

# YIL İÇİNDE ÖDENEN GEÇİCİ VERGİ VE TEVKİF SURETİYLE ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU NETİCESİNDE ÖDENECEK GEÇİCİ VERGİ ÇIKMASA DAHİ EKSİK BEYAN YAPILAN GEÇİCİ VERGİ DÖNEMİNE İLİŞKİN DÜZELTME BEYANNAMESİ VERİL

YIL İÇİNDE ÖDENEN GEÇİCİ VERGİ VE TEVKİF SURETİYLE ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU NETİCESİNDE ÖDENECEK GEÇİCİ VERGİ ÇIKMASA DAHİ EKSİK BEYAN YAPILAN GEÇİCİ VERGİ DÖNEMİNE İLİŞKİN DÜZELTME BEYANNAMESİ VERİLMELİ MİDİR?

Güray ÖĞREDİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir  
Mazars&Denge Denetim YMM A.Ş.

Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Temmuz 2006

## 1- GİRİŞ

Mükellefler GVK Mükerrer Madde 120 ve KVK Madde 25 kapsamında cari vergilendirme döneminin yıllık vergisine mahsuben, takvim yılının üçer aylık dönemleri halinde elde ettikleri kazançlarına göre geçici vergi beyanı yapmakta ve bu beyanda ödenecek vergi çıkması halinde geçici vergi ödemektedirler.

Muhasebe, çeşitli nedenlerle hata yapmaya müsait işlemlerden oluşmaktadır. Ayrıca, vergi mevzuatındaki karmaşık ve takibi zor hükümler nedeniyle mükellefler beyanları sırasında da hatalı işlemler yapabilmektedirler.

Mükelleflerin özellikle yıl içindeki yoğun işlemleri nedeniyle, kanun koyucuda bu zorlukları göz önüne almıştır ve GVK Mükerrer Madde 120'de; "Yapılan incelemeler sonucunda geçmiş dönemlere ait **geçici verginin %10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde**, eksik beyan edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergiler terkin edilir, ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilir" şeklinde açıklama yapmıştır.

Çalışma konumuz, mükellefin geçici vergi beyanında çeşitli indirim ve ilaveler neticesinde vergi matrahının oluşmaması ve dolayısıyla geçici vergi beyanında vergi hesaplanmamasına rağmen, sonradan yapılan incelemeler neticesinde (mükellefin yıl sonu işlemleri sırasında kendisinin tespit ettiği veya tam tasdik denetimlerini gerçekleştiren Yeminli Mali Müşavirlik firmasının denetimi sonucunda) çeşitli hatalar tespit edilirse ve bunların düzeltilmesi neticesinde geçici vergide matrah oluşursa ancak mükellefin yıl içinde ödediği geçici vergilerin ve tevkif suretiyle ödediği vergilerin mahsubu neticesinde ödenecek bir geçici vergi çıkmasa dahi, ilgili döneme düzeltme beyanı verilmesi gerekir mi?

## 2- ÖRNEK UYGULAMA

Mükellef 2005/4. dönemde geçici vergi beyanını aşağıdaki şekilde yapmıştır.

Kurum Kazancı	: 100.000 YTL
K.K.E.G. (+)	: 20.000 YTL
Yatırım İndirimi (-)	: 120.000 YTL
Vergi Matrahı	: ---

Mükellefin 2005/2. dönemde ödediği geçici vergi 30.000 YTL olup, ayrıca tevkif suretiyle ödemiş olduğu vergilerde 6.500 YTL'dir. Mükellefin faydalanabileceği toplam yatırım indirimi istisnası tutarı ise 165.000 YTL'dir.

Mükellefin süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesine istinaden denetimlerini gerçekleştiren Yeminli Mali Müşavirlik firmasının denetim ekibinin incelemeleri neticesinde, Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin 20.000 YTL değil, 80.000 YTL olması gerektiği tespit edilmiş ve ayrıca 25.000 YTL tutarında gelir tahakkuku yaptırılmıştır.

Bu tespit ve düzeltmeler neticesinde mükellefin olması gereken geçici vergi beyanı aşağıdaki gibidir.

