

KANUNİ SÜRE GEÇTİKTEN SONRA G.V.K.'NİN GEÇİCİ 67. MADDESİNE GÖRE İHTİYARİ BEYANNAME VERİLEBİLİR Mİ?

I. GİRİŞ VE İHTİYARİ BEYANA İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMA

Gelir Vergisi Kanunu'nun (G.V.K.) geçici 67. maddesinin 5436 sayılı Kanunla değişmeden önceki halinde, elde ettikleri gelirler, G.V.K.'nın geçici 67. maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulan gerçek kişilerin, söz konusu bu gelirleri nedeniyle yıllık beyanname vermeyecekleri gibi diğer gelirleri nedeniyle verecekleri beyannamelere bu gelirleri dahil etmeyecekleri hüküm altına alınmıştı. Ancak, 5436 sayılı Kanunla G.V.K.'nın geçici 67. maddesinin (11) numaralı fıkrasında yapılan değişiklik ile anılan madde uyarınca tevkifata tabi tutulan ve yıllık veya münferit beyanname ile beyan edilmeyeceği belirtilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının **elden çıkarılmasından** doğan kazançlar için takvim yılı itibarıyla yıllık beyanname **verilebileceği** ve söz konusu beyanname ile beyan edilen gelirlerin % 15 oranı üzerinden **(2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre bu oran, 23.07.2006 tarihinden itibaren % 10 olarak uygulanır.)**¹ vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır. Söz konusu fıkra hükmü aynen aşağıdaki gibidir.

“11) Dar mükellefler de dahil olmak üzere, bu madde kapsamında tevkifata tabi tutulan ve yıllık veya münferit beyanname ile beyan edilmeyeceği belirtilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançları için takvim yılı itibarıyla yıllık beyanname verilebilir. Beyan edilen gelirden, aynı türden menkul kıymetler için yıl içinde oluşan zararların tamamı mahsup edilebilir. Beyan edilen gelir üzerinden %15 oranında (2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre bu oran, 23.07.2006 tarihinden itibaren % 10 olarak uygulanır.) vergi hesaplanır. Hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif edilen vergiler mahsup edilir, mahsup edilemeyen tutar genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilir. Şu kadar ki, mahsup edilemeyen zararlar izleyen takvim yıllarına devredilemez.”

Fıkra hükmünden de açık olarak anlaşılacağı üzere, ihtiyari beyan uygulaması, sadece menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının **elden çıkarılmasından (alım-satım)** sağlanan kazançlar için geçerlidir. **Faiz ve itfa gelirlerinin** ihtiyari olarak yıllık beyanname ile beyan edilmesi söz konusu değildir.

Diğer taraftan alım-satım kazançlarına ilişkin olarak beyan edilecek kazançlardan, aynı türden menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarına ilişkin olması şartıyla yıl içinde oluşan zararların tamamı mahsup edilebilecektir. Ayrıca beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif suretiyle ödenen vergiler mahsup edilecek, mahsup edilemeyen tutar ise genel hükümler çerçevesinde mükelleflere red ve iade edilecektir. Ancak söz konusu tevkif suretiyle ödenen vergilerin mahsup ve iadeye konu edilebilmesi için tevkif suretiyle ödenen vergilerin beyannameye dahil edilen kazançlara ilişkin olması

¹ Yapılan düzenlemeyle, söz konusu oran % 10'a indirilmiş olup, 2006 yılına ilişkin olarak verilecek beyanname, beyan edilen gelir kıst dönemler itibarıyla hesaplanarak, 23.07.2006 tarihi öncesi kıst dönemine ilişkin % 15'lik oran, söz konusu tarih sonrası kıst dönemine ilişkin olarak da % 10'luk oran uygulanacaktır.

gerekmektedir. Aksi takdirde beyannameye intikal ettirilmeyen kazançlar üzerinden yıl içinde tevkif suretiyle ödenen vergilerin, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

