ŞENTÜRK
Hukuk Bürosu

VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE VERGİ İNDİRİMİ ile İLGİLİ KANUN HÜKMÜ ÜZERİNE KISA BİR DEĞERLENDİRME (YEŞİL ELMA veya PORTAKAL)

Akın Gencer ŞENTÜRK

Avukat

akin@senturkhb.com | www.senturkhb.com

İZMİR

28.05.2025

VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE VERGİ İNDİRİMİ ile İLGİLİ KANUN HÜKMÜ ÜZERİNE KISA BİR DEĞERLENDİRME (YEŞİL ELMA veya PORTAKAL)

Bugün Sn. Erdoğan Sağlam'ın yazısını (https://t24.com.tr/yazarlar/erdogan-saglam/uyumlu-mukelleflere-saglanan-yuzde-5-vergi-indiriminde-duzeltilmesi-gereken-hususlar,50088#google_vignette) okuyunca bir kere daha dikkatimi çekti.

Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi (GVK mük. m. 121) ile ilgili birkaç şarttan birisi de "İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş ... olması". Bu hükümde '...' şeklinde işaretlediğim kısımda parantez içi olarak "(Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz.)" hükmüne de yer verilmiş.

1) "kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra" ifadesini münhasıran "düzeltme amacıyla" verilen beyanname ile ilgili anlarsak; 'düzeltme' beyannamesi için zaten illaki daha önce ('kanuni süresinde') verilmiş bir beyanname olması gerektiğinden hüküm abes kaçar.

2) Diğer yandan "pişmanlıkla verilen beyanname" söz konusu ise önceden ya hiç beyanname verilmemiş ya da verilmişse vergi ya da matrahın (idari kabule göre) fazlalaşmış olması gerekir. Bu durumda pişmanlıkla beyanname verildiğinde, öncesinde verilmiş bir beyanname olup olmamasının pişmanlık uygulamasında bir farklılık yaratmasının da söz konusu olmadığını hatırlamak gerekir.

3) Acaba Kanunkoyucu hem "düzeltme" ve hem de "pişmanlıkla" verilen beyannameler için bu hükümde daha önce ("kanuni süresinde") verilmiş bir beyanname olmasını mı aramaktadır? Eğer böyle kabul edilirse pişmanlık uygulamasında hukuki sonuç olarak zımnen de olsa bir farklı etkileme yaratılmış olacak ve bu etki %5 vergi indiriminden yararlanma noktasında farklılık şeklinde kendini gösterecek demektir.

4) Acaba Kanunkoyucu daha önce ("kanuni süresinde") verilmiş beyanname şartını "düzeltme beyannamesi" için mi aramaktadır? O halde öncelikle düzeltme beyannamesinin bir tanımının bunun kullanıldığı kanunda yapılmış olması gerekecektir. Belki de gerekli değildir, aslında bu hüküm belki de bizzat "düzeltme beyannamesi" kavramını, "kanuni süresinde

verilmiş bir beyannameye dair, kanuni süresinden sonra -ama pişmanlık talebi olmadan- verilen beyanname" olarak tanımlıyor olabilir.

5) Belki de i) "Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla" ii) "veya" iii) "pişmanlıkla verilen beyannameler" hükmünde "veya" bağlacını hatalı okuyoruz. Örneğin "Bana marketten yeşil elma veya portakal al" dediğimizde "yeşil"in elmayı nitelediği ve portakal ile ilgili olmadığını "şak" diye anlıyoruz ve yeşil elma yoksa markette yeşil portakal arayarak komik duruma düşmüyoruz ama konu böyle bir kanun hükmü olunca neden donup kalıyoruz.

Bir de cümle ve kelime bağlacı konusu var tabii.. Hemen belirtelim ki bağlama iki ayrı ayrı olguyu aynı hukuki sonuca götürmeyi sağlar ama dikkat buyurunuz bağdan önceki kısımda mevcut bir kelimeye ilişkin sıfat, sonraki bir başka kelimenin sıfatına bağlama yapmaz. Örnek vermek gerekirse "Ayşe ile Ali okula gittiler" cümlesi ile "Kırmızı elbiseli Ayşe ile Ali okula gittiler" cümlelerinde "ile" ile sağlanan bağ "gittiler" fiilidir. Yoksa burada ikinci cümlede Ali'nin de Ayşe gibi kırmızı elbise giydiği anlamı çıkarılamaz. Bir de hükümde parantezi içi iki ayrı olguyu bağlayan "veya" bağlacının bir ortak bağlaç olarak "eş değerlik bağlacı" olduğunu söyleyelim. Yani "elma veya portakal alacağım" cümlesinde alınacak şeyler arasında olan portakal veya elma eş değerlidir. Cümle "yeşil elma veya portakal alacağım" haline gelince eş değerli olan "yeşil elma" - "portakal olur". Yoksa "yeşil elma" - "yeşil portakal" değil. Olayımız özelinde eş değer olan "kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen beyanname" - "pişmanlıkla verilen beyanname" şeklinde tespit edilebilir.

Belki öyle, belki şöyle, beki de böyle... Okuyucuyu sıkmayalım, burada bırakalım.

Aslında burada mesele metin dilinin açık ve anlaşılır olmaması ve bu nedenle vergilendirmede belirlilik ilkesinin sağlanamaması. Vergilendirmede belirlilik ilkesi kısaca vergilendirmede "sürpriz"lerle karşılaşmayacak olmak demek. Bunun sağlanması için diğer bazı hususlar yanında hukuki metinlerin dilinin açık ve anlaşılır olması, kolay anlaşılabilir şekilde kaleme alınması, belirsiz-çift anlamlı-içerikten yoksun kavramlar kullanılmaması gerekiyor. Yani hukuk kuralını anlamak için "okuma/anlama kılavuzuna ihtiyaç duyulmaması" gerekiyor.

Sizce bu hükümde bu ilke hayata geçmiş durumda mı? Yalnız hatırlatayım vereceğiniz cevaba göre, "yeşil elma" bulamadığınız marketten ya eli boş dönecek ya da market market "yeşil portakal" aramaya devam edeceksiniz, ona göre.

Not-1: Hukuki belirlilik konusunda kullandığım kaynak: Prof. Dr. Yusuf Karakoç, "Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi", Hukuki Güvenlik İlkesi, Editörler, Müzeyyen Eroğlu Durkal/Ahmet Hulusi Akkaş, Adalet Yayınevi, Ankara 2025, s. 143, ss:129-198.

Not-2: İmla kuralları konusunda kullandığım kaynak: Ali Nazım Sözer, Hukukta Yöntembilim, 7. Baskı, Beta Basım Yayım, İstanbul 2020, s. 56-60.

Ekleme:

"Davalı idare tarafından davacının mahsuben iade talebinin, 2016 yılının Kasım dönemi (2) nolu katma değer vergisi beyannamesinin süresinde verilmeyerek, süresinden sonra pişmanlık talepli olarak verilmesi nedeniyle kabul edilmediği..." şeklinde özetleyebileceğimiz olayda Danıştay'ın "Bu kapsamda, pişmanlıkla verilen (2) nolu katma değer vergisi beyannamesinin tevkifattan kaynaklandığı ve belirtilen beyanname nedeniyle ödenen vergi 630 TL olup düşük bir miktar içerdiği dikkate alındığında, kuralın ihlali sayılmayacağı..." gerekçesi ile karar verdiğini görüyoruz. Bence "pişmanlıkla beyanname verilen bir beyanname olduğuna göre bundan önce kanuni süresinden önce beyanname verilip verilmediğine bakılmaksızın kural ihlalinin olmadığı" gerekçesi daha uygun olurdu. Anlaşılan vicdani kanaat mükellefe yapılan uygulamayı uygun bulmamış ama bu kanaat sağlam bir zemine de oturtulmamış. Sanki aşkın bir yoruma gidilmiş. Bu da ayrı bir konu. İlgili olarak bkz. Danıştay. 3. D., 05.02.2024, E. 2021/47, K. 2024/231.