Kurum Kazancı	: 125.000 YTL
K.K.E.G. (+)	: 80.000 YTL
Yatırım İndirimi (-)	: 165.000 YTL
Vergi Matrahı	: 40.000 YTL
Hesaplanan Geç.Vrg.	: 12.000 YTL
Önceki Dönemlerde	
Ödenen Geçici Vergi	: 30.000 YTL
Tevkif Suretiyle	
Ödenen Vergi	: 6.500 YTL

Ödenecek Geçici	
Vergi	: ---
İadesi Gereken	
Vergi	: 24.500 YTL

Görüldüğü gibi, düzeltmeler öncesinde mükellefin yapmış olduğu geçici vergi beyanına göre, yatırım indirimi istisnası nedeniyle vergi matrahı oluşmamıştır. Ancak düzeltmeler sonrasında 40.000 YTL matrah oluşmuş ve 12.000 YTL geçici vergi hesaplanmıştır. Ancak, bu hesaplanan vergi ödenecek vergiye dönüşmemekte, yıl içinde ödenen geçici vergi ve tevkif suretiyle ödenen vergilerin mahsubu neticesinde mükellefin 24.500 YTL nakden veya mahsuben iadesini talep edebileceği vergi alacağı oluşmaktadır.

2005/4. dönem geçici vergi beyanı düzeltme beyannamesi verilerek düzeltilmeli midir, yoksa bilfiil gecikme faizi ve vergi cezası gerektirecek bir vergi ziyayı oluşmadığı için kurumlar vergisi ya da gelir vergisi beyannamesi olması gerektiği şekilde verilse yeterli midir? İkinci yöntemin seçilmesinin, yani düzeltme beyanı verilmemesinin vergi mevzuatı açısından sakıncası ya da yaptırımı var mıdır?

### 3- KONU HAKKINDAKİ YASAL MEVZUAT

GVK Mükerrer Madde 120'nin 4. fıkrasına göre, "Yapılan incelemeler sonucunda geçmiş dönemlere ait **geçici verginin %10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde**, eksik beyan edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergiler terkin edilir, ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilir."

**217 sayılı GVK Genel Tebliğinin [1] (66) numaralı paragrafına göre;** "Hesaplanan geçici vergiden varsa o hesap dönemi ile ilgili olarak daha önce ödenmiş geçici vergi ve geçici vergiye tabi kazançlarla ilgili olarak tevkif edilmiş vergiler mahsup edilecektir. **Mahsuptan sonra kalan tutar o dönem için ödenmesi gereken geçici vergi olacaktır**"

Aynı tebliğin (61) numaralı paragrafına göre; "**Geçici verginin % 10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespit edilmesi halinde**, % 10'u aşan kısım re'sen veya ikmalen tarhiyata konu olacaktır. Bu durumda, tarh edilecek ek vergi için vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi uygulanacaktır. İkmalen veya re'sen tarhiyata konu matrah farkının Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde belirtilen fiil ve işlemlerden kaynaklanması halinde, ayrıca söz konusu madde hükmüne göre ceza uygulanacaktır."

(71) numaralı paragrafa göre ise; "Bir geçici vergi döneminde tevkif suretiyle kesilen vergiler hesaplanan geçici vergi tutarından fazla ise, artan tutar izleyen geçici vergi dönemlerinde hesaplanacak vergiden mahsup edilecektir."

(81) numaralı paragrafa göre ise; "Ödenen geçici vergi tutarının, geçici verginin ilgili olduğu döneme ilişkin olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması halinde; **mahsup edilemeyen tutar, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilecektir.** Bu mahsuba rağmen arta kalan bir miktarın bulunması halinde, kalan kısım mükellefin o yılın sonuna kadar yazılı olarak başvurması kaydıyla kendisine nakden iade edilecektir."

**VUK'nun "Pişmanlık ve İslah" başlıklı 371. maddesine göre;** "Beyana dayanan vergilerde **vergi ziyaı cezasını gerektiren** (360 ıncı maddede yazılı iştirak şeklinde yapılanlar dahil) kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyaı cezası kesilmez." Aynı Kanun maddesinin 4. bendine göre ise; "Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi"

#### **4- DEĞERLENDİRMELERİMİZ**

Gerek GVK Mük.Md.120 ve gerekse 217 sayılı GVKG'nin (61) numaralı paragrafında **geçici verginin eksik beyanından** bahsedilmektedir. Bu konu uygulamada genellikle şu noktada sorun oluşturmaktadır. Örneğimizden farklı olarak, mükellefin düzeltme öncesi beyanında ödenecek bir vergi beyan edilmemiş ancak düzeltmeler neticesinde olması gereken geçici vergi beyanında vergi ödenmesi gerektiği tespit edilmişse, bilfiil %10 hata marjının hesabında dikkate alınacak, mukayese edilecek bir vergi olmadığı için, düzeltme sonrası ödenmesi gereken geