

Avukat

Bekir Baykara

TEVKİF EDİLEN VERGİLERİN İADE VE MAHSUBU

(Gelir Ve Kurumlar Vergisinde)

Not: Bu makale Maliye Postası 01 Mayıs 2001 tarih ve 496 sayısında yayınlanmıştır.

Bekir BAYKARA
Yeminli Mali Müşavir
Eski Hesap Uzmanı

I-GİRİŞ

Gelir Vergisinde, tevkifat (kesinti yada stopaj da denmektedir.) yaygın bir uygulamadır. Uygulama, ödeme sırasında, kaynakta kesme şeklinde olmaktadır. Kesinti Gelir Vergisine has bir olgu değildir. Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ile yapılmasına rağmen kurum kazançlarına da uygulanan kesintiler vardır.¹ Bunun yanında Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)nın 24. Maddesi ile kurum kazançlarından kesintiler yapılmaktadır.²

Söz konusu kesintiler, mükelleflerin gelir (ve kurumlar) vergisine mahsuben yapılmaktadır. Yani, kesilen vergiler mükelleflerin beyannamelerinde hesapladıkları gelir ve kurumlar vergilerinden mahsup edilecektir. Kesilen vergiler, beyannamede hesaplanan vergilerden fazla olduğunda, artan kısım iade veya mükellef isterse diğer vergilerine mahsup edilecektir. Ancak beyanname verilmeyen veya beyanname verildiği halde dahil edilmeyen, vergisi kesilmiş gelirlerde³ kesilen vergiler mahsup veya iade edilmeyecek nihai vergi olacaktır.

Gerek mahsup, gerekse iade konusu çok açık net değildir. Uygulamada sorunlar çıkmakta, mahsup ve iade bir hak olduğu halde, yapılan şekli yanlışlıklar dolayısıyla, mükellefler mağdur olabilmektedirler. Yazımızda, söz konusu vergilerin mahsup ve iadesi konusu ana hatları ile ele alınmıştır. Yazımızda, 28 Şubat 2001 tarihinde yapılan Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği (DHBV) ve buna paralel çıkarılmış 241 no'lu GVK Genel Tebliği de dikkate alınmıştır.

II-KESİLEN VERGİLERİN HESAPLANAN VERGİYE MAHSUBU

GVK 94. Maddede vergi kesmek zorunda olan sorumlular⁴ ve vergi kesintisi yapılacak ödemeler belirlenmiştir. KDV 24. Maddeye göre de maddede sayılan ödemeler bu ödemeleri sağlayanlarca tevkifata (kesintiye) tabi tutulacaktır.

¹ GVK 94. Maddesinin 3,5,6,7,8,9,14 bentlerindeki kesintiler kurumlara yapılan ödemelerden de yapılır.

² Ancak bu kesinti dar mükellef kurumlardan yapılmaktadır.

³ Örneğini ücretler (GVK Md. 88), 2002 yılı sonuna kadar, mevduat faizleri ÖFK'ınca kar-zarara katılma belgesi karşılığı alınan kar payları ve repo faizleri (GVK geçici 55. Md.) gibi.

⁴ Vergi Sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. (VUK madde 8/2)

GVK 94. Maddeye göre kesilen vergiler aynı kanunun 121. Maddesine göre beyanname üzerinden hesapbedilen gelir vergisinden, KVK 44. Maddesine göre de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir. (KVK'nın 24. Maddesine göre kesilen kurumlar vergisi de dar mükellef kurumun verdiği beyanname üzerinden hesaplanan Kurumlar Vergisine mahsup edilir.)

Kanunun yukarıda sayılan maddelerinde, mahsubun şekli, şartı ve belgeleri konusunda bir düzenleme yoktur. Ancak, GVK'nun 91., KVK'nun 23. Maddesi ile beyannamenin şekli, muhtevası (içeriği) ve eklerini belirleme yetkisi Maliye Bakanlığına verilmiştir. Maliye Bakanlığı düzenlediği Gelir ve Kurumlar Vergisi beyannamelerinde tevkif edilen vergilere ait listenin beyannameye eklenmesini zorunlu kılmıştır. Bu liste, vergi sorumlularının adı soyadı (veya unvanı), bağlı oldukları vergi dairesi ve hesap numarası, kesintiye esas tutar, kesinti yapılan dönemlere ilişkin bilgileri içermelidir. Liste mükellefçe imzalanmalıdır.

III-KESİLEN VERGİLERİN NAKDEN VEYA MAHSUBEN İADESİ

A-GENEL OLARAK

Kesilen vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan vergiden fazla olursa, artan vergi, mükellefe iade olunur. (GVK 121/2, KVK 44/2).

Yukarıda sözü edilen iade nakden veya (mükellefin diğer vergi borçlarına) mahsuben⁵ yapılabilir.

Nakden veya mahsuben iade sonuçları itibariyle, mükellef veya vergi dairesi (Hazine) açısından çok farklı değildir.⁶ Aynı belgeler bağlanacak aynı usule uyulacaktır. Ancak Vergi İdaresi, nakden veya mahsuben iadede gelir türleri itibariyle farklı belgeler isteyebilmektedir. Mahsuben iade, nakden iadeye göre daha elverişli şartlara tabi tutulabilmektedir. Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliğindeki son değişiklikle bu durum belirgin hale gelmiştir.

Konumuz olan mahsup fazlası vergiler, bütçe ve devlet muhasebesi uygulamasında "Bütçe Gideri"dir. Her bütçe gideri için "ödeme belgesi"ne⁷ eklenecek belgeler DHBY ve bu Yönetmeliğin verdiği yetki dahilinde genel tebliğlerle düzenlenmiştir.

Nakden veya mahsuben iadede eklenecek belgeler ve şartları her bir vergi türü aşağıda incelenmiştir.

B-MAHSUP FAZLASI VERGİNİN NAKDEN VEYA MAHSUBEN İADESİ

⁵ Burada geçen "mahsup" kavramı ile yukarıda geçen "mahsup" kavramı aslında iki ayrı hukuki kurumu ifade eden iki ayrı kavramdır. GVK 121 ve KVK 44. Madde de geçen "mahsup" kavramı gerçek anlamıyla "mahsup" olup, borcun miktarını belirlemeye yöneliktir ve hesaplaşma veya "hesaptan düşme" anlamındadır. İkinci mahsup ise "takas" anlamındadır. Takas, karşılıklı ve ödenebilecek iki borcun ve alacağın birbirine sayılmasıdır. Takas sözcüğünü "sayışma" veya "ödeşme" olarak karşılayabiliriz.

⁶ Ancak KDV iade alacaklarında durum çok farklıdır.

⁷ Bu giderde ödeme belgesi, "Tahakkuk Müzekkeresi ve Verile Emri"dir. (DHB Yönetmeliği Md.4)

1-Gelir Türüne Bakılmaksızın Bütün İadelerde Aranılacak Belgeler

Mahsup artığı vergilerin nakden veya mahsuben iadesi için, bu vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine yatırılmış olması gerekir.

Vergilerin sorumlusu tarafından yatırıldığı, yatırılan vergi dairesinden alınan bir yazı ile kanıtlanacaktır. (DHYB md. 52/I, 169 seri no'u GV Genel Tebliği A/1 bölümü).

Ancak bankalara yapılan ödemeler ile bankalarca yapılan ödemelerden böyle bir belge eklenmeyecektir. Bunlar için verginin yatırıldığını gösteren bir belge (banka dekontu veya bankadan alınan yazı) yetecektir.

2-Yıllara Sari İnşaat Ve Onarma İşlerinde

Yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde kar için bittiği yıl beyan edilir. (GVK Md. 42-44) Ancak alınan hakediş bedellerinden, ödeyen tarafından vergi kesilir. (GVK 94/II-3) Kesintiye, Kurumlara ödenen hakedişler dahildir. Kesinti oranı şu anda %5'tir. Kesilen vergi beyannamede mahsup edilir. Artan vergi (nakden veya mahsuben) iade edilir.

Verginin iadesi için, kesilen verginin sorumlusu tarafından vergi dairesine yatırıldığına dair vergi dairesi (veya saymanlık) yazısından⁸ başka mahsup veya iade için aşağıdaki şartlar ve belgeler aranacaktır.

-Mahsup artığı vergi 2.000.000.000 TL⁹ ve daha az ise, teminat mektubu ve inceleme raporu aranmaksızın iade edilecektir.

-2.000.000.000 TL'yi aşan vergilerde, 2.000.000.000 TL tutar ile artan verginin %30'u teminat mektubu ve inceleme raporu beklenmeksizin red ve iade olunacaktır.

-Yukarıdaki tutardan arta kalan vergi ise teminat mektubu karşılığında, inceleme raporu beklenmeksizin iade edilecektir. Teminat mektubu "süresiz ve şartsız" olacaktır. Bu mektup 28 no'lu KDV Genel Tebliğinin ekindeki forma uygun olacaktır. Teminat mektubu vergi incelemesi¹⁰ sonucu çözülmektedir.

Teminat mektubu vermeyen mükellefler 2.000.000.000 TL ve %30'un fazlasının iadesi için vergi incelemesi sonucunu bekleyeceklerdir.

⁸ Hakediş genel bütçeli bir saymanlıktan (Örn. Bayındırlık Bk. Gibi) alınmışsa, vergi kesilerek istihkak ödenir. Genel bütçeli daireler muhtasar beyanname vermez (GVK Md. 100)

⁹ Bu tutar en son 233 no'lu tebliğ ile belirlenmiştir.

¹⁰Buradaki Vergi İncelemesi, Maliye Bakanlığı inceleme elemanları tarafından yapılan incelemedir. Burada Yeminli Mali Müşavir İncelemesi ile iade veya teminat çözme mümkün değildir.

3-Serbest Meslek Kazancı ve Gayrimenkul Sermaye İradı Dolayısıyla Kesilen Vergilerin Nakden Veya Mahsuben İadesi

Beyannamelerinde, başlıkta sayılan¹¹ SM ve GMSİ ne ilişkin gelirleri beyan edenlerin, mahsup fazlası vergilerinin nakden veya mahsuben iadesi diğerlerinden farklı şartlara bağlanmıştır. Ayrıca bu kazançlarda mahsup fazlası verginin diğer vergilere mahsubu için gerekli belgelerle, nakden iade için istenecek belgeler farklılaştırılmıştır.

Mükellefler, bu gelirler dolayısıyla kesilen vergilerden, mahsuptan arta kalan kısmın, diğer vergilere mahsubu için beyannamelerine aşağıdaki bilgileri içeren bir tablo ekleyeceklerdir.¹² Tabloda yer alacak bilgiler:

-Tevkifatı yapan vergi sorumlularının adı, soyadı veya unvanı, bağlı oldukları vergi dairesi ve hesap numarası.

-Tevkifata esas alınan brüt tutarı,

-Tevkif edilen vergi ve varsa fon tutarları,

-Tevkifat yapılan vergilendirme dönemleri, olacaktır.

Tablolar imzalı olarak beyannameye eklenecektir.

Mahsup talebi beyanname verme sırasında yapılabileceği gibi daha sonra da yapılabilir. Mahsup talebi beyan sırasında yapılacak ise beyanname mahsup talebini de içeren bir dilekçe ekinde verilmelidir. Dilekçede “Ekteki tabloda görülen tevkif edilmiş vergilerden, bu beyanname ile beyan ettiğimiz vergi düşüldükten sonra arta kalan kısmın aşağıda dönem ve miktarları görülen vergi (ve ceza veya gecikme zammı veya faizi) lere mahsubunu talep ediyoruz” ifadesi yer almalıdır. Dilekçenin altında mahsup talep edilen vergi ve diğer borçların tutarı ve dönemi gösterilmelidir.

Nakden iade istenildiğinde ise yukarıda sayılan belgelere ek olarak “kesilen vergilerin sorumlusu adına tahakkuk ettiğini gösteren ilgili saymanlık¹³ yazısının onaylı¹⁴ bir örneği” istenecektir.

Nakden iade de, yukarıdaki belgeler, 2.000.000.000 TL¹⁵ ve altındaki iadeler için yeterlidir. Bu tutar aştığında, yukarıda belirttiğimiz ölçülere uygun teminat mektubu verilecektir. Teminat mektubu verilmezse inceleme sonucu beklenecektir.

¹¹ DHBYS’deki son değişiklikle de söz edilmekle birlikte, 4444 sayılı Kanun ile değişen GVK 81/I-a maddesine göre tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler için beyanname verilmeyecek beyannamelere de dahil edilmeyecektir. Dolayısıyla ücretlerden kesilen vergiler nihai vergidir.

¹² 28 Şubat 2001 tarihli DHBYS ve bu yönetmeliğe göre çıkarılmış Mart 2001 tarihli 241 seri no’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

¹³ Buradaki “saymanlık” kavramı, Mal Müdürlüğü, Muhasebe Müdürlüğü, Katma Bütçe Saymanlıkları ve Vergi Dairesi Müdürlüğünü de kapsayan bir üst kavramdır.

