. Geçici Vergiye Esas Kazancın Tespiti ve Beyanı

GVK'nın Mükerrer 120'nci maddesinde *“ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bu Kanun'un ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümleri uyarınca ilgili hesap döneminin ilk dokuz ayı için belirlenen üçer aylık dönem kazançları üzerinden 103'üncü maddede yer alan tarifinin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler. Şu kadar ki; 42'nci madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar geçici vergi matrahına dâhil edilmez. Geçici vergi matrahının hesaplanmasında Vergi Usul Kanun'unun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunda düzenlenen indirim ve istisnalar dikkate alınır. Dönem sonundaki mal mevcutları, istenirse sadece kayıtlar üzerinden de tespit*

*edilerek, geçici vergi matrahının hesabında dikkate alınabilir” açıklamasına yer verilmiştir. Buna göre ticari ve serbest meslek kazancı sahiplerinin bir takvim yılında 3'er aylık dönemler halinde 3 dönem beyan vereceği ve vergiye tabi matrah olduğu takdirde %15 oranında vergi uygulayacağı görülmektedir.*

GVK'nın Mükerrer 120'nci maddesinde, geçmiş dönemlere ilişkin geçici verginin %10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespit edildiğinde, eksik beyan edilen kısım tarhiyat yapılacağı ve mahsup süresinden sonra kesinleşen geçici vergilerin terkin edileceğine ve terkin edilecek vergi için gecikme faizi ve vergi ziyai cezasının tahsil edilmeye devam edileceğine yer verilmiştir. İşin bırakıldığı durumlarda ise, iş bırakılan dönemi takip eden dönemlerde geçici vergi ödenmesine gerek bulunmamaktadır.

14/10/2021 tarihinde yayınlanan 7338 sayılı Kanun ile son dönem geçici vergi kaldırılmış ve geçici vergi dönemleri 3'e indirilmiştir. GVK'nın Mükerrer 120'nci maddesinde ayrıca *“hesaplanan geçici vergi, üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın 14. günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve 17. günü akşamına kadar ödenir. Aynı dönem içinde tevkif edilmiş bulunan gelir hesaplanan geçici vergiden mahsup edilir”* hükmüne yer verilerek geçici verginin beyanı ile ilgili hususlar detaylandırılmıştır.

#### **2.2.4. Geçici Verginin Mahsubu ve İadesi**

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”* hükmü vurgulanmıştır.

252 No'lu Tebliğde ayrıca *“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. Tahakkuk ettirilmiş ancak ödenmemiş olması dolayısıyla yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup imkânı bulunmayan geçici vergi tutarları terkin edilir. Terkin edilen geçici vergi tutarı için vade tarihinden terkin edilmesi gereken tarih olan yıllık beyannamenin verilmesi gereken kanuni sürenin başlangıç tarihine kadar gecikme zammı uygulanır. Mahsup sonucu iadesi gereken miktarın bulunması ve bu tutarın beyannamenin ilgili tablosuna yazılmış olması mükellefçe yazılı olarak yapılmış iade talebi olarak kabul edilir. Mükellefe iade yapılabilmesi için ise o yılın sonuna kadar iade talep dilekçesi (1B)'nin verilmesi gerekmektedir”* denilerek geçici verginin iadesine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Burada önemli olan husus geçici verginin yıllık beyannamede çıkan vergiye mahsubu yapılabilmesi için ödenmiş olması ödemenin ise yıllık gelir vergisinin verilmeye başlandığı tarihe kadar yapılması gerekmektedir.

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 ise *“katma değer vergisi iade alacağının geçici vergi borçlarına mahsup edilmesi ve mahsup yoluyla ödenmiş bu geçici verginin de yıllık gelir vergisi beyanname 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 talepleri, nakden iade şartları ile iade usul ve esaslarının belirlendiği Katma Değer Vergisi Genel Tebliği çerçevesinde yerine getirileceği”* hüküm altına alınmıştır.

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

Gelir vergisi ile ilgili vergi hataları nedeniyle fazla tahsil edilen vergi varsa bu tutar diğer vergi borçlarına mahsubu ve iadesinin alınması imkânı bulunmaktadır. 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.

## **2.4. Bazı Özellikli İade Uygulamaları**

Gelir vergisine tabi kazançların önemli bir kısmının tevkifat yöntemiyle tahsil edilmesi nedeniyle uygulamada birçok farklı düzenleme karşımıza çıkmaktadır. Bu başlık altında mevcut uygulamalardan birkaçına değinilecektir.

### **2.4.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri**

Bir işin yıllara yaygın inşaat ve onarım işi kapsamında değerlendirilebilmesi için işin konusunun inşaat ve onarım faaliyeti olması, inşaat ve onarım işinin başkalarının hesabına ve taahhüde bağlı olarak yapılması ve inşaat ve onarım işinin birden fazla yıla sirayet etmesi gerekmektedir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yıllık vergilendirme döneminin bir istisnasıdır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinden elde edilen kazançlar GVK'ya göre ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmektedir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kazanç, işin bittiği yıl tespit edilmesi nedeniyle elde edilen kazanç üzerinden ödenecek vergilerin tahsilinin süresi uzamaktadır. Vergi idare ise bu gecikmeyi bertaraf etmek için yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kaynaktan vergilendirme yöntemini uygulamaya almıştır (Kökavcı, 2010: 50).

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde hesaplanacak vergi tevkifatının matrahı, bu işleri yapan yüklenicilere ödenen hakediş bedelidir. Hakedişler, hakediş raporlarına göre hesaplanmakta, hakediş raporları da yapılan işin içeriğini göstermektedir (Şah, 2003:47).

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili GVK'nın 42'nci maddesinde *“birden fazla takvim yılına sirayet inşaat (dekupaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir”* hükmüne 44'üncü maddesinde ise *“inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir. Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır”* açıklamalarına yer verilmiştir. Yıllara yaygın inşaat işlerinde kar veya zararın işin bittiği yılın geliri sayılması ve iş bittikten sonra yapılacak işlemlerin bu kapsamda değerlendirilemeyeceği önemli noktalardır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini yapanlara ödenen istihkak bedellerinden yapılan kesintilerde uygulanacak stopaj oranı 4 Şubat 2021 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 3491 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla, %3'ten %5'e yükseltilmiştir.

#### **2.4.2. Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi Uygulaması**

Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi uygulaması ile ilgili düzenlemelere GVK Mükerrer 121. maddede 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
- VUK 359. Madde Kapsamında Yapılan Kontroller

Yukarıda yapılan kontrollerin tamamından olumlu olan mükellefler uygulamadan yararlanabilmektedir. Her geçen yıl şartları taşıyan mükellef sayısı artmakta olan uygulamaya daha detaylı bakmakta fayda görülmektedir.

Vergiye uyumlu mükelleflere tanınan indirim uygulamasına ait hükümlere GVK'nın Mükerrer 121. maddesinde yer verilmiştir. Söz konusu indirimde ait hükümler *“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 vurgulanmıştır.

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, birinci fıkradaki indirim tutar sınırının %1'ini aşmaması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.),*
- *İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, (1) numaralı bent 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 ziyai 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.

#### **2.4.3. Karşılıklı Sonlandırma Sözleşmesi veya İkale Sözleşmesi Kapsamında Ödenen Tazminatlar ve Yardımlar Üzerinden Kesilen Gelir Vergisinin İade İşlemleri**

İş akdinin klasik sona erme nedenlerinden farklı olan ikale sözleşmesi, geçersiz nedenle yapılan feshin yaratacağı riskler bertaraf üzere ihbarnameler, işe iade davası açılmasını engellemeye yönelik feragat belgelerin yargı organları tarafından kabul görmemesi uygulamaya konulmuştur (Akıncı, 2019: 116).

İkale kelime anlamı itibariyle “bozma” anlamına gelmekte olup, tarafların yeni bir sözleşme ile mevcut bir iş sözleşmesinden doğan hak ve borçlarını sona

erdirmektedirler. Yani ikale sözleşmesinin temel içeriği, iş sözleşmesinin sona erdirilmesidir (Özgenç, 2016: 117).

İkale sözleşmelerinde taraflar istedikleri ödemeye yer verme hakkına sahiptirler. İkalenin yargısal geçerliliği açısından çalışana sağlanan haklar, hakların özellikleri ve miktarı önemli bir belirtidir. Dolayısıyla ikale sözleşmesinde taraflar çalışanın olası kayıplarını karşılayacak şekilde bir ödemeyi kararlaştırabilirler. Bu konuda herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır (Bayar, 2017: 101).

7162 sayılı Kanun ile GVK'ya eklenen Geçici 89'uncu maddesi ile işten ayrılan hizmet erbabına 27/03/2018 tarihinden önce yapılan ödemeler üzerinden kesilen gelir vergisinin iadesine yönelik düzenleme yapılmıştır. İlgili maddede *“27/3/2018 tarihinden önce karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar üzerinden tevkif edilerek tahsil edilen gelir vergisi, hizmet erbabının düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde tarha yetkili vergi dairelerine başvurmaları ve dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri şartıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanun'unun düzeltmeye ilişkin hükümleri uyarınca red ve iade edilir. Hakkında kesinleşmiş yargı kararı bulunan iade talepleriyle ilgili olarak bu madde hükmü uygulanmaz”* hükümlerine yer verilmiştir. Bunun yanında VUK'da yer alan düzeltme zamanaşımı süresi dolduktan sonra yapılan başvurular ise değerlendirilmeyecektir.

Söz konusu iade ile ilgili düzenlemelere 306 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer verilmiştir. Hizmet erbabının iade işlemlerinin gerçekleştirilebilmesi için iade talebi dilekçesi ile kesintiyi yapan işverenden alınacak, ikale sözleşmesi örneği, sözleşmeye istinaden yapılan ödemelere ait olan ve ücret bordrosu gibi kesinti tutarını gösteren belgeler ile iade talebine konu ödemenin işten ayrılma karşılığı yapılan ek ödeme niteliğinde olduğunu ispatlayan farklı belgeleri ibraz etmesi gerekmektedir. Ayrıca işverenlerinde bu işlemlerin gerçekleştirilebilmesi için, kendilerinden istenilen bilgi ve belgeleri, ibraz etme gibi sorumlulukları vardır.

Vergi dairesince iade işlemi gerçekleştirildikten sonra iade işlemi ile ilgili dava açıldığı takdirde, yapılan iade haksız iade kapsamında değerlendirilerek daha önce iade edilen miktarlar ceza ve faiz uygulanarak geri alınması gerekecektir.

Hizmet erbablarının GVK'nın Geçici 89. madde hükmünden faydalanabilmesi için ikale sözleşmesinin 27/3/2018 tarihinden (bu tarih dâhil) önce düzenlenmesi ve ödemenin de yine aynı tarihten önce yapılması gerekmektedir. Ayrıca 27/03/2018 tarihinden sonra hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar ücret kapsamında değerlendirilecek olması nedeniyle herhangi bir iade söz konusu olmayacaktır.

#### **2.4.4. Kamu Kurum ve Kuruluşları Tarafından Yapılan Tarımsal Destek Ödemeleri Üzerinden Kesilen Gelir Vergisinin İadesi**

7338 sayılı Kanun ile GVK'ya eklenen Mükerrer madde 20/C yer alan hükme göre tarım sektörü ve çiftçilerin desteklenmesi için kamu kurum ve kuruluşları tarafından gerçekleştirilen destek ödemeleri gelir vergisinden müstesnadır. Ayrıca destek ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı uygulanmasına son verilmiş ve daha önce yapılan kesintilerin iadesi mümkün hale getirilmiştir. Ayrıca GVK'nın Geçici 92'nci maddesi hükmünden yararlanılabilmesi için ödemeler üzerinden kesilen vergilerin ödenmiş ve 01/01/2016 tarihi ve sonrasında kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılan tarımsal destek ödemelerinden kesilen gelir vergisi olması gerekmektedir.

*GVK'nın Geçici 92'nci maddesinde "yürürlüğe girdiği tarihten önce kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılan tarımsal destek ödemeleri üzerinden tevkif edilerek tahsil edilen gelir vergisi, çiftçilerin düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde tarha yetkili vergi dairelerine başvurmaları ve dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri şartıyla, 213 sayılı Vergi Usul Kanun'unun düzeltmeye ilişkin hükümleri uyarınca, tahsil tarihinden itibaren aynı Kanun'un 112'nci maddesinin (4) numaralı fıkrası hükmüne göre hesaplanacak faizi ile birlikte red ve iade edilir. Bu madde hükümlerinden yararlanmak üzere vazgeçilen davalarla ilgili olarak daha önce verilmiş ve kanun yolu tüketilmemiş kararlar uyarınca, taraflara tebliğ edilip edilmediğine bakılmaksızın işlem yapılmaz, idarece de açılmış davalar sürdürülmez, faiz, yargılama giderleri ve vekâlet ücretine hükmedilmez, hükmedilmişse ödenmez.*

*Hakkında kesinleşmiş yargı kararı bulunanların iade talepleriyle ilgili olarak bu madde hükmü uygulanmaz” açıklamalarına yer verilmiştir.*

GVK'nın Geçici 92'nci maddesinin yürürlüğe girdiği 26/10/2021 tarihinden önce kamu kurum ve kuruluşları tarafından gerçekleştirilen tarımsal destek ödemeleri üzerinden kesilen gelir vergileri, düzeltme zamanaşımı süresi içinde vergi dairelerine yapılacak başvurular üzerine red ve iade edilecektir.

VUK'da düzenlenen düzeltme zamanaşımı süresi dolduktan sonra yapılan başvurular üzerine işlem yapılmayacak olup aynı zamanda başvuruların işleme alınması için başvuruya konu iade işlemi için dava açılmaması gereklidir. Vergi dairesince iade işlemi gerçekleştirildikten sonra iade işlemi ile ilgili dava açıldığı takdirde, yapılan iade haksız iade kapsamında değerlendirilerek daha önce iade edilen miktarlar ceza ve faiz uygulanarak geri alınması gerekecektir.