İşte bu iade uygulaması, ihtiyari beyanname verilmesinin sebebini ve gerekçesini oluşturmaktadır. Vergi iadesinin oluşmayacağı durumlarda başka bir deyişle yıl içinde yapılan tevkifatın, hesaplanan vergiden az olduğu durumlarda mükelleflerin ihtiyari olarak beyanname vereceklerini beklemek çok akıllıca bir beklenti olmayacaktır. Bu durumda, yıl içinde tevkif suretiyle kesilen vergileri yıllık beyanname hesaplanan vergiden fazla olan mükellefler ihtiyari olarak yıllık beyanname verilebilecektir. Konuyu bir örnek yardımıyla açıklayalım.

Örnek :

Bay (A)'nın, 2006 yılında (X) Bankası aracılığıyla yapmış olduğu menkul kıymet alım-satımına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Tarih	Menkul Kıymet Türü	Kar/Zarar	Tevkifat Matrahı	Tevkifat Oranı (%)	Vergi
Şubat 2006	Hisse Senedi	100	100	15	15
Mart 2006	Tahvil	200	200	15	30
Nisan 2006	Hisse Senedi	50	50	15	7,5
Mayıs 2006	Tahvil	-150	-	15	-
Ağustos 2006	Hisse Senedi	150	150	10	15
Eylül 2006	Tahvil	-100	-	10	-
Ekim 2006	Hisse Senedi	-100	-	10	-
Kasım 2006	Tahvil	-100	-	10	-

Örneğimizde, Bay (A)'nın ihtiyari beyanname vermesi durumunda; aynı türden menkul kıymetlere ilişkin yıl içinde oluşan zararlar mahsup edilebilecektir. Dolayısıyla, değişken getirili hisse senetleri ile sabit getirili tahvillerin alım-satımından doğan kar/zarar işlemlerinin kendi içerisinde mahsubu sonucu vergiye tabi kazanç belirlenecek olup, bu kazancın 23.07.2006 tarihine kadar olan kısmına % 15, bu tarihten sonraki kısmına ise % 10 oranı uygulanarak, hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif edilen vergiler mahsup edilecektir.

Bu durumda hesaplama aşağıdaki gibi olacaktır.

Menkul Kıymetin Türü	Kar Zarar	Beyan Edilen Gelir	Vergi Oranı (%)	Hesaplanan Vergi	Toplam	Yıl İçinde Tevkif Edilen Vergi	İade Tutarı
Hisse Senedi	200	150	15	22,5	27,5	37,5	10
		50	10	5			
Tahvil	- 150	0	-	-	-	30	30

Bay (A)'nın 2006 yılında hisse senetlerinin alım-satımından elde ettiği 200 YTL tutarındaki karın 150 YTL'lik kısmının söz konusu Bakanlar Kurulu Kararının Resmi Gazete'de yayımlandığı 23.07.2006 tarihinden önceki döneme, 50 YTL'lik kısmının ise bu tarihten sonraki döneme ilişkin olması nedeniyle farklı vergi oranları uygulanmıştır.²

Görüldüğü üzere, Bay (A)'nın yıl içinde tevkif edilen vergisi beyannamede hesaplanan vergisinden fazla olduğu için Bay (A)'nın ihtiyari olarak beyanname vermesi ve fazladan tevkif edilen vergiyi iade alması doğru ve yerinde bir davranış olacaktır.

Ancak, biz bu noktada farklı bir konunun üzerinde durmak istiyoruz. O da ihtiyari beyannamenin verilme zamanıdır. G.V.K.'nın geçici 67. maddesinin 11 numaralı fıkrası uyarınca ihtiyari olarak beyanname vermek isteyen gelir vergisi mükellefleri bu beyannamelerini kanuni süre içinde mi vermelidir? yoksa kanuni süre geçtikten sonra da ihtiyari beyanname verilebilir mi?