¹⁴ Elbette aslı da olabilir. Zaten DHBYS “saymanlığın yazısı” demektir.

¹⁵ Bu tutar DHBYS’nin 52. Maddesine göre Gelirler Genel Müdürlüğüne belirlenmektedir. En son 2.000.000.000 TL olarak 223 no’lu Gelir Vergisi GT ile belirlenmiştir.

4-Mahsup Artığı Vergilerin Kurumların GVK 94/6-b Maddesine Göre Yaptıkları Stopaja Mahsubu

47 seri no'lu KV Genel Tebliğinin VI/3-d bölümünün son paragrafında, kesilen ve Kurumlar Vergisine mahsup edildikten sonra kalan kısmın, herhangi bir sınır olmadan ve inceleme raporu veya teminat mektubu olmaksızın, GVK 94/6-b bendine göre beyan edilen tevkifata mahsup edilebileceği belirtilmektedir.

5-Diğer Vergilerde Mahsup ve İade

Yukarıda, GVK 94. Madde I. fıkrasının 1,2,3 ve 5 no'lu bentlerine göre kesilmiş vergilerin mahsubu ve iadesi ile ilgili hususlar açıklandı. Bunların dışındaki kesilen vergiler (GVK 94. Maddenin yukarıda sayılan bentlerine göre kesilen vergiler dışındaki vergilerle KVK 24. Maddeye göre kesilen vergiler) için genel usule tabi olacaktır.

Bu bölümün konusu olan vergilerin nakden iadesi veya mahsubu aynı şartlara tabidir. Bu vergilerin iadesi için 1. Bölüm de incelediğimiz, yıllara sari inşaat ve onarma işlerinden kesilen vergilerin mahsubu için gerekli belgeler eklenecektir. Buna ek olarak, 2.000.000.000 TL'yi geçen tutar, yukarıda özellikleri verilen teminat mektubunun veya inceleme sonucuna göre iade veya mahsup edileceklerdir. (169 ve 233 no'lu GVK tebliğleri.)

6-Geçici Vergi, Vergi Alacağı ve Vergi Tevkifatında Mahsup Sırası

Geçici Vergi ile vergi tevkifatı aynı anda beyannamede bulunmaz. Çünkü geçici vergi hesaplanırken, kesilen vergiler daha başlangıçta geçici vergiden mahsup edilir. Kesilen vergiler geçici vergiden fazla ise ödenecek geçici vergi çıkmaz.

Vergi alacağı¹⁶ Gelir vergisi mükellefleri tarafından elde edilen kar paylarına bağlı olarak beyan edilir. (GVK 75/II-13, Mük. 75. Md.) Beyan edilen vergi alacağı, hesaplanan vergiden GVK Mük. 121. maddeye göre mahsup edilir.

Bir beyannamede vergi alacağı ve tevkif edilen vergiler aynı anda bulunuyorsa ilk önce vergi alacağı mahsup edilir. (191 no'lu GVK Genel Tebliği II/C bölümü son paragraf).

IV-MÜKELLEFLERİN DİKKAT EDECEKLERİ HUSUSLAR

Mükellefler vergi dairesi ile ihtilafa düşmemek için mahsup ve iade için gerekli belgelerin, aslını veya tasdikli suretlerini beyannameye eklemelidirler.

İade için gerekli belgeleri ekleyen mükelleflerin, tahakkuk fişi tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurup, paralarını almalı veya başka vergi borçlarına mahsup için başvurmalıdırlar. Aksi halde haklarını kaybedebilirler.¹⁷

¹⁶ Vergi alacağı, tam mükellef kurumlarca gelir vergisi mükelleflerine dağıtılan kar payının 1/5'idir. (GVK 75/II-13 ve mük. 75. Md.)

¹⁷ GVK 121, KVK 44. Md.'lerine göre, bir yıllık süre iade edilecek verginin vergi dairesince mükellefe bildirildikten sonra başlayacaktır. Vergi dairesi bir bildirimde bulunmazsa mükellef 5 yıl içinde başvurabilir.

(Yılmaz Özbacı, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları Ankara, 1999, Sh. 871) Ancak beyannamenin ilgili yerlerinin doldurulmasının ve tahakkuk fişinin vergi dairesinin bildirimine olduğu yönünde görüş ve içtihatlar vardır. Bu görüşe göre vergi dairesinin ayrıca bildirmesine gerek yoktur.