316 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde “213 sayılı Kanunda düzenlenen düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde tarımsal destek ödemeleri üzerinden kesilen gelir vergisinin iadesine yönelik düzeltme başvurusunda bulunmuş ve düzeltme talebi kabul edilmediği için dava açmış olan başvuru sahiplerinin, mahkemelerde ihtilafı devam eden (henüz kesinleşmeyen) davalarından feragat etmeleri ve buna ilişkin ilgili mahkemeden feragat ettiklerini gösterir şerhli dilekçe örneklerini veya bu belge temin edilemediği takdirde mahkemenin feragat nedeniyle davanın reddine dair vereceği karar örneklerini başvuru sahiplerinin başvuruda bulunacakları vergi dairelerine ibraz etmeleri kaydıyla gerekli red ve iade işlemleri yapılacaktır. Bu madde hükümlerinden yararlanmak üzere vazgeçilen davalarla ilgili olarak idare veya davacı lehine ya da aleyhine yargılama giderleri ve vekâlet ücretine hükmedilmeyecektir. 213 sayılı Kanunda düzenlenen düzeltme zamanaşımı süresi dolduktan sonra yapılmış olan düzeltme başvurularının reddi üzerine dava açmış ve mahkemelerde ihtilafı devam eden başvuru sahiplerine, davalarından feragat edip etmediklerine bakılmaksızın red ve iade yapılması mümkün olmayıp, mahkemelerce verilen kararlara göre işlem tesis edilecektir. Hakkında kesinleşmiş yargı kararı bulunan iade talepleriyle ilgili olarak kesinleşen yargı kararına göre işlem tesis edilmesi gerekmekte olup, verilen kararlar aleyhine olan başvuru sahiplerinin yeniden düzeltme başvurusunda bulunmak suretiyle madde ile getirilen düzenlemeden faydalanması mümkün değildir” denilerek dava aşamasında bulunan iade taleplerine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Buna göre

düzeltilme zamanaşımı süresi içerisinde olması koşuluyla destek ödemeleri üzerinden kesilen gelir vergisi ödemeleri için yargı yoluna başvuran kişiler davadan feragat ettiği takdirde red ve iade işlemleri gerçekleştirilecek, yapılan kesinti için düzeltilme zamanaşımı süresi dolmuş ise idare tarafından mahkeme kararı beklenmektedir.



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### ÖRNEK UYGULAMALAR IŞIĞINDA GELİR VERGİSİNDE İADE SÜRECİ

Çalışmanın bu aşamasında, diğer bölümlerde bahsedilen bilgiler ve örnek iade uygulamaları ışığında iade süreci ile ilgili önemli noktalara değinilecektir. Bu noktada gerek mükellef sayısı gerek kesinti tutarları dikkate alınarak gelir vergisi iadelerinden en fazla yararlanan gelir unsurlarına ait örnek uygulamalar seçilmiş ve gelir vergisi iade sürecinin en başından sonuna kadar vergi dairesi tarafından gerçekleştirilen işlemler anlatılmıştır. İade sürecinde önemli yeri olan Gelir/Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi (GEKSİS)'ne ve iade sürecinde kontrol edilen hususlara detaylı olarak yer verilmiştir.

#### **3.1 Gelir Vergisi İade Süreci ile İlgili Genel Bilgiler**

Gelir vergisinde iade süreci, mükellefin Gelir Vergisi beyannamesini tahakkuk ettirmesiyle başlar, 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 mükellefe mahsuben ya da nakden iadesi gerçekleştirilmektedir.

### 3.1.1 İadenin Doğması ve İade İş Akışı

Gelir vergisi mükelleflerinin iade süreçlerinin başlayabilmesi için evvela gelir vergisi beyannamelerini vermeleri ve verilen beyannamede aşağıda yazar tarafından düzenlenen Tablo 8’de gösterilen hesaplamalara göre iade doğması gerekmektedir.

**Tablo 8. İadenin Hesaplanması**

<b>M A T R A H</b>	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><u>Mahsup Tutarı Hesaplanan Vergiden Büyükse İade Doğar.</u></b>		

Yukarıdaki Tablo 8’den anlaşılacağı üzere iade, mükellef tarafından aynı takvim yılı içerisinde kesinti yoluyla ödenen vergilerin dönem sonunda hesaplanan vergiden yani ödenmesi gereken vergiden yüksek olmasından kaynaklanır.

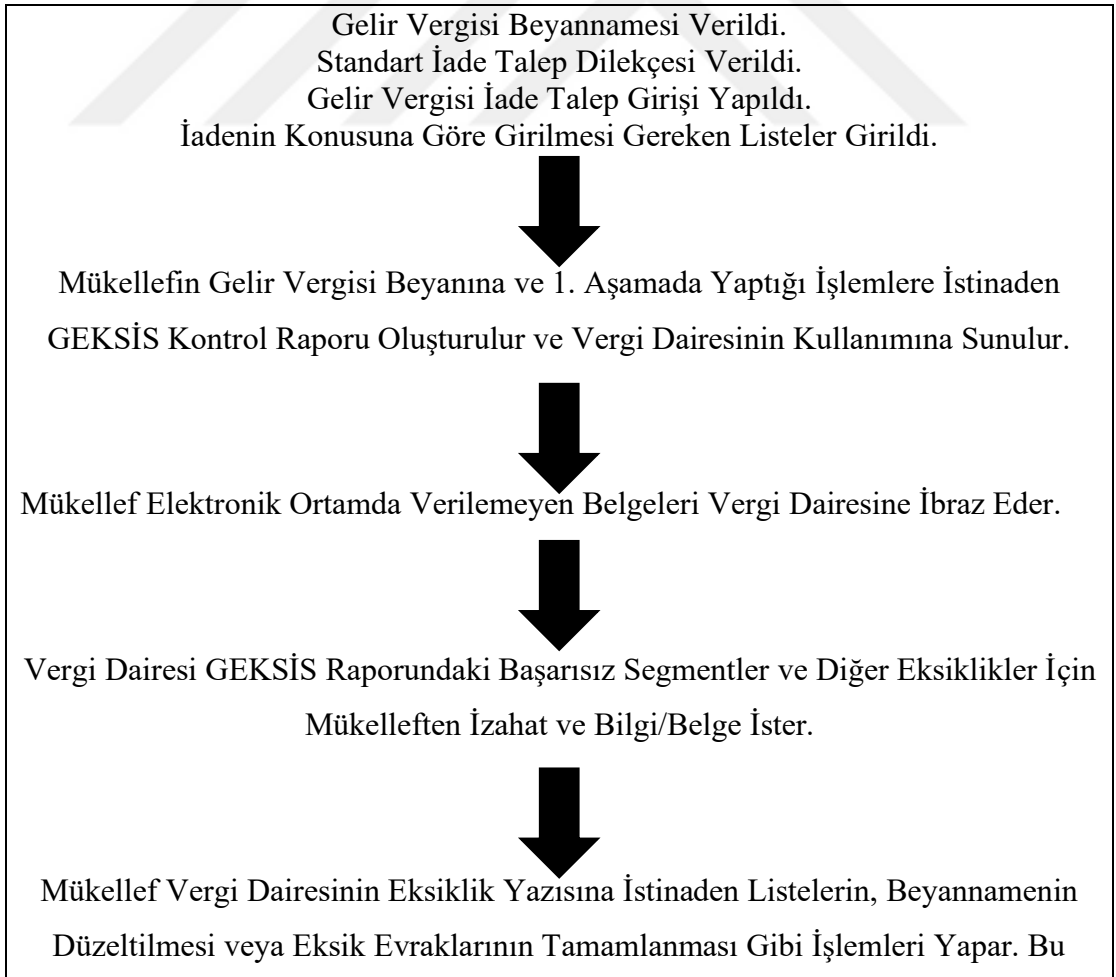
Tablo 8’de üzerinde durulması gereken bir diğer konu ise iadenin ortaya çıkmasında birinci bölümde de ayrıntılarına değinilen giderler, indirimler, istisnalar kısımlarının oldukça önemli olduğudur. Diğer bir ifadeyle mükellefin usulsüzce yapacağı bir giderin, indirimin veya yararlanacağı bir istisnanın haksız bir iadeye yol açacağı aşikârdır. Bu sebeple iade sürecinde bu hususların kontrolleri titizlikle yapılmalı ve haksız iadeye sebebiyet verilmemesi gerekmektedir.

**Tablo 9.** Gelir Vergisi Standart İade Talep Dilekçeleri

<b>İadenin Konusu</b>	<b>Dilekçe Tipi</b>
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

Mükellefin gelir vergisi beyannamesini vermesiyle başlayan iade süreci yazar tarafından düzenlenen Tablo 9’da yer alan dilekçelerden iadenin konusuna göre sistem üzerinden standart iade talep dilekçesinin verilmesiyle devam eder. Devam eden bu sürecin en başından sonuna kadar vergi dairesinde geçen süreçten biraz daha ayrıntılı bir şekilde aşağıda bahsedilecektir. Aşağıda bahsedilen iş akış süreci bir gelir uzmanı olarak tarafımda yapılan uygulamalar sonucu derlenmiştir.

**Şekil 1.** Gelir Vergisi İadeleri İş Akış Süreci





Yukarıda Şekil 1’de bahsedilen iade sürecini özetleyecek olursak mükellefler yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirdikleri iade tutarını elektronik ortamda gönderecekleri dilekçe ile vergi dairesinden talep ederler. Vergi dairesi, kontrol raporu ve belgeleri inceleyerek varsa eksiklikleri izahat, tenzil veya bloke yollarıyla gidererek düzeltme ve muhasebe fişi düzenledikten sonra sonuçlandırır.

### 3.2. 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 Başkanlığınca 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. 16.10.2018 tarihinden itibaren Gelir vergisi mükelleflerinin 1A ve 1B dilekçeleri ile talep ettikleri iade taleplerinin takibi, İnternet Vergi Dairesi giriş şifresi olan mükellefler tarafından “İadem Nerede” ekranı aracılığı ile yapılabilecektir.

İade Takip Sistemi ile iade hakkı olan mükellefler iade talebinde bulunduğu tüm dönemlere ait işlemi tamamlanmış olsun veya olmasın, tüm talepleri hakkında ayrıntılı bilgiye ulaşması mümkün olabilecektir.

Özellikle mükellefler iade süreci devam etmekte olan taleplerinin hangi aşamada olduğunu, iade dosyasının vergi dairesi personelinden hangisinin zimmetinde olduğunu ve ne gibi işlemler yapıldığını ne kadar süredir ve hangi sebeple iade sürecinin bekletildiğini güncel olarak görebileceklerdir.

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).

### **3.3. Gelir Vergisi İade Listeleri ve Kontrol Raporu Bölümleri**

Gelir vergisinden kaynaklı iadeler uzun süredir uygulanmakla birlikte iadeye ait listelerin ve kontrol raporu bölümlerinin güncellenmeye ve liste ve bölümlerin artırılmasına ihtiyaç vardır. Bu başlık altında halen uygulanmakta olan güncel liste ve kontrol raporu bölümleri hakkında bilgi verilecektir.

#### **3.3.1 Gelir Vergisi İade Listeleri**

Gelir vergisi iade türleri için KDV iadelerinin aksine çok fazla giriş yapılacak liste bulunmamaktadır. Sadece kesinti yoluyla ödenen vergilerden doğan iadelerde yıllık beyannamede Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarım İşlerinden kesinti varsa Yıllara Yaygın İnşaat İşleri listesinin doldurulması gerekmektedir (GEKSİS Kılavuzu, 2018: 14).

Yıllara yaygın inşaat işlerinden dolayı iade talep edecek mükelleflerin ise iş listesi, sözleşme listesi ve hakediş listesi olmak üzere 3 adet listesi girişi yapmaları gerekmektedir (GEKSİS Kılavuzu, 2018: 16).

### 3.3.2 Gelir Vergisi İade Kontrol Raporu Bölümleri

Kontrol segmentleri, mükelleflerin elektronik ortamda gönderdikleri bilgi, belge ve listelerin GİB'in veri ambarındaki verilerle karşılaştırılması sonucu başarılı/başarısız şeklinde sistem tarafından raporlanan kontrollerdir. Ayrıca yapılacak kontroller iade türleri açısından da farklılık göstermektedir.

GEKSİS kontrol raporunun oluşabilmesi için iade talep dilekçesinin verilmesi gerekmektedir. Mükellef tarafından verilecek her iade talep dilekçesinden sonra sistem tarafından GEKSİS raporu yeniden analize tabi tutulacak ve yeni bir rapor oluşturacaktır (GEKSİS Kılavuzu, 2018:5).

İade aşamasında kontrol edilen hususlar, yapılması gereken kontroller tespit edilerek ana hatları ile 45 kontrol segmenti oluşturulmuştur. Bu bölümde 5 adet kontrol bölümünün ayrıntılarına değinilecektir. Bu bölümde bahsedilecek ayrıntılar tarafımda yapılan işlemlerden ve Özet GEKSİS Raporlarından derlenmiştir.

Ayrıca mükelleflerin verdikleri yıllık gelir vergisi beyannamesindeki bilgileri ve sistem tarafından kontrol edilen bazı hususlarda dikkat edilmesi gereken noktaların yer aldığı Uyarı Segmentleri bulunmaktadır. Fakat uyarı segmentleri Tablo 16'da görüleceği üzere Özet GEKSİS Raporlarında yer almamaktadır bu sebeple çalışmada bu segmentlere yer verilmeyecektir.