Özellikle bankalar ve aracı kurumlar tarafından yapılan tevkifata ilişkin bilgilerin kanuni beyanname verme süresi içerisinde sağlıklı olarak temin edilememesi durumunda doğal olarak kanuni süre içerisinde ihtiyari olarak beyanname verilmesi de söz konusu olamamaktadır. Ancak, daha sonra sağlıklı bir şekilde tevkifat bilgilerine ulaşılması sonucunda iade edilecek verginin ortaya çıktığının anlaşılması veya diğer nedenlerle kanuni süre geçtikten sonra ihtiyari olarak beyanname verilmesi istenebilmektedir. Bu durumda, kanuni süre geçtikten sonra ihtiyari beyanname verilip verilemeyeceği ise tartışmalara sebep olmaktadır. Bu tartışmanın temelinde de verilen beyanname sonucunda vergi iadesinin yapılması yatmaktadır.

Bazı görüşlere göre ihtiyari beyannamenin kanuni süre geçtikten sonra verilmesi mümkün değildir. Çünkü, G.V.K.'nın geçici 67. maddesinin (11) numaralı fıkrasında mükelleflere beyanname verip vermeme konusunda seçimlik bir hak tanınmıştır ve mükelleflerin bu seçimlik haklarını beyanname verme süresi içinde kullanmaları gerekmektedir. Bir diğer görüşe göre ise, zorunlu beyannamelerde olduğu gibi ihtiyari beyannamenin de kanuni süreden sonra verilmesi mümkündür. Çünkü, vergi kanunlarında bunu engelleyecek herhangi bir hüküm yer almamaktadır. Aşağıda bu tartışma üzerinde durulacaktır.

II. BEYANNAME VERME SÜRELERİ VE KANUNİ SÜRE GEÇTİKTEN SONRA İHTİYARİ BEYANNAME VERİLİP VERİLEMEYECEĞİ

G.V.K.'nın "yıllık beyannamenin verilmesi" başlıklı 92. maddesinde, bir takvim yılına ait beyannamenin izleyen yılın mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar **verileceği** veya taahhütlü olarak posta ile **gönderileceği** belirtilmiştir.³ Madde metnini tetkikinden anlaşılacağı üzere, beyanname verilmesi bir zorunluluktur, madde metninde yer alan "verilir" ve "gönderilir" ifadeleri beyanname verilmesinin isteğe bağlı bir şey olmadığını, bir zorunluluk olduğunu ortaya koymaktadır.

² TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre; Yeni Sisteme Göre Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilendirilmesi, Yaklaşım Yayıncılık, Mart 2007, 2. Baskı, Sayfa:409.

³ Bu hüküm, G.V.K.'nın 92. maddesinin 5615 sayılı Kanunla 04.04.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere değiştirilen hükmüdür. Değişmeden önceki haline göre yıllık beyanname mart ayının onbeşinci günü akşamına kadar verilir.

Ancak, yukarıda açıklandığı üzere, G.V.K.'nın geçici 67. maddesinin (11) numaralı fıkrasında yer alan düzenleme bu zorunluluğun bir istisnasını oluşturmuştur. Burada yıllık beyannamenin verilmesi mükelleflerin isteğine bırakılmıştır. Ayrıca, anılan maddede, bu beyannamenin ne zaman verileceği konusunda herhangi bir belirlemeye yer verilmemiştir. G.V.K.'nın geçici 67. maddesinde ihtiyari beyannamenin verilme zamanına ilişkin olarak herhangi bir düzenleme yapılmamış olması bizi bu konuda genel düzenlemeler çerçevesinde hareket etmeye zorlamaktadır.

Bu noktada birinci genel düzenleme yukarıda açıklandığı gibi yıllık beyannamenin verilme zamanına ilişkin düzenlemedir. Kanuni süre olarak adlandırılan ve G.V.K.'nın 92. maddesinde hüküm altına alınan süreler içerisinde ihtiyari olarak yıllık beyanname verilmemesi ve bu süreler dolduktan sonra ihtiyari olarak yıllık beyanname verilmesi halinde kanuni süreden sonra verilen beyannameler için hangi hükümlerin uygulanacağına bakmak gerekmektedir.