İade Talep Bilgileri Kontrolü Segmentleri; iade talep bilgilerinin kontrol edildiği bu bölümde 5 adet kontrol segmenti bulunmaktadır:

- Standart Dilekçe-GEKSİS Giriş Bilgileri Uyumu Kontrolü (TAB-01): İade talebinde bulunan mükellef tarafından verilen standart iade talep dilekçesinde yer alan dilekçe tipindeki iade hakkı doğuran işlem türü, iade türü bilgileri ile GEKSİS iade talep girişindeki iade hakkı doğuran işlem türü, iade türü bilgilerinin uyumlu olup olmadığının kontrol edildiği segmenttir.
- Nakden İade Tutar Sınırı Kontrolü (TAB-02): İade talebinin nakden yapılması durumunda iade tutarına göre Vergi İnceleme Raporu, YMM Tam Tasdik Raporu bilgilerinin mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığının kontrol edildiği segmenttir.

- Teminat Mektubu Kontrolü (TAB-03): İnternet vergi dairesinden girişi yapılan teminat mektubu referans numarasının veri ambarında iade talep eden mükellefe ait olup olmadığının kontrol edildiği segmenttir.
- YMM Tam Tasdik Sözleşmesi Kontrolü (TAB-04): Mükellefin, YMM tam tasdik raporu ile iade talep etmesi halinde, raporu düzenleyen YMM ile mükellef arasında iade istenilen döneme ilişkin gelir vergisi tam tasdik sözleşmesi bulunup bulunmadığının sözleşme varsa bilgilerinin zamanında sisteme girilip girilmediğinin ve sonradan feshedilip edilmediğinin kontrol edildiği segmenttir.
- Düzenlediği Tam Tasdik Raporları, Verdikleri Teyit ve Bilgi Yazıları Gelir İdaresi Başkanlığına Bildirilerek Alınacak Cevaba Göre İşlem Tesis Edilmesi Gereken YMM'ler Kontrolü (TAB-05): YMM tam tasdik raporu ile nakden iade talep edilmesi halinde, YMM'nin Gelir İdaresi Başkanlığının bildirdiği tedbirli YMM'ler listesinde olup olmadığının kontrol edildiği segmenttir.

Geçici Vergi Kontrolü Segmentleri; geçici vergi ile ilgili bilgilerin kontrol edildiği bu bölümde 5 adet kontrol segmenti bulunmaktadır:

- Yıllık Beyanname-Geçici Vergi Beyannamesi Matrah Kontrolü (GEÇ-01): Geçici vergi beyannamesinin son döneminde beyan edilen matrahın yıllık beyannamedeki vergiye tabi matrah ile uyumunun kontrol edildiği segmenttir.
- Mahsup Edilen Geçici Vergi ile Ödenen Geçici Vergi Kontrolü (GEÇ-02): Gelir vergisi beyannamesinde mahsup edilen geçici vergi tutarı ile ödenen geçici vergi tutarının uyumunun kontrol edildiği segmenttir.
- Geçici Vergi Ödeme Kontrolü (GEÇ-03): Geçici verginin tahsil edilip edilmediğinin kontrol edildiği segmenttir.
- Geçici Vergi Ödeme Tarihi Kontrolü (GEÇ-04): Geçici verginin ödeme tarihinin kontrol edildiği segmenttir.
- KDV İade Alacağından Geçici Vergiye Mahsup Kontrolü (GEÇ-05): Nakden iadesi talep edilen geçici verginin KDV iade alacağından mahsup edilip edilmediğinin kontrol edildiği segmenttir.

Vergi Kesintisi Kontrolü Segmentleri; vergi kesintisi ile ilgili bilgilerin kontrol edildiği bu bölümde 10 adet kontrol segmenti bulunmakla birlikte 1 adet segmentin sadece kurumlar vergisi mükellefleri için çalıştırılması nedeniyle 9 segmente ait bilgilere değinilecektir. Bu segmentler şunlardır:

- Mükerrer Kesinti Kontrolü (KES-00): İade dönemine ait yıllık beyannamede aynı mükellef adına aynı döneme ilişkin birden fazla kesinti bildirilip bildirilmediğinin kontrol edildiği segmenttir.
- Kesinti Dönemi Kontrolü (KES-01): İadesi talep edilen kesintinin hangi dönem yapıldığının kontrol edildiği segmenttir.
- Kesinti Tutarı Ödeme Kontrolü (KES-02): Nakden iadesi talep edilen kesintinin tahsil edilip edilmediğinin kontrol edildiği segmenttir.
- Ticari Kazanç Kesintisi-Muhtasar Beyanname Uyumu Kontrolü (KES-04): Ticari kazanç türünden beyan edilen kesintilerin kazancının beyan edilip edilmediğinin ve muhtasar beyannamelerle uyumlu olup olmadığının kontrol edildiği segmenttir.
- Zirai Kazanç Kesintisi-Muhtasar Beyanname Uyumu Kontrolü (KES-05): Zirai kazanç türünden beyan edilen kesintilerin kazancının beyan edilip edilmediğinin ve muhtasar beyannamelerle uyumlu olup olmadığının kontrol edildiği segmenttir.
- Serbest Meslek Kazancı Kesintisi-Muhtasar Beyanname Uyumu Kontrolü (KES-06): Serbest meslek kazancı türünden beyan edilen kesintilerin kazancının beyan edilip edilmediğinin ve muhtasar beyannamelerle uyumlu olup olmadığının kontrol edildiği segmenttir.
- Ücret Kesintisi-Muhtasar Beyanname Uyumu Kontrolü (KES-07): Ücret türünden beyan edilen kesintilerin kazancının beyan edilip edilmediğinin ve muhtasar beyannamelerle uyumlu olup olmadığının kontrol edildiği segmenttir.
- Menkul Sermaye İradı Kesintisi-Muhtasar Beyanname Uyumu Kontrolü (KES-08): Menkul sermaye iradı türünden beyan edilen kesintilerin kazancının beyan edilip edilmediğinin ve muhtasar beyannamelerle uyumlu olup olmadığının kontrol edildiği segmenttir.
- Gayrimenkul Sermaye İradı Kesintisi-Muhtasar Beyanname Uyumu Kontrolü (KES-09): Gayrimenkul sermaye iradı türünden beyan edilen kesintilerin kazancının beyan edilip edilmediğinin ve muhtasar beyannamelerle uyumlu olup olmadığının kontrol edildiği segmenttir.
- Basit Usul Ticari Kazanç Kesintisi-Muhtasar Beyanname Uyumu Kontrolü (KES-10): Basit usul ticari kazanç türünden beyan edilen kesintilerin kazancının beyan edilip edilmediğinin ve muhtasar beyannamelerle uyumlu olup olmadığının kontrol edildiği segmenttir.

– Diğer Kazanç ve İratlar Kesintisi-Muhtasar Beyanname Uyumu Kontrolü (KES-11): Diğer kazanç ve iratlar türünden beyan edilen kesintilerin kazancının beyan edilip edilmediğinin ve muhtasar beyannamelerle uyumlu olup olmadığının kontrol edildiği segmenttir.

Kazanç-Beyan Uyumluluğu Kontrol Segmentleri; kazanç ve beyan ile ilgili bilgilerin kontrol edildiği bu bölümde 13 adet kontrol segmenti bulunmakla birlikte 3 adet segmentin sadece kurumlar vergisi mükellefleri için çalıştırılması nedeniyle 10 segmente ait bilgilere değinilecektir. Bunlar:

– Brüt Satışlar Tutarı ile Kümülatif KDV Matrah Uyumu Kontrolü (KAB-01): Gelir brüt satışlar tutarı ile KDV matrahlarının uyumunun kontrol edildiği segmenttir.

– Vergi Öncesi Kar ile Ticari Kar Uyumu Kontrolü (KAB-02): Gelir tablosunda yer alan vergi öncesi kar tutarının kontrol edildiği segmenttir.

– Gelirin Toplanması-Toplama Yapılmayan Haller Kontrolü (KAB-06): Yıllık beyannameye kazançların gelir vergisi Kanun'unun 85 ve 86. Maddelerine uygun olarak beyan edilip edilmediğinin kontrol edildiği segmenttir.

– Şans Oyunları Kesintisi Gayri Safi Tutarı-Beyanname Hasılat Uyumu Kontrolü (KAB-07): Kesinti yapanlar tarafından muhtasar beyannamelerde bildirilen 5602 sayılı kanuna istinaden yapılan kesintilerin gayri safi tutarının yıllık beyannameye beyan edilip edilmediğinin kontrol edildiği segmenttir.

– Vadeli Mevduat Kesintisi Gayri Safi Tutarı-Beyanname Hasılat Uyumu Kontrolü (KAB-08): Kesinti yapanlar tarafından muhtasar beyannamelerde bildirilen vadeli mevduat üzerinden yapılan kesintilerin gayri safi tutarının yıllık beyannameye beyan edilip edilmediğinin kontrol edildiği segmenttir.

– Zirai Kazanç Kesintisi Gayri Safi Tutarı-Beyanname Hasılat Uyumu Kontrolü (KAB-09): Kesinti yapanlar tarafından muhtasar beyannamelerde bildirilen zirai kazanç türünden kesintilerin gayri safi tutarının yıllık beyannameye beyan edilip edilmediğinin kontrol edildiği segmenttir.

– Serbest Meslek Kazancı Kesintisi Gayri Safi Tutarı-Beyanname Hasılat Uyumu Kontrolü (KAB-10): Kesinti yapanlar tarafından muhtasar beyannamelerde bildirilen serbest meslek kazancı türünden kesintilerin gayri safi tutarının yıllık beyannameye beyan edilip edilmediğinin kontrol edildiği segmenttir.

– Ücret Kesintisi Gayri Safi Tutarı-Beyanname Hasılat Uyumu Kontrolü (KAB-11): Kesinti yapanlar tarafından muhtasar beyannamelerde bildirilen ücret türünden kesintilerin gayri safi tutarının yıllık beyannamede beyan edilip edilmediğinin kontrol edildiği segmenttir.

– Menkul Sermaye İradı Kesintisi Gayri Safi Tutarı-Beyanname Hasılat Uyumu Kontrolü (KAB-12): Kesinti yapanlar tarafından muhtasar beyannamelerde bildirilen menkul sermaye iradı türünden kesintilerin gayri safi tutarının yıllık beyannamede beyan edilip edilmediğinin kontrol edildiği segmenttir.

– Gayrimenkul Sermaye İradı Kesintisi Gayri Safi Tutarı-Beyanname Hasılat Uyumu Kontrolü (KAB-13): Kesinti yapanlar tarafından muhtasar beyannamelerde bildirilen gayrimenkul sermaye iradı türünden kesintilerin gayri safi tutarının yıllık beyannamede beyan edilip edilmediğinin kontrol edildiği segmenttir.

Yıllara Yaygın İnşaat İşleri Kontrolü Segmentleri; yıllara yaygın inşaat işleri ile ilgili bilgilerin kontrol edildiği bu bölümde 10 adet kontrol segmenti bulunmaktadır:

– İş Bitim Yılıının Kontrolü (YAY-01): Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde taahhüt edilen işin bitim tarihinin beyanname yılına eşit olup olmadığının kontrol edildiği segmenttir.

– İşin Tamamlanma Süresi Kontrolü (YAY-02): Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde taahhüt edilen işin tamamlanma süresinin yıllara sirayet edip etmediğinin kontrol edildiği segmenttir.

– Kesinti Dönemleri ile İş Dönemlerinin Uyumu Kontrolü (YAY-03): Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde sözleşme tarihi ile iş bitim tarihi arasında olup olmadığının kontrol edildiği segmenttir.

– Sözleşmeye İlişkin Damga Vergisi Kontrolü (YAY-04): Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde sözleşmeye ilişkin damga vergisi tutarının mevzuata göre tahakkuk edip etmediğinin kontrol edildiği segmenttir.

– Hakediş Faturaları Belge Basım Bilgileri Kontrolü (YAY-05): İade talep eden mükellefin internet vergi dairesinden bildirdiği hakediş faturalarının matbaalar noterler veya noterlik görevini ifa eden mükellefler tarafından belge basım tasdik bilgilerinin internet aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilip bildirilmediği ve e-fatura bilgilerinin başkanlığın veri ambarında bulunup bulunmadığının kontrol edildiği segmenttir.

- Hakediş Faturaları Mükerrer Belge Kontrolü (YAY-06): İade talep eden mükellefin internet vergi dairesinden bildirdiği hakediş faturalarının, daha önceki dönemlere ait iade taleplerinde yer alıp almadığının kontrolü.
- Hakediş Faturaları-Bs Bildirimi Uyumu Kontrolü (YAY-07): İade talep eden mükellefin internet vergi dairesinden bildirdiği Hakediş faturaları toplam tutarının ilgili dönem Bs formu ile uyumunun kontrolü.
- Hakediş Tutarı Hasılat Uyumu Kontrolü (YAY-08): İade talep eden mükellefin internet vergi dairesinden bildirdiği Hakediş faturaları toplamının ilgili dönem gelir tablosunda bulunan yurt içi satışlar toplamı ile uyumunun kontrol edildiği segmenttir.
- Hakediş Tutarı Beyannamedeki Kesintilerin Brüt Tutarı Uyumu Kontrolü (YAY-09): İade talep eden mükellefin yıllık beyannamede bildirdiği yıllara yaygın işlere ilişkin ödemenin brüt tutarlarının YYİ İş Hakediş tablosunda bildirilen hakediş tutarları ile uyumunun kontrol edildiği segmenttir.
- Hakediş Kesinti Tutarı Beyannamedeki Kesintilerin Uyumu Kontrolü (YAY-10): İade talep eden mükellefin yıllık beyannamede bildirdiği yıllara yaygın işlere ilişkin kesinti tutarlarının YYİ İş-Hakediş tablosunda bildirilen kesinti tutarları ile uyumunun kontrol edildiği segmenttir.

### 3.4. Uygulama Örnekleri

Bu bölümde önceki bölümlerde anlatılan gelir vergisi iade uygulamaları süreci rakamsal verilerden yararlanılarak incelenecektir. Gelir vergisinde iade süreci mükelleflerin gelir vergisi beyannamelerini vermeleri ile başlamaktadır. Bu sebeple bu kısımda bazı gelir vergisi mükelleflerine ait beyanname özetlerine yer verilecektir.

Beyanname özetlerine geçmeden önce, iade kavramını daha iyi anlamak için beyannamenin kalemlerinin nasıl oluştuğuna daha yakından bakmak gerekmektedir. Burada ise gelir vergisi iadelerinin önemli bir kısmını oluşturmakta olan kesinti yoluyla ödenen vergilerden doğan iadelere örnek olması açısından yazar tarafından düzenlenen serbest meslek makbuzu örneği üzerinde durulacaktır.

**Tablo 10.** Serbest Meslek Makbuzu Örneği

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

Tablo 10’da 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 oranın 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 kesinti yapamayacaktır.

Ayrıca hizmetin içeriğine göre hesaplanan KDV’ye de tevkifat uygulanabilmektedir fakat burada yapılan hesaplamalarda KDV tevkifat 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 tevkifat tutarı ise hizmeti alan stopaja tabi kişi tarafından muhtasar beyannamede beyan edilir.

Aşağıda yer alan tablolarda bazı mükelleflerin 2021 yılı gelir vergisi beyanname özetlerine yer verilecek olup bu örnekler gerçek veriler kullanılarak yazar tarafından düzenlenmiştir.

**Tablo 11.** Mükellef K'ye Ait Örnek Beyanname Özeti

Adı Soyadı	Faaliyet Türü	Gayrisafi Hasılat	İndirilecek Giderler	Pay Oranı	Kar	Zarar
Mükellef K	SMMM	88.200,00	5.950,00	100	82.250,00	0,00
		Bağkur veya SSK Primi (-)			23.364,00	
		Sakatlık İndirimi (-)			16.500,00	
		Serbest Meslek Kazancı/Vergiye Tabi Matrah			42.386,00	
		Hesaplanan Gelir Vergisi			7.277,20	
		Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler			17.640,00	
		Geçici Vergiler			6.510,00	
		Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı			24.150,00	
		Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi			0,00	
		<b>İadesi Gereken Gelir Vergisi</b>			<b>10.362,80</b>	
		<b>İadesi Gereken Geçici Vergi</b>			<b>6.510,00</b>	

Mükellef K, Tablo 11'de gösterilen beyanname özetinde gayrisafi hasılat<sup>7</sup> giderlerin düşülmesi sonucu 82.250 TL kar elde ettiğini ve Bağkur ve sakatlık indirimi sonrası vergiye tabi matrahının 42.386 TL olduğunu beyan etmiştir. Mükellef K'nin hesaplanan vergisinden yıl içinde adına yapılan kesintiler ve ödediği geçici vergiler düşüldüğünde ise Mükellef K'ye kesinti yoluyla ödenen vergilerden 10.362,80 TL, geçici vergiden ise 6.510,00 TL iadeye hak kazanmıştır.

Tablo 11'de yer alan tablo muhasebeci bir mükellefe ait olmakla birlikte aynı şekilde beyanname özeti avukat, mimar, mühendis vb. faaliyet kollarının vereceği yıllık gelir vergisi beyannameleri ile benzerlik gösterecektir. Örneğin bir mühendis danışmanlık hizmeti verdiği şirkete hizmeti karşılığında Tablo 10'daki gibi makbuz düzenleyecek gelir vergisi beyannamesini verirken adına kesilen stopaj kesintisini ödeyeceği gelir vergisinden mahsup edecek, adına yapılan kesinti fazla ise iadesini alabilecektir.

<sup>7</sup> Tablo 11'deki gayrisafi hasılat toplamı, stopajlı veya stopajsız düzenlenen belgelerdeki brüt ücretin ve varsa örneğin SGK teşvik geliri gibi gelirlerin toplamını ifade eder.

Gelir vergisi beyannamesinde hesaplanan vergiden mahsup edilecek vergiler açısından belli bir sıralama uygulamaktadır. Hesaplanan vergiden önce yabancı ülkelerde ödenen vergiler, ardından kesinti yoluyla denen vergiler son olarak da geçici vergiler mahsup edilmektedir. Mükellefler tarafından verilen beyannamelerde bu sıra gözetilmektedir.

Burada önem arz eden konu ise yapılan bu mahsuplar sonucu doğacak iadenin kesinti yoluyla ödenen vergilerden mi yoksa geçici vergiden mi kaynaklandığıdır. Zira iki iade türünün de farklı usul ve esasları vardır. Ayrıca iadenin türü mükelleflerin ve vergi idaresinin yerine getirmesi gereken sorumluluklar açısından önem taşımaktadır (Cömert, 2017: 64). Bu konuyla ilgili mahsup sırasının ise farklı olması gerektiğinden öneriler kısmında bahsedilecektir.

**Tablo 12.** Mükellef L'ye Ait Örnek Beyanname Özeti

Adı Soyadı	Faaliyet Türü	Gayrisafi Hasılat	İndirilecek Giderler	Pay Oranı	Kar	Zarar
Mükellef L	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>	

Yukarıdaki Tablo 12’de Mükellef L’ye ait yıllık gelir vergisi beyannamesine yer verilmiştir. Mükellef L 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 kar elde etmiştir. Mükellef L’nin aynı zamanda gayrimenkul sermaye iradı elde ettiğini bildirmiş bu gelirden ise 8.755,00 TL kar elde etmiştir. Mükellef L’nin elde ettiği gayrimenkul sermaye iradı gelirine ait karın hesaplamasında %15 götürü gider uygulanmış fakat GVK’nın 21. Maddesindeki hüküm gereği gayrimenkul sermaye iradı istisnasından yararlanamamıştır.

Mükellef L, 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 kar elde ettiğini bildirmiştir. Mükellef L elde ettiği kardan 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.

Elde edilen kardan indirim toplamı düşüldüğünde ise 124.897,60 TL vergiye tabi matrah bunun üzerinden ise 28.812,35 TL gelir vergisi hesaplandığı görülmektedir. Mükellef L, yıl içinde adına kesinti yoluyla ödenen 79.055,05 TL vergiyi hesaplanan gelir vergisinden mahsup etmiş yıl içinde ödediği geçici verginin 0,00 olması nedeniyle 50.242,70 TL gelir vergisi iadesi almaya hak kazanmıştır.

Mükellef L ayrıca çalışmanın 2.5.2. bölümünde yer verilen ve GVK’nın Mükerrer 21. maddesinde düzenlenen vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi uygulamasından yararlanmış ve 1.339,67 TL vergi indirimine hak kazanmıştır. Mükellef L’nin beyannamesinde ödenecek gelir vergisinin çıkmaması nedeniyle 1.339,67 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 L’nin verdiği beyannamede hem serbest meslek kazancı hem de gayrimenkul sermaye iradı geliri bulunmaktadır bu sebeple hesaplama yapılırken serbest meslek faaliyet nedeniyle beyan edilen kazancın toplam gelir vergisi matrahı içerisindeki oranı

dikkate alınacak ve buna istinaden hesaplanan gelir vergisi dikkate alınarak hesaplanacaktır.

Mükellef L'nin 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 iki farklı 1A iade talep dilekçesi verecek ve iade süreçleri ayrı ayrı tamamlanacaktır.

**Tablo 13.** Mükellef M'ye Ait Örnek Beyanname Özeti

Adı Soyadı	Gayrimenkul Türü	Kira Gelirinin Ait Olduğu Yıl	Kiranın Elde Edildiği Süre	Hisse (%)	Kira Geliri	Kesilen Gelir Vergisi
Mükellef M	İşyeri	2021	12 Ay	100	78.464,86	15.692,97
			Gayrimenkul Sermaye İradının Tespit Şekli			Götürü
			Vergiden İstisna Edilen Tutar			0,00
			Giderler (%15 Götürü Gider)			11.769,73
			Kalan Kira Geliri/Vergiye Tabi Matrah			66.695,13
			Hesaplanan Gelir Vergisi			13.097,69
			Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler			15.692,97
			Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi			0,00
			<b>İadesi Gereken Gelir Vergisi</b>			<b>2.595,28</b>

Tablo 13'te yer alan beyanname özeti Gayrimenkul Sermaye İradı sahibi bir mükellefe aittir. Mükellef M işyerinin 2021 yılı kirasının gayrisafi tutarını 78.464,86 olarak belirlemiş ve kiraya vermiştir. Elde edilen kira geliri %20 oranında stopaja tabi tutulmuş ve Mükellef M adına 15.692,97 TL kesinti yapılarak kiracı tarafından beyan edilmiştir.

Mükellef M, gayrisafi kira gelir tutarının 2021 yılı için 53.000 TL<sup>8</sup>'yi aşması nedeniyle yıllık gelir vergisi beyanamesi verecektir. Tablo 13'te verilen beyannameye kira gelirinin işyerinden elde edildiği için istisna edilen tutar 0,00 TL olarak gözükmektedir. Ayrıca Mükellef M'nin beyannameye dâhil edebileceği diğer indirimler ve asgari geçim indirimi tutarları da 0,00 TL'dir.

<sup>8</sup> Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesine göre vergiye tâbi gelir toplamı GVK 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2021 yılı için 53.000 TL) aşarsa Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan gayrimenkul sermaye iratları beyan edilir.

Tablo 13'teki beyannamede Mükellef M'nin gayrisafı kira gelirinden %15 oranında götürü gider düşülmüş ve vergiye tabi matrahı olan 66.695,13 TL üzerinden artan oranda vergi hesaplanmıştır. 13.097,69 TL olarak hesaplanan vergiden ise kesinti yoluyla ödenen vergi olan 15.692,97 TL düşülmüştür. Kesinti yoluyla ödenen verginin daha çok olması nedeniyle 2.595,28 TL iade doğmuştur.

**Tablo 14.** Mükellef N'ye Ait Örnek Beyanname Özeti

Adı Soyadı	Faaliyet Türü	Pay Oranı	Verilen Ek	Kar	Zarar
Mükellef N	Ticari Kazanç	100	Bilanço	0,00	4.425.311,63
				Bağkur Primi (-)	0,00
				Yatırım İndirimi İstisnası (-)	0,00
				Vergiye Tabi Matrah	0,00
				Hesaplanan Gelir Vergisi	0,00
				Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	742.605,46
				Geçici Vergiler	1.878,07
				Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı	744.483,53
				Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi	0,00
				<b>İadesi Gereken Gelir Vergisi</b>	<b>742.605,46</b>
				<b>İadesi Gereken Geçici Vergi</b>	<b>1.878,07</b>

Mükellef N, ticari kazanç mükellefi olup bilanço usulüne göre defter tutmaktadır. Ayrıca yıllara yaygın inşaat işleri ile uğraşmaktadır. Mükellef N, 2021 yılında biten yıllara yaygın inşaat ile ilgili gelir, gider durumunu gelir vergisi beyannamesinde bildirmiştir. İnşaatın başladığı ve sonra erdiği tarih arasında düzenlenen hakediş raporlarında gösterilen ve faturalarda kesilen gelir vergisi stopajlarını beyannamede hesaplanan gelir vergisinden mahsup etmiştir.

Mükellef N, beyanname ekinde de yer alan bilançosunda zarar ettiğini bildirmiş ve hesaplanan vergisi 0,00 TL çıkmıştır. Bu sebeple adına yapılan kesintinin ve ödediği geçici verginin tamamını iade almaya hak kazanmıştır.

Daha önceki bölümlerde bahsedildiği üzere yıllara yaygın inşaat işlerinden kaynaklı iade alan mükellefler sisteme iş listesi, hakediş listesi ve sözleşme listesi olmak üzere 3 ayrı liste girişi yapmaktadır. Sistemin bu listeler üzerinden yaptığı kontrollerin yanı sıra sözleşmenin, hakediş raporlarının, faturaların, geçici ve kesin

kabul tutanaklarının titizlikle kontrol edilmesi gerekmektedir. Hakediş raporlarının onay tarihi, hakediş raporuna bağı olarak düzenlenen faturaların süresinde düzenlenip düzenlenmediği, geçici kabul tutanağının onay tarihinden sonra kesinti yapılıp yapılmadığı gibi hususlar iade açısından oldukça önem taşımaktadır.

Buraya kadar verilen beyanname özetlerinde ücret geliri, zirai kazanç ve diğer kazanç ve irat elde edenler için bir örnek verilmemiştir fakat bu gelire sahip ve GVK'nın 86. maddesinde yazan hükümlere istinaden beyanname verilmesi gerekiyor ise mükellefler vereceği yıllık gelir vergisi beyannamesinde beyan edeceği bilgiler ile iade hakkı kazanabilir ve iadesi diğer mükelleflerdeki süreçler izlenerek gerçekleştirilir.

Örneğin ücret geliri kesintiye tabi tutulmamış mükellefler tutarı ne olursa olsun, ücret geliri elde eden ve bu geliri tevkif suretiyle vergilendirilmiş mükellefler ise tek işverenden aldıkları GVK'nın 103'üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı ( 2022 yılı için 880.000 TL) aşan ücret gelirleri ile birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı ( 2022 yılı için 70.000 TL) ve birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı 103'üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşan mükellefler yıllık gelir vergisi beyannamesi vereceklerdir.

Ücret geliri elde eden mükellefler, ücretin gerçek safi değerine ulaşmak için GVK'nın 63. maddesinde düzenlenen indirimleri ve GVK'nın 31. maddesinde düzenlenen engellilik indirimlerini ayrıca GVK'nın 89. maddesinde düzenlenen beyanname bildiren kardan yapabilecekleri indirimleri kullanabileceklerdir.

Yukarıda yapılan açıklamaların ve örneklerin daha iyi anlaşılması mükellef ve vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen işlemlerin pekiştirilmesi için yine sayısal içerikleri gerçeğe dayanan belgelerle bir mükellefin iade süreci anlatılacaktır. Anlatımda kullanılacak olan Ek-1'de yer alan gelir vergisi beyannamesi yazar tarafından düzenlenmiş, Tablo 15 ve 16'da yer alan belgeler ise yazar tarafından tablolandırılmıştır.

Serbest meslek erbabı Mükellef A, 2021 yılı içerisinde yaptığı işler için serbest meslek makbuzu düzenlenmiş, kendisi makbuzdaki brüt ücret tutarları toplamını gayri safi hasılat olarak, hizmet verdiği kişiler ise makbuzdaki stopaj kesintisini muhtasar beyannamelelerinde beyan etmiştir.

Mükellef A'ya ait Ek-1'de yer alan yıllık gelir vergisi beyannamesinde 496.577,34 TL gayrisafi hasılat bu hasılatla ilişkin ise 375.800,97 TL gider beyan etmiştir. Buna göre mükellef 120.776,37 TL kar elde etmiştir. Ayrıca beyannamenin ekinde yer alan kesinti yoluyla ödenen vergilere ilişkin listedeki brüt toplamın mükellefin beyan ettiği gayrisafi tutara eşit olduğu gözükmektedir. Bu durum ise Mükellef A'nın düzenlediği makbuzların tamamının stopaja tabi mükelleflerden oluştuğunu ve serbest meslek kazancına dâhil olabilecek başkaca bir gelirin olmadığını göstermektedir.

Mükellefin SSK primi, Bağkur primi veya sakatlık indirimi bulunmamakta olup serbest meslek kazancından başka da herhangi bir kazancı bulunmamaktadır. Ayrıca mükellef GVK'nın 89. maddesine istinaden gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlere yapılabilecek indirimlerden de yararlanmamıştır. Bu sebeple mükellefin vergiye tabi matrahı da 120.776,37 TL'dir.

Vergiye tabi matrah üzerinden 27.699,62 TL vergi hesaplanmış, bu vergiden kesinti yoluyla ödenen 99.315,39 TL vergi düştükten sonra 71.615,77 TL iade doğmuştur. Burada ekte yer alan beyanname ile ilgili bir hususta beyannamenin düzeltme beyannamesi olduğudur. Düzeltmenin ne için verildiği ise ilerleyen bölümlerde anlatılacaktır.

Mükellef A, gelir vergisi beyannamesini vermesiyle iade ilişkin ilk işlemi yapmıştır ve beyannamede yer alan 71.615,77 TL olan iade tutarını mahsuben veya nakden talep etmeye hak kazanmıştır. Bundan sonraki aşama ise mükellefin iade talep girişi ve standart iade talep dilekçesini vermesiyle devam edecektir. Mükellef A, kesinti yoluyla ödenen vergilerden iadeye hak kazandığı için internet vergi dairesi aracılığıyla aşağıda Tablo 15'te yer alan 1A iade talep dilekçesinin girişini yapar.


**Tablo 15. 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: -	
T.C. Kimlik No: -	
Soyadı- Adı (Unvan): Mükellef A	
E-posta Adresi: -	
Vergilendirme Dönemi: 01/2021-12/2021	
Vergi Kodu: 0001	
Dilekçe İade Talep Tutarı:71.615,77	
İade Dosyası İade Tutarı:71.615,77	
Mahsuben İade Bilgileri	
Dairenize Olan Vadesi Geçmiş Borçlarıma	

Mükellef A'nın iade talep dilekçesine baktığımızda beyannamede iadeye hak kazandığı 71.615,77 TL'lik tutarın tamamını vadesi geçmiş borçlarına mahsup yapılmasını istediğini görmekteyiz. 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 alacağının 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 16. GEKSİS Kontrol Raporu**

	Bu Rapor Gelir İdaresi Başkanlığı Tarafından Oluşturulmuştur.													
<b>GEKSİS KONTROL RAPORU</b> (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: - 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):	<table border="1"><thead><tr><th>Vergi</th><th>Unvan</th><th>Hisse</th><th>Giriş</th><th>Çıkış</th><th>Kuruluş</th></tr></thead><tbody><tr><td>-</td><td>-</td><td>-</td><td>-</td><td>-</td><td>-</td></tr></tbody></table>	Vergi	Unvan	Hisse	Giriş	Çıkış	Kuruluş	-	-	-	-	-	-	
Vergi	Unvan	Hisse	Giriş	Çıkış	Kuruluş									
-	-	-	-	-	-									
İrtibat Bilgileri:	Adres: -	Telefon: -												
<b>İADE TALEP BİLGİLERİ SEGMENTLERİ</b>														
SEGMENT KODU	SEGMENT AÇIKLAMA	BAŞARILI/BAŞARISIZ												
<b>GEÇİCİ VERGİ KONTROLÜ SEGMENTLERİ</b>														
SEGMENT KODU	SEGMENT AÇIKLAMA	BAŞARILI/BAŞARISIZ												
<b>VERGİ KESİNTİSİ KONTROLÜ SEGMENTLERİ</b>														
SEGMENT KODU	SEGMENT AÇIKLAMA	BAŞARILI/BAŞARISIZ												
	KES06 Serbest Meslek Kazancı Kesintisi- Muhtasar Beyanname Uyumu Kontrolü	✘												
<b>KAZANÇ-BEYAN UYUMLULUĞU KONTROL SEGMENTLERİ</b>														
SEGMENT KODU	SEGMENT AÇIKLAMA	BAŞARILI/BAŞARISIZ												
	KAB10 Serbest Meslek Kazancı Kesintisi Gayri Safi Tutarı- 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 Beyannamenin Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler listesinde Bildirilen					Vergi Sorumlusu Tarafından Muhtasar Beyannamelerde Bildirilen				
Unvanı	Vergi No	Kesilen Vergi Türü	Kesilen Vergilendirme Dönemi	Kesilen Vergi Tutarı	Unvanı	Vergi No	Tür Kodu	Kesilen Vergilendirme Dönemi	Kesilen Vergi Tutarı
X Limited Şirketi	-	SMK	2021/01-2021/12	306,12	-	-	-	-	0,00

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

✘ Kesinti yapanlar tarafından muhtasar beyannamelerde bildirilen serbest meslek kazancı türünden kesintilerin gayri safi tutarı ile yıllık beyannameye bildirilen gayri safi hasılat tutarı uyumsuzdur.

Muhtasar Tür Kodu	Mükellefin Kendisi		Mükellefin Ortağı	
	Muhtasar Beyannamelerde Bildirilen Gayri Safi Tutar	Gayrisafi Hasılat	Muhtasar Beyannamelerde Bildirilen Gayri Safi Tutar	Gayrisafi Hasılat
022	497.940,01	496.577,34	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 16'daki GEKSİS Kontrol Raporuna baktığımızda 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 baktığımızda Mükellef A yıllık beyanname ekinde verdiği Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilere İlişkin Listede X Limited şirketinin adına 306,12 TL kesinti yaptığını bildirmiş fakat X Limited şirketinin muhtasar beyanname ile beyan etmesi gereken bu tutarın beyan edilmediği görülmektedir.

Gerekli kontroller yapıldığında Mükellef A'nın verdiği gelir vergisi beyannamesinde X 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 baktığımızda ise Mükellef A adına kesilen ve hizmet alan kişilerin muhtasar beyannamelerindeki bildirdikleri gayri safi tutar toplamının Mükellef A'nın gelir vergisi beyannamesinde bildirdiği gayri safi tutardan fazla olduğu görülmektedir. Diğer bir ifadeyle Mükellef A'nın düzenlediği serbest meslek makbuzlarına göre yıllık gayri safi hasılatı en az 497.940,01 TL olması gerekirken beyannameye yıllık hasılatını 496.577,34 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 2'de yer verilen iş akışı izlenerek iade süreci tamamlanmıştır.

## Şekil 2. Mükellef A'ya ait İade İşleminin Süreci



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

### 3.5. Gelir Vergisi İade Uygulamalarına Yönelik Öneriler

Çalışmamın bu bölümüne kadar olan kısmında gelir vergisinin ve gelir vergisi kaynaklı iade uygulamalarının mevzuatından bahsedilmiş olup iade uygulamalarının ortaya çıkışından tamamlanmasına kadar olan sürece örneklerle yer verilmiştir.

Gelir vergisinden doğan iade türlerine baktığımızda çok önemli kısmının mükellefler tarafından verilen beyannamelerden kaynaklı olduğu görülmektedir. Örneğin ikale sözleşmeleri kapsamında ödenen tazminatlardan kesilen gelir vergisi kesintileri ile tarımsal destek ödemeleri üzerinden yapılan gelir vergisi kesintilerinin iadeleri mükelleflerin gelir vergisi beyannamesi verme yükümlülüğü bulunmamaktadır.

Bir mükellefin iadeye hak kazanabilmesi için adına yapılan kesintilerin hesaplanan gelir vergisinden büyük olması gerekmektedir. Bu sebeple beyan edilen karın dolayısıyla hasılat ve gider kalemlerinin bunun yanında matrahı azaltıcı unsurların incelenmesi gerekmektedir. 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). Bu veriden yola çıkarak mükelleflerin çok büyük bir kısmının çeşitli nedenlerden dolayı vergi denetimine tabi tutulamadığı 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.

Dolayısıyla bu başlık altında gerek haksız iadeye yer vermemek adına yapılacak gerekse mükellef haklarını korumaya yönelik önerilere ve iade sürecini hem mükellef hem de idare açısından kolaylaştırabilecek önerilere yer verilecektir. Bu bağlamda yapılacak öneriler hiçbir şekilde çalıştığım kurumu bağlamamakta olup şahsi düşünce ve görüşlerimden ibarettir. Gelir vergisi iade uygulamaları ile ilgili getirilecek öneriler ise mevzuata ve uygulamaya yönelik olmak üzere iki kısma ayrılmıştır.

### 3.5.1 Mevzuata Yönelik Öneriler

Gelir vergisi iade uygulamaları, GVK'da ve sayısı artarak devam eden sayıca bir hayli fazla olan 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 gerçekleştirilmesi hem idare hem mükellefler açısından oldukça kolaylık sağlayacağı düşünülmektedir.

GVK'da birçok maddede muafiyet, istisna ve indirim düzenlemelerine yer verilmiştir. Bu tarz düzenlemelerin gelir vergisi matrahını ve hesaplanan gelir vergisini azaltıcı dolayısıyla iade edilmesi gereken gelir vergisini artırıcı etkileri vardır. Dolayısıyla 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 gelir vergisinin vergilendirilmesi ve iade sürecini daha etkin hale getirecektir. Ayrıca bu tarz düzenlemelerin her ne kadar sosyal ve iktisadi amaçları olsa da vergiyi azaltıcı iadeyi artırıcı etkisinin yanı sıra sayısı

ve kapsamının fazla olması nedeniyle vergilemede eşitlik ve adalet dengesini bozduğunu da bir gerçektir (Güran, 2004: 252).

Ülkemizde uygulanmakta olan gelir vergisinde 2022 yılı itibariyle 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 itibariyle gelir vergisi tahsilatının %93'ü gelir vergisi tevkifatı kaynaklıdır. Ayrıca mükellefler yaptıkları teslim ve hizmetler sonucu gelir vergisi tevkifatının yanı sıra yapılan işlemin türüne göre bir de KDV tevkifatına katlanacaktır.

Yüksek vergi oranları vatandaşların çalışma gayretini, tasarruflarını ve yatırımlarını olumsuz şekilde etkileyecek vergiye karşı gösterdikleri tepkiyi artıracak bundan dolayı da vergilendirilebilir gelir azalarak devletin elde edeceği vergi geliri azalacaktır (Birinci ve Akyazı, 2017: 56). Vergi oranlarının yüksek ve çeşitli olması vergi gelirlerini azaltacak, vergi kayıp ve kaçaklarının ise artışına neden olacaktır. Bu tür sorunların giderilmesi ve vergi hâsılatının artırılması için vergi oranlarının düşürülmesi, vergi yükünün sektörler ve kişiler itibariyle daha dengeli dağılımının sağlanması gibi önlemler alınmalıdır (Armağan, 2007: 237).

Gelir vergisi stopaj oranının yüksek olması her ne kadar devlet açısından olumlu gibi gözükse de mükelleflerin yaptıkları teslim ve hizmet karşılığı alacakları paradan kesilen bu vergiyi iade almak istemeleri beyan esasına göre vergilendirilecek gelirden daha az vergi hatta hiç vergi alınmamasına yol açabilecektir. Dolayısıyla gelir vergisi, gelir stopaj vergisi ve KDV oranlarının gözden geçirilmesi, mükelleflerin vergi kaçırmayı düşünecek seviye de vergiler altında ezilmesinin engellenmesi sistemin işleyişine katkı sunacağı düşünülmektedir.

Özellikle ücret ve menkul sermaye iradı dışında kalan kazanç türlerinden olan ticari, zirai ve serbest meslek kazançlarda stopaj oranlarının düşürülerek dolaysız ve beyana dayalı bir vergi türü olan gelir vergisinin özüne döndürülmesi beyana dayalı gelir vergisi tahsilatının artırılması buna paralelde gelir vergisi iadelerin azaltılması gelir vergisinin işlerliğinin artmasına fayda sağlayacaktır. Zira verginin kaynaktan 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 karşın 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 yürütmeyi durdurma kararı alınmış olsa da KDV uygulamasında yapılan bu düzenlemeye paralel bir düzenleme yapılarak tevkif yoluyla kesilen gelir vergisi iadelerinde de ödeme şartının kapsamının genişletilmesi diğer bir ifadeyle 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 vergilerin ve geçici verginin gelir vergisi beyannamesinde doğacak vergilere mahsubundan sonra veya mahsup edilecek vergi olmadığı durumlarda mahsup edilebilecek vergileri 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 imkanının getirilmesi iade sürecinin daha etkin olmasını sağlayacaktır.

252 No'lu Tebliğde geçici verginin gerek mahsuben gerekse 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. Gelir geçici vergi bilindiği üzere gelir vergisinin tahsilini hızlandırmak için yapılan bir uygulamadır ve oranı %15 olarak uygulanmaktadır. Gelir vergisi beyannamesinde geçici vergi iadesi hakkı doğan bir mükellefin beyannamesinde mutlaka incelenmesi gereken hususlar olacaktır. Mahiyeti ne olursa ne 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 olmayan, fakat kayıtlarda

gerçekmiş gibi gösterilen vergi alacaklarının gerçek vergi borçlarına mahsup edilmesi söz konusu olabilmektedir (Güçlü, 2005: 11). Bu sebeple geçici vergiden kaynaklı mahsup veya nakden iadelerde, tevkif yoluyla kesilen vergilerde mahsuben iadelerde iade tutar sınırlaması getirilmesi belirli tutarın üzerindeki iadelerin inceleme sonucuna göre gerçekleştirilmesi iade sisteminin işleyişine katkı sağlayacaktır.

Ayrıca mevcut düzenlemede yıllık gelir vergisi mahsup sırasının değiştirilmesi yıllık gelir vergisi beyannamesinde hesaplanan gelir vergisinden ilk olarak vergi indirim tutarının ardından ödenmiş geçici verginin daha sonra kesinti yoluyla ödenen vergilerin mahsup edilmesi daha sağlıklı bir uygulama olacaktır. Zira kazanılmış hak niteliğinde olan vergi indirimin önce mahsubu ardından mahsup edilmesi için ödenmesi gereken geçici verginin yani önce hazineye intikal etmiş verginin mahsup edilmesi daha doğru 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 Tebliğde 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. Geçici vergiden doğan mahsuben veya nakden iadelerin ise mükellefin o yılın sonuna kadar yazılı olarak başvurması gerektiği 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.

Mükelleflerin beyannamelerini elektronik ortamda kendilerinin vermeleri sebebiyle iade için vergi dairesinden herhangi bir bildirim gerek duyulmaması gerekmektedir. Tevkif yoluyla kesilen gelir vergisi ve geçici vergi 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 ilk beyannamede göstereceği iadeyi veya bu tarihten sonra verilecek düzeltme beyannamesinde göstereceği iadeyi talep hakkı bulunmayacak şekilde düzenleme yapılması da iade sisteminin işleyişine etkisi olacağı düşünülmektedir.

Mükellefler VUK'da yer alan zamanaşımı süresi boyunca gerek kendi hatalarından dolayı gerek 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 Tebliğde değinilmeyen bu hususun göz ardı edilmemesi iadelerini düzeltme beyannamesi ile isteyen özellikle iade rakamını değiştiren mükelleflerin işlemlerinin nasıl tamamlanacağı ve yukarıdaki paragrafta belirtilen öneriyle beraber değerlendirildiğinde gelir vergisi iadeleri için belirlenecek iadeyi talep etme süresinden sonra düzeltme beyannamesi ile iadenin talep edilip edilemeyeceği gibi hususlara 252 No'lu Tebliğde ayrıca yukarıda bahsedilen hususlara GEKSİS kontrol segmentlerinde de yer verilmesinin iade sisteminin işleyişine katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

252 No'lu Tebliğde teminatla iade alınacağından bahsedilmiş fakat detaylara yer verilmemiştir. Teminat vererek iadelerini almak isteyen mükelleflerin iade süreçleri ile ilgili daha detaylı bilgiye yer verilmesi örneğin teminat verildiği takdirde iadenin kaç gün içinde yapılacağı, teminat tutarının ne olacağı gibi hususlara yer verilmesi uygulama açısından da gerekli olduğu düşünülmektedir.

252 No'lu Tebliğde 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 veya 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 tanınmış fakat 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 görülmektedir. Dolayısıyla vergiye uyumlu mükelleflere tanınan bu indirim hakkının şartlarının gözden geçirilmesi uygulamadan yararlanma şartlarının azaltılması veya hafifletilmesi uygulamanın işleyişine katkı sağlayacaktır.

Mevcut düzenlemede yer alan indirilecek 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 edilebilir denilmekte bu süre içinde mahsup edilemeyen tutarların ise red ve iade edilemeyeceği belirtilmektedir. Buna göre kanunda yer alan bu hükmün yenilenmesi 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 beynamede mahsup yoluyla tüketilmesi daha sağlıklı 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 edilmesi iade sürecine katkı sağlayacaktır.

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 vergisi 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 Tablo 5'te yer verilen beyanname özet bilgilerini güncellemesi, gelir vergisi iadeleri ile ilgili mükellef ve tutar bazında istatistiki verilerin kamuoyuna açıklanması, yapılacak çalışmalara ve uygulamalara ışık tutması açısından büyük önem taşımaktadır.

Çalışmamın amaçlarından bir tanesini gelir vergisi kaynaklı iadelerde haksız ve yersiz iadenin önüne geçmek olarak sayabiliriz. 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 bireylere vergi bilincinin<sup>9</sup> ve vergi ahlakının<sup>10</sup> aşılması ve mükelleflerin vergiye uyumlarının<sup>11</sup> sağlanmasıdır.

Dolaylı ve dolaysız bütün vergilerde toplumun bütün fertlerin payı olduğunu verginin de karşılıksız ve nihai bir kamu geliri olduğunu ve Tablo 2'ye baktığımızda ülkemizde 2020 yılı itibarıyla vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içerisindeki payının %83,40 olduğunu görmekteyiz bu durum ise verginin ülkemiz için ne kadar gerekli olduğunu ve kayıt dışı bırakılan, ödenmeyen her kuruluş verginin görmezden gelinemeyecek kadar önemli olduğunu göstermektedir.

---

<sup>9</sup> **Vergi Bilinci:** “Kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından verginin önemini bilen toplum bireylerinin vergi ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmedeki istekliliklerinin düzeyi olarak ifade edilmektedir” (Akdoğan, 2020: 192).

<sup>10</sup> **Vergi Ahlakı:** “Mükelleflerin vergi yasalarından doğan yükümlülüklerini gerçeğe uygun şekilde yerine getirme konusundaki davranışlarının düzeyini ifade etmektedir” (Akdoğan, 2020: 193).

<sup>11</sup> **Vergi Uyumı:** “Mükelleflerin vergi ile ilgili sorumluluklarını eksiksiz ve zamanında yerine getirmesi, mükelleflerin kendilerine düşen vergi borçlarını ödeme isteklerini ifade eder” (Yurdakul, 2013: 8).

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

### **3.5.2 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 yayınlamaktadır. 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.

Çalışmanın 3.3.1. bölümünde belirtildiği üzere 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 ve 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 beyannamede 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

Ülkemizde vergi gelirleri kamu finansmanının en önemli aracıdır. Vergi gelirlerinin içerisinde ise gelir vergisinin önemi her geçen gün artmaktadır. Gelir vergisi hem vergilemenin mali amacını hem de gelir dağılımında adaleti sağlamanın yanında, ekonomik istikrar ve büyüme gibi mali olmayan fonksiyonları da içinde barındırmasından dolayı önemli bir vergi türü olarak karşımıza çıkmaktadır.

Gelir vergisi, gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratların safi tutarı üzerinden artan oranlı tarifeye göre alınan sübjektif, şahsi ve dolaysız bir vergidir. Bütün gelir unsurlarının toplanıp beyan edilmesi açısından da üniter bir yapıya sahiptir. Bir gerçek kişinin elde ettiği gelir veya kazancın vergilendirilmesi için bu gelirin GVK'da sayılan yedi adet gelir unsurundan birine dâhil olması yeterlidir.

Gelir vergisi esas itibariyle mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olmaktadır. Dolaysız bir vergi türü olan gelir vergisinin beyana dayalı, tevkifat, basit usul ve geçici vergi şeklinde dört farklı tahsilat şekli bulunmaktadır. Tevkifat yöntemi gelir vergisinde oldukça geniş bir şekilde uygulanmaktadır. Tüm gelir unsurlarında kısmen ya da tamamen tevkifat yöntemi kullanılmaktadır.

Tevkifat müessesesi vergilendirme yöntemi olarak beyan esasının bir istisnasını oluşturmakta olup, bu yöntemde verginin tahsili kolay ve kısa sürede gerçekleştirilmektedir. Tüm bunların yanında mükelleflerin vergilendirilirken şahsi durumlarını dikkate almaması, özellikle beyanname verilmeyen durumlarda artan oranlı vergilendirmeye imkân tanımaması ve vergi bilincinin oluşumuna engel olması gibi olumsuz yönlerinin olduğu da bilinmektedir.

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 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. Gelir vergisinde yer alan iade sürecinin mevzuat ve uygulama anlamında değerlendirildiği bu çalışmada, bu sürecin daha iyi işletilmesine yönelik çeşitli sonuçlara ulaşılmıştır. Hiç şüphesiz ki son dönemde GİB tarafından 252 Seri No'lu Tebliğde 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.

Öncelikle 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 muafiyet, 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 yaratacaktır.

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 bütün iade türlerinde talep sürelerinin iade dönemine göre belirlenmesi sistemin işleyişi açısından daha yerinde bir düzenleme olacaktır.

252 No'lu Tebliğde 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 sunacaktır.

Gelir vergisinin mevzuat sistemimizde yer almaya devam edeceği ve tahsilinin önemli bir kısmının tevkifat yöntemiyle yapılacağı düşünüldüğünde, iade uygulamaları da her zaman varlığını koruyacaktır. Hatta farklı şekillerde uygulamalar da gündeme gelebilecektir. Bu sebeple vergi idaresinin mükellef ve ilgili kurumların işlerini kolaylaştırıcı yenilikleri hayata geçirmesi ve haksız ve yersiz iadelerin önüne geçecek uygulamaları geliştirmesi hem mükellefler hem de vergi idaresi açısından faydalı olacaktır.



## 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.
- Akdoğan, A. (2020). *Kamu Maliyesi*. (21.B.) Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A. (2019). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. (14.B.) Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akıncı, A., N. (2019). Yeni Yasal Değişiklikler Karşısında İ kale Sözleşmesinin Gelir Vergisi Boyutu. *Vergi Sorunları Dergisi*, 367, 115-130.
- Altay, A. (2019). *Kamu Maliyesi Teorisi Gelişimi ve Kapsamı*. (5.B.) Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Arıkan, Z., 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.
- Ataoğlu, V. (2015). Gelir Vergisi Uygulamasında Dikkate Alınabilecek Diğer İndirimler. *Vergi Sorunları Dergisi*, 318,46-54.
- Aydın, S., M., (2020). Cumhuriyetin Erken Döneminde Vergi Uygulamaları. *Bingöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 20,531-550.
- Ayyıldırım, K. (2014). *Gelir Vergisi Kanunu’na Göre Ticari Kazancın Tespitinde İndirilecek Giderler*. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Babaoğlu, C., Akman, E. (Editörler). (2018). *Kamu Politikası Analizi Türkiye Uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Bayar, E. (2017). İ kale Sözleşmesine İstinaden Ödenen Kıdem Tazminatında Gelir Vergisi Kesintisi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 346,100-103.

- Bilici, N. (2010). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi)*. (25.B.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Bilici, N., Bilici, A. (2011) *Kamu Maliyesi*. (1.B.) Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Birinci, N., 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.
- Bıyan, Ö., Yılmaz, G. (2012). Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü. *Maliye Dergisi*,162,184-218.
- Cömert, S. (2017). Gelir Vergisi Beyannamesinde Mahsup Edilecek Vergiler ve İadesi. *Vergi Raporu Dergisi*,210,59-71.
- Değirmendereli, A. (2020). *Türk Vergi Sistemi*. (1.B.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Değirmenci, T., Beşel, F. (2022). Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Karmaşıklık Analizi. *Maliye Dergisi*, 158, 182-178.
- Değirmenci, H. (2020). Vergiye Tabi Gelir Toplamı ile İlgili Yapılan Son Değişikliğin Değerlendirilmesi. *Vergi Raporu Dergisi*,254,84-93.
- Deliktaş, E. (2021). Vergiye Uyumlu Mükelleflere Sağlanan Vergi İndirim Müessesesinde Devam Eden Mevcut Sorunlar. *Mali Çözüm Dergisi*, 31(167),321-340.
- Demirli, Y. (2011). *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirilmesi*. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın N. 2011/412, Ankara.
- Doğan, A. (2016). *İkili Gelir Vergisi, Türkiye’deki Durumu ve Uygulanabilirliği*. Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Doğruyol, C. (2012). *Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma* (6.B.) Ankara: Savaş Kitap ve Yayınevi.
- Edizdoğan, N., Çelikkaya, A. (2012). *Vergilerin Ekonomik Analizi* (2.B.). Bursa: Dora Yayınevi.

- Edizdoğan, N., etinkaya, . (Editörler). (2011). *Vergi ve Vergi Politikası zerine İncelemeler*. Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- Edizdoğan, N. Çetinkaya, . Gümüş, E. (2011). *Kamu Maliyesi*. (3.B.). Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- Eğilmez, M. (2014). Gelir Vergisi Düzenlemeleri zerine Değerlendirmeler. *Uzman Bakış Dergisi*, 2,32-34.
- Engin, İ., şahin, S. (2014). *Maliye* (2.B.). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Erdoğan, U. (2015). Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Vergilendirilebilir Gelir Kavramı; Gelirin Unsurları ve Mükellefiyet. *Vergi Raporu Dergisi*,186, 9-25.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı. (2021). Basit Usule Tabi Mükellefler İçin Vergi Rehberi (Yayın No.369). Erişim adresi: [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/basit\\_usul\\_rehber\\_2021.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/basit_usul_rehber_2021.pdf) adresinden 14.09.2021 tarihinde alınmıştır.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı. (2021). Diğer Kazanç ve İratların Vergilendirilmesi Rehberi (Yayın No.378). Erişim adresi: [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2021/2021\\_digerkazancveiratrehber.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2021/2021_digerkazancveiratrehber.pdf) adresinden 22.10.2021 tarihinde alınmıştır.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı. (2021). Kira Geliri Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi (Yayın No.371). Erişim adresi: [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2021/2021\\_gayrimenkulsermayeiradirehber.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2021/2021_gayrimenkulsermayeiradirehber.pdf) adresinden 19.10.2021 tarihinde alınmıştır.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı. (2022). Menkul Sermaye İradı Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi (Yayın No.416). Erişim adresi:[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2022/2022\\_menkulsermayeiradirehber.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2022/2022_menkulsermayeiradirehber.pdf) adresinden 20.05.2022 tarihinde alınmıştır.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı. (2021). Serbest Meslek Kazancı Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi (Yayın No.383). Erişim adresi:[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2021/2021\\_serbestmeslek\\_kazanci\\_rehber.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2021/2021_serbestmeslek_kazanci_rehber.pdf) adresinden 14.09.2021 tarihinde alınmıştır.

[21/2021\\_serbestmeslekkazancirehber.pdf](#) adresinden 12.09.2021 tarihinde alınmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı. (2021). Ticari Kazanç Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi (Yayın No.381). Erişim adresi: [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2021/2021\\_ticarikazancrehber.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2021/2021_ticarikazancrehber.pdf) adresinden 12.09.2021 tarihinde alınmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı. (2021). Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi (Yayın No.385). Erişim adresi: [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2021/2021\\_ucretgelirirehber.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2021/2021_ucretgelirirehber.pdf) adresinden 14.09.2021 tarihinde alınmıştır.

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.

Giray, F. (2018). *Maliye Tarihi* (7.B.) Bursa: Dora Yayınevi.

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 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.
- İnan, M. (2010). Türkiye’de Kazanç Vergisinden Gelir ve Kurumlar Vergisine Geçiş Süreci:1946–1960 Dönemi. *Maliye Dergisi*, 158, 349-364.
- Kalenderoğlu, M. (2017). *Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma*. (17.B.) Ankara: Agon Bilgi Akademisi.
- Karabacak, Y. (2013). Türk Vergi Kanunlarının Karmaşıklık Düzeyinin Ölçümü Üzerine Bir Deneme. *Maliye Dergisi*, 165, 38-53.
- Karacan, R. (2017). Türkiye’de Gelir Vergisi Uygulamasında Giderlerin Vergiden Düşülmesi, Gelir Dağılımına Etkisi, Ücretli Kesim Açısından Değerlendirilmesi. *Sosyal Bilimler Dergisi*, 13, 272-278.
- Kılıç, S. (2009). *Tevkifat Uygulamasının Vergi Kayıplarını Önlemedeki Rolü ve AB Ülkeleri ile Bir Karşılaştırma*. Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Korhan, G. (2014). Gelir Vergisi Tevkifat Uygulaması ve Muhtasar Beyanname. *Vergi Raporu Dergisi*, 174, 208-228.
- Kökavcı, M. M. (2010). *Türk Vergi Sisteminde Tevkif Suretiyle Vergilendirme*. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Kütük, Z. (ed.). (2002). *Gelir ve Kurumlar Vergisinde Gider Kavramı*. Ankara: Vergi Denetmenleri Derneği.
- Maraş, M. (2015). Bağış ve Yardımların Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahından İndirilmesi ve Özellik Arz Eden Hususlar. *Vergi Sorunları Dergisi*, 323, 146-171.
- Oktayer, N., Susam, N. (2007). Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005). *İstanbul Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 21(2), 105-123
- Ortaç, R. F., Ünsal, H., 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.
- Ozansoy, A. (2010). *Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve Analizi*. Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. (2010). *Vergi Hukuku* (19. B.). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öner, E. (2014). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi* (3.B.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Öner, E. (2022). *Türk Vergi Sistemi* (11.B.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Öz, S. N. (2006). *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay* (1.B.). Ankara. Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Özdemir, D., Topçuoğlu, Ö., Kişioğlu, Ö. F. (2019). Vergi Harcamalarının Vergi Gelirleri Açısından Etkinliği: 2006-2018 Döneminin Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 176, 380-405.
- Özel, H., Şenyüz, D. (1993). *Türk Vergi Sistemi (Gelir Vergisi)* (6.B.). Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları.
- Özgenç, S. A., (2016). Gelir Vergisi Kanunu Açısından İkale Sözleşmesi. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 22(2),115-130.
- Özkara, M. (2004). *Türk Vergi Sisteminde İstisna ve Muafiyet Uygulamalarının Vergilemenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi*. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Özmert, C. M., Şahin, O. (2014). Napolyon Savaşları'nın Dünya'ya Armağanı: Gelir Vergisi, İngiltere'de Gelişim Tarihi ve Toplumsal Etkileri. *Vergi Sorunları Dergisi*, 306, 68-73.
- Saraç, Ö. (2010). Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri. *Maliye Dergisi*, 159, 262-277.
- Saraçoğlu, F. (2014). Gelir Vergisi Kanunu'nda Gelir Tanımından Sapmalar. *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*,50, 55-71
- 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.
- Şah, M. (2003). *Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Tevkifatı*. Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.

- Şahin, O. (2014). Gelir Vergisinin Ortaya Çıkışı ve Türkiye’de Gelir Vergisine Geçiş Döneminde Yaşanan Tartışmalar. *Vergi Sorunları Dergisi*, 312, 136-141.
- Şanver, C., Oktar, S.A., (2013). Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Mükelleflerin Ba-Bs Bildirimlerine Bakışı Araştırması. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*,1(3), 1-23.
- Şen, H., Sağbaş, İ. (2017). *Vergi Teorisi ve Politikası* (3.B.). Ankara: Barış Arıkan Yayınları.
- Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A., (2022). *Türk Vergi Sistemi* (19.B.). Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- 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.
- Tosuner, M., Arıkan, Z. (2017). *Türk Vergi Sistemi* (22.B.). İzmir: Kanyılmaz Matbaası.
- Türk, İ. (2011). *Kamu Maliyesi* (9.B.). Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları.
- Türkay, İ. (2017). Gelir Vergisi Beyannamesinde Yapılacak İndirimler. *Vergi Sorunları Dergisi*,340, 125-139.
- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği. (2022). 2021 Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi. Erişim adresi: <https://online.fliphtml5.com/nitus/ucrv/#p=1> adresinden 12.4.2022 tarihinde alınmıştır.
- Uluş, F. A. (2015). Dar Mükellefiyetin Türk Gelir Vergisi Açısından İncelenmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 322, 183-200.
- Üyümez, M. E. (1998). *Gelir Kavramı ve Türk Vergi Hukukunda Gerçek Gelir*. Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Yavaşlar, B. F. (2011). *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*. (1.B.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Yıldırım, M. (2013). Son Düzenlemeler Kapsamında Gelir Vergisi Beyanında İndirilebilecek Diğer İndirimler. *Vergi Sorunları Dergisi*, 294,83-90.

Yurdakul, A. (2013). *Vergi Ahlakı ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği* (1.B). Bursa: Dora Yayınevi.



...	DÖNEM TİPİ	Yıl	2021
Vergi Dairesi Müdürlüğü	Yıllık		
Onay Zamanı :	03.03.2022 - 00:00:00		
Düzeltilme Nedeni :	GEKSİS KES-06 KODU HATASI NEDENİYLE DÜZELTİLMİŞTİR.		

Vergi Kimlik Numarası (TC Kimlik No)	
E-Posta Adresi	
Ticaret Sicil No	İrtibat Tel No
Soyadı (Unvanı)	
Adı (Unvanın Devamı)	MÜKELLEF A

SERBEST MESLEK KAZANÇLARINA İLİŞKİN BİLDİRİM								
TC veya Vergi Kimlik No	Adı Soyadı / Unvanı	Faaliyetin Türü	Gayrisafi Hasılat	İndirilecek Giderler	Pay Oranı	Kar	Zarar	Kesilen Gelir Vergisi
	MÜKELLEF A	692001	496.577,34	375.800,97	100.0000	120.776,37	0,00	99.315,39
Bağkur veya SSK Primi						0,00		
Sakatlık İndirimi						0,00		
Beyan Edilen Serbest Meslek Kazancı						120.776,37	0,00	

## GELİR BİLDİRİMİ

GELİR UNSURLARI	ZARAR	KAR
Ticari Kazançlar	0,00	0,00
Zirai Kazançlar	0,00	0,00
Serbest Meslek Kazançları	0,00	120.776,37
Ücretler		0,00
Gayrimenkul Sermaye İratları	0,00	0,00
Menkul Sermaye İratları		0,00
Diğer Kazanç ve İratlar		0,00
<b>TOPLAM</b>	<b>0,00</b>	<b>120.776,37</b>
ZARAR	0,00	
KAR		120.776,37
Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararları Toplamı	0,00	
Mahsup Edilecek İndirimler ve Geçmiş Yıl Zararları Toplamı		0,00
Mahsup Sonrası Kalan Tutar		120.776,37
5746 sayılı Kanuna Göre Gelecek Yıla Devreden AR-GE İndirimi		0,00

## VERGİ BİLDİRİMİ

Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	120.776,37
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında Hesaplanan İndirimli Gelir Vergisi	0,00
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamı Dışında Hesaplanan Gelir Vergisi	0,00
Hesaplanan Gelir Vergisi	27.699,62
Hesaplanan Vergi İndirimi (GVK Mükerrer 121)	0,00
Yabancı Ülkede Ödenen Vergiler	0,00
Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	99.315,39
Geçici Vergiler	0,00
Asgari Geçim İndirimi	0,00
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı	99.315,39
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi	0,00
Vergi İndiriminin Mahsubundan Sonra Kalan Tutar	0,00
İadesi Gereken Gelir Vergisi ve/veya Geçici Vergi	71.615,77
İadesi Gereken Gelir Vergisi	71.615,77
İadesi Gereken Geçici Vergi	0,00
Kalan Vergi İndirimi Tutarı	0,00
Ödenmesi Gereken Damga Vergisi	181,00

Beyannamenin Hangi Sıfatla Verildiği	Beyannameyi Düzenleyen Mükellef / SMMM / SM
Mükellef	
Vergi Kimlik Numarası (TC Kimlik No)	Vergi Kimlik Numarası (TC Kimlik No)
Soyadı, Adı (Unvanı)	Soyadı, Adı (Unvanı)
MÜKELLEF A	SMMM B
Ticaret Sicil No	Tic. Sic. No/Oda Sic. No
E-Posta Adresi	E-Posta Adresi
İrtibat Tel No	İrtibat Tel No

## EKLER

## KESİNTİ YOLUYLA ÖDENEN VERGİLERE İLİŞKİN LİSTE

Adı Soyadı/ Unvanı	T.C. Kimlik Numarası	Vergi Kimlik Numarası	Kesilen Vergi Türü	Kesilen Vergi Dönemi	Ödemenin Brüt Tutarı	Vergi Tutarı
X LİMİTED ŞİRKETİ			SMK	01/2021-12/2021	1530,61	306,12
			SMK	01/2021-12/2021	3.335,60	667,12
			SMK	01/2021-12/2021	1.362,72	272,54
			SMK	01/2021-12/2021	681,35	136,27
			SMK	01/2021-12/2021	3.335,60	667,12
			SMK	01/2021-12/2021	3.427,08	685,42
			SMK	01/2021-12/2021	4.952,52	990,50
			SMK	01/2021-12/2021	4.466,10	893,22
			SMK	01/2021-12/2021	1.415,30	283,06
			SMK	01/2021-12/2021	1.683,66	336,73
			SMK	01/2021-12/2021	4.952,54	990,51
			SMK	01/2021-12/2021	1.362,70	272,54
			SMK	01/2021-12/2021	2.237,28	447,46
			SMK	01/2021-12/2021	5.277,96	1.055,59
			SMK	01/2021-12/2021	1.362,72	272,54
			SMK	01/2021-12/2021	4.019,49	803,90
			SMK	01/2021-12/2021	3.427,08	685,42
			SMK	01/2021-12/2021	1.667,80	333,56
			SMK	01/2021-12/2021	1.667,80	333,56
			SMK	01/2021-12/2021	1.362,72	272,54
			SMK	01/2021-12/2021	681,35	136,27
			SMK	01/2021-12/2021	624,58	124,92
			SMK	01/2021-12/2021	1.871,18	374,24
			SMK	01/2021-12/2021	3.335,58	667,12
			SMK	01/2021-12/2021	1.871,18	374,24
			SMK	01/2021-12/2021	681,35	136,27
			SMK	01/2021-12/2021	5.359,32	1.071,86
				Toplam	67.103,91	13.420,79

## KESİNTİ YOLUYLA ÖDENEN VERGİLERE İLİŞKİN LİSTE

Adı Soyadı/ Unvanı	T.C. Kimlik Numarası	Vergi Kimlik Numarası	Kesilen Vergi Türü	Kesilen Vergi Dönemi	Ödemenin Brüt Tutarı	Vergi Tutarı
			SMK	01/2021-12/2021	1.871,19	374,24
			SMK	01/2021-12/2021	3.335,60	667,12
			SMK	01/2021-12/2021	1.871,18	374,24
			SMK	01/2021-12/2021	4.952,54	990,51
			SMK	01/2021-12/2021	1.871,18	374,24
			SMK	01/2021-12/2021	3.427,08	685,42
			SMK	01/2021-12/2021	1.362,72	272,54
			SMK	01/2021-12/2021	1.362,72	272,54
			SMK	01/2021-12/2021	1.667,80	333,56
			SMK	01/2021-12/2021	1.173,46	234,69
			SMK	01/2021-12/2021	5.755,92	1.151,18
			SMK	01/2021-12/2021	1.362,72	272,54
			SMK	01/2021-12/2021	1.871,18	374,24
			SMK	01/2021-12/2021	1.022,03	204,41
			SMK	01/2021-12/2021	8.176,20	1.635,24
			SMK	01/2021-12/2021	1.362,72	272,54
			SMK	01/2021-12/2021	3.335,60	667,12
			SMK	01/2021-12/2021	681,35	136,27
			SMK	01/2021-12/2021	681,35	136,27
			SMK	01/2021-12/2021	1.250,85	250,17
			SMK	01/2021-12/2021	510,99	102,20
			SMK	01/2021-12/2021	3.335,60	667,12
			SMK	01/2021-12/2021	1.667,80	333,56
			SMK	01/2021-12/2021	1.250,85	250,17
			SMK	01/2021-12/2021	4.952,52	990,50
			SMK	01/2021-12/2021	681,35	136,27
			SMK	01/2021-12/2021	1.871,18	374,24
			SMK	01/2021-12/2021	1.871,18	374,24
			SMK	01/2021-12/2021	3.427,08	685,42
			SMK	01/2021-12/2021	227,12	45,42
			SMK	01/2021-12/2021	1.362,72	272,54
				<b>Toplam</b>	<b>136.657,69</b>	<b>27.331,55</b>

## KESİNTİ YOLUYLA ÖDENEN VERGİLERE İLİŞKİN LİSTE

Adı Soyadı/ Unvanı	T.C. Kimlik Numarası	Vergi Kimlik Numarası	Kesilen Vergi Türü	Kesilen Vergi Dönemi	Ödemenin Brüt Tutarı	Vergi Tutarı
			SMK	01/2021-12/2021	1.698,36	339,67
			SMK	01/2021-12/2021	2.023,72	404,74
			SMK	01/2021-12/2021	681,35	136,27
			SMK	01/2021-12/2021	681,35	136,27
			SMK	01/2021-12/2021	1.250,85	250,17
			SMK	01/2021-12/2021	1.362,70	272,54
			SMK	01/2021-12/2021	681,35	136,27
			SMK	01/2021-12/2021	681,35	136,27
			SMK	01/2021-12/2021	1.250,85	250,17
			SMK	01/2021-12/2021	1.362,72	272,54
			SMK	01/2021-12/2021	1.667,80	333,56
			SMK	01/2021-12/2021	567,80	113,56
			SMK	01/2021-12/2021	2.023,72	404,74
			SMK	01/2021-12/2021	1.362,70	272,54
			SMK	01/2021-12/2021	454,24	90,85
			SMK	01/2021-12/2021	1.362,72	272,54
			SMK	01/2021-12/2021	2.044,06	408,81
			SMK	01/2021-12/2021	2.023,73	404,75
			SMK	01/2021-12/2021	1.250,85	250,17
			SMK	01/2021-12/2021	3.335,60	667,12
			SMK	01/2021-12/2021	1.681,35	336,27
			SMK	01/2021-12/2021	1.530,60	306,12
			SMK	01/2021-12/2021	1.362,72	272,54
			SMK	01/2021-12/2021	3.742,36	748,47
			SMK	01/2021-12/2021	681,35	136,27
			SMK	01/2021-12/2021	1.250,85	250,17
			SMK	01/2021-12/2021	849,18	169,84
			SMK	01/2021-12/2021	1.579,68	315,94
			SMK	01/2021-12/2021	1.135,60	227,12
			SMK	01/2021-12/2021	3.335,64	667,13
			SMK	01/2021-12/2021	1.667,80	333,56
			SMK	01/2021-12/2021	1.871,18	374,24
			SMK	01/2021-12/2021	283,90	56,78
			SMK	01/2021-12/2021	969,39	193,88
				<b>Toplam</b>	<b>186.367,11</b>	<b>37.273,43</b>

## KESİNTİ YOLUYLA ÖDENEN VERGİLERE İLİŞKİN LİSTE

Adı Soyadı/ Unvanı	T.C. Kimlik Numarası	Vergi Kimlik Numarası	Kesilen Vergi Türü	Kesilen Vergi Dönemi	Ödemenin Brüt Tutarı	Vergi Tutarı
			SMK	01/2021-12/2021	3.060,96	612,19
			SMK	01/2021-12/2021	1.871,18	374,24
			SMK	01/2021-12/2021	1.250,85	250,17
			SMK	01/2021-12/2021	1.250,85	250,17
			SMK	01/2021-12/2021	681,35	136,27
			SMK	01/2021-12/2021	3.335,58	667,12
			SMK	01/2021-12/2021	6.734,76	1.346,95
			SMK	01/2021-12/2021	3.335,60	667,12
			SMK	01/2021-12/2021	5.755,92	1.151,18
			SMK	01/2021-12/2021	5.359,32	1.071,86
			SMK	01/2021-12/2021	1.382,72	276,54
			SMK	01/2021-12/2021	5.755,92	1.151,18
			SMK	01/2021-12/2021	1.362,70	272,54
			SMK	01/2021-12/2021	1.362,72	272,54
			SMK	01/2021-12/2021	1.250,85	250,17
			SMK	01/2021-12/2021	681,36	136,27
			SMK	01/2021-12/2021	681,35	136,27
			SMK	01/2021-12/2021	1.250,85	250,17
			SMK	01/2021-12/2021	5.277,96	1.055,59
			SMK	01/2021-12/2021	1.362,72	272,54
			SMK	01/2021-12/2021	1.362,72	272,54
			SMK	01/2021-12/2021	5.359,32	1.071,86
			SMK	01/2021-12/2021	1.871,18	374,24
			SMK	01/2021-12/2021	4.911,84	982,37
			SMK	01/2021-12/2021	1.667,79	333,56
			SMK	01/2021-12/2021	3.060,96	612,19
			SMK	01/2021-12/2021	3.060,96	612,19
			SMK	01/2021-12/2021	2.023,72	404,74
			SMK	01/2021-12/2021	511,02	102,20
				<b>Toplam</b>	<b>264.051,40</b>	<b>52.810,25</b>

## KESİNTİ YOLUYLA ÖDENEN VERGİLERE İLİŞKİN LİSTE

Adı Soyadı/ Unvanı	T.C. Kimlik Numarası	Vergi Kimlik Numarası	Kesilen Vergi Türü	Kesilen Vergi Dönemi	Ödemenin Brüt Tutarı	Vergi Tutarı
			SMK	01/2021-12/2021	681,35	136,27
			SMK	01/2021-12/2021	1.698,36	339,67
			SMK	01/2021-12/2021	3.714,39	742,88
			SMK	01/2021-12/2021	1.250,85	250,17
			SMK	01/2021-12/2021	1.362,70	272,54
			SMK	01/2021-12/2021	1.135,60	227,12
			SMK	01/2021-12/2021	3.060,96	612,19
			SMK	01/2021-12/2021	227,12	45,42
			SMK	01/2021-12/2021	4.952,52	990,50
			SMK	01/2021-12/2021	1.250,85	250,17
			SMK	01/2021-12/2021	3.335,58	667,12
			SMK	01/2021-12/2021	1.250,85	250,17
			SMK	01/2021-12/2021	1.362,70	272,54
			SMK	01/2021-12/2021	4.952,54	990,51
			SMK	01/2021-12/2021	681,35	136,27
			SMK	01/2021-12/2021	681,35	136,27
			SMK	01/2021-12/2021	3.427,08	685,42
			SMK	01/2021-12/2021	1.362,70	272,54
			SMK	01/2021-12/2021	833,88	166,78
			SMK	01/2021-12/2021	1.871,18	374,24
			SMK	01/2021-12/2021	1.362,72	272,54
			SMK	01/2021-12/2021	1.250,85	250,17
			SMK	01/2021-12/2021	681,35	136,27
			SMK	01/2021-12/2021	5.755,92	1.151,18
			SMK	01/2021-12/2021	1.362,72	272,54
			SMK	01/2021-12/2021	1.362,72	272,54
			SMK	01/2021-12/2021	1.250,85	250,17
			SMK	01/2021-12/2021	3.301,68	660,34
			SMK	01/2021-12/2021	1.362,70	272,54
			SMK	01/2021-12/2021	1.667,79	333,56
			SMK	01/2021-12/2021	4.952,54	990,51

## KESİNTİ YOLUYLA ÖDENEN VERGİLERE İLİŞKİN LİSTE

Adı Soyadı/ Unvanı	T.C. Kimlik Numarası	Vergi Kimlik Numarası	Kesilen Vergi Türü	Kesilen Vergi Dönemi	Ödemenin Brüt Tutarı	Vergi Tutarı
			SMK	01/2021-12/2021	1.667,80	333,56
			SMK	01/2021-12/2021	1.362,70	272,54
			SMK	01/2021-12/2021	1.250,85	250,17
			SMK	01/2021-12/2021	681,35	136,27
			SMK	01/2021-12/2021	4.952,52	990,50
			SMK	01/2021-12/2021	5.359,32	1.071,86
			SMK	01/2021-12/2021	1.362,72	272,54
			SMK	01/2021-12/2021	1.250,85	250,17
			SMK	01/2021-12/2021	5.359,32	1.071,86
			SMK	01/2021-12/2021	1.362,72	272,54
			SMK	01/2021-12/2021	3.335,60	667,12
			SMK	01/2021-12/2021	1.362,72	272,54
			SMK	01/2021-12/2021	681,35	136,27
			SMK	01/2021-12/2021	3.742,36	748,47
			SMK	01/2021-12/2021	1.362,70	272,54
			SMK	01/2021-12/2021	1.250,85	250,17
			SMK	01/2021-12/2021	1.362,70	272,54
			SMK	01/2021-12/2021	4.169,52	833,90
			SMK	01/2021-12/2021	1.250,85	250,17
			SMK	01/2021-12/2021	3.335,60	667,12
			SMK	01/2021-12/2021	1.362,70	272,54
			SMK	01/2021-12/2021	1.667,80	333,56
			SMK	01/2021-12/2021	3.335,60	667,12
			SMK	01/2021-12/2021	5.277,96	1.055,59
			SMK	01/2021-12/2021	1.250,85	250,17
			SMK	01/2021-12/2021	3.335,60	667,12
			SMK	01/2021-12/2021	1.871,18	374,24
			SMK	01/2021-12/2021	511,02	102,20
			SMK	01/2021-12/2021	3.742,36	748,47
			SMK	01/2021-12/2021	1.667,80	333,56
			SMK	01/2021-12/2021	833,91	166,78
			SMK	01/2021-12/2021	1.871,18	374,24
				<b>Toplam</b>	<b>400.649,51</b>	<b>80.129,84</b>

## KESİNTİ YOLUYLA ÖDENEN VERGİLERE İLİŞKİN LİSTE

Adı Soyadı/ Unvanı	T.C. Kimlik Numarası	Vergi Kimlik Numarası	Kesilen Vergi Türü	Kesilen Vergi Dönemi	Ödemenin Brüt Tutarı	Vergi Tutarı
			SMK	01/2021-12/2021	3.427,08	685,42
			SMK	01/2021-12/2021	1.667,80	333,56
			SMK	01/2021-12/2021	5.359,32	1.071,86
			SMK	01/2021-12/2021	3.335,64	667,13
			SMK	01/2021-12/2021	1.667,80	333,56
			SMK	01/2021-12/2021	1.871,18	374,24
			SMK	01/2021-12/2021	1.871,18	374,24
			SMK	01/2021-12/2021	3.335,60	667,12
			SMK	01/2021-12/2021	227,12	45,42
			SMK	01/2021-12/2021	681,35	136,27
			SMK	01/2021-12/2021	1.362,72	272,54
			SMK	01/2021-12/2021	1.871,18	374,24
			SMK	01/2021-12/2021	1.362,72	272,54
			SMK	01/2021-12/2021	1.250,85	250,17
			SMK	01/2021-12/2021	681,35	136,27
			SMK	01/2021-12/2021	1.667,80	333,56
			SMK	01/2021-12/2021	3.742,36	748,47
			SMK	01/2021-12/2021	1.250,85	250,17
			SMK	01/2021-12/2021	5.755,92	1.151,18
			SMK	01/2021-12/2021	2.067,80	413,56
			SMK	01/2021-12/2021	681,35	136,27
			SMK	01/2021-12/2021	2.806,77	561,35
			SMK	01/2021-12/2021	397,46	79,49
			SMK	01/2021-12/2021	2.237,28	447,46
			SMK	01/2021-12/2021	681,35	136,27
			SMK	01/2021-12/2021	1.362,72	272,54
			SMK	01/2021-12/2021	681,35	136,27
			SMK	01/2021-12/2021	1.362,70	272,54
			SMK	01/2021-12/2021	1.362,70	272,54
			SMK	01/2021-12/2021	5.755,92	1.151,18
			SMK	01/2021-12/2021	1.250,85	250,17
			SMK	01/2021-12/2021	681,35	136,27
			<b>Toplam</b>		<b>464.368,93</b>	<b>92.873,71</b>

## KESİNTİ YOLUYLA ÖDENEN VERGİLERE İLİŞKİN LİSTE

Adı Soyadı/ Unvanı	T.C. Kimlik Numarası	Vergi Kimlik Numarası	Kesilen Vergi Türü	Kesilen Vergi Dönemi	Ödemenin Brüt Tutarı	Vergi Tutarı
			SMK	01/2021-12/2021	1.667,80	333,56
			SMK	01/2021-12/2021	1.250,85	250,17
			SMK	01/2021-12/2021	1.989,78	397,96
			SMK	01/2021-12/2021	1.250,85	250,17
			SMK	01/2021-12/2021	681,35	136,27
			SMK	01/2021-12/2021	4.952,54	990,51
			SMK	01/2021-12/2021	1.362,70	272,54
			SMK	01/2021-12/2021	1.250,85	250,17
			SMK	01/2021-12/2021	2.237,28	447,46
			SMK	01/2021-12/2021	1.022,03	204,41
			SMK	01/2021-12/2021	681,35	136,27
			SMK	01/2021-12/2021	1.362,72	272,54
			SMK	01/2021-12/2021	1.362,72	272,54
			SMK	01/2021-12/2021	5.755,92	1.151,18
			SMK	01/2021-12/2021	681,35	136,27
			SMK	01/2021-12/2021	1.362,72	272,54
			SMK	01/2021-12/2021	3.335,60	667,12
				<b>Toplam</b>	<b>496.577,34</b>	<b>99.315,39</b>

## İŞYERİ BİLGİLERİ

Sabit İşyerinde Faaliyet Yürütmekteyim. Evet  
Ticari Plakalı Araçla Faaliyet Yürütmekteyim. -  
Sabit İşyeri Olmadan Faaliyet Yürütmekteyim. -  
Mülk Sahibi