Kanuni süre geçtikten sonra iki türlü beyanname verilebilir. Bunlar, kanuni süre geçtikten sonra kendiliğinden verilen beyannameler ve kanuni süre geçtikten sonra pişmanlık talepli olarak verilen beyannamelerdir. Vergi dairelerinin kanuni süre geçtikten sonra verilen beyannameler üzerine işlem tesis etmemesini düşünmek mümkün değildir. Verilen beyannamelerin ihtiyari beyanname veya zorunlu beyanname olmasının bu durumu değiştirmemesi gerekmektedir. Gerek Gelir Vergisi Kanunu'nda gerekse Vergi Usul Kanunu'nda kanuni süreden sonra ihtiyari beyanname verilmeyeceğine yönelik bir hüküm bulunmamaktadır. Böyle bir hüküm bulunmaz iken verilen ihtiyari beyannamelerin işleme koyulması durumunda vergi iadesinin ortaya çıkacak olması (eğer vergi iadesi ortaya çıkmayacak ise mükellefler tarafından ihtiyari beyannamenin verilmesi akıllıca bir davranış olmayacaktır.) beyannamelerin kabul edilmemesine ya da işlem yapılmamasına sebep olmamalıdır. Dolayısıyla ihtiyari beyanname verip vermeme konusundaki seçimlik hakkın kanuni süre içerisinde kullanılması gerektiğini düşünmek yanlış bir düşünce tarzı olacaktır.

Yıl içinde tevkif suretiyle kesilen vergilerin yıllık beyannamede hesaplanan vergiden fazla olması nedeniyle G.V.K.'nın geçici 67. maddesinin (11) numaralı fıkrası hükmüne göre ihtiyari olarak kanuni süre geçtikten sonra verilen beyannamelerin, yukarıda açıklanan gerekçelerle, işleme tabi tutulmaması mümkün değildir. Bu şekilde verilen beyannameler, Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nde belirtildiği üzere, kanuni süre geçtikten sonra kendiliğinden verilen beyanname olarak kabul edilmeli ve Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen cezalar uygulanarak işleme tabi tutulmalıdır.⁴

III. SONUÇ

Gerek Gelir Vergisi Kanunu'nda gerekse Vergi Usul Kanunu'nda, Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinin (11) numaralı fıkrasında düzenlenen ihtiyari yıllık beyannamenin verilme zamanına ve bu beyannamenin kanuni süre geçtikten sonra verilir verilmeyeceğine ilişkin herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Hal böyleyken, bu tür beyannamelerin, vergi iadesi gerektirmeleri sebebiyle, kanuni süre dolduktan sonra, vergi dairelerince kabul edilmemeleri veya işleme tabi tutulmamaları mümkün değildir. İhtiyari yıllık beyannamenin de zorunlu yıllık beyannamelerde olduğu gibi kanuni süre geçtikten sonra verilmesinde vergi kanunları yönünden herhangi bir engel bulunmamaktadır. Bu

⁴ Bu tür beyannameler ödenecek vergi içermediği için, kanuni süreden sonra pişmanlık talepli olarak verilmeyecektir. Kanuni süre geçtikten sonra kendiliğinden verilen beyannameler için birinci derece iki kat usulsüzlük cezası kesilecektir.

nedenle, bu tür beyannamelerin kanuni süre geçtikten sonra kendiliğinden verilmiş beyanname olarak kabul edilmesi ve gerekli cezalar uygulandıktan sonra işleme koyulması gerekmektedir.

Emre KARTALOĞLU
Gelirler Kontrolörü

Adres : *Gelirler Kontrolörleri İstanbul Grup Başkanlığı*
Büyükdere Cad. No:189 Levent / İSTANBUL

Tel : *0 212 270 20 59*

Hesap No : *Akbank Levent Şubesi 83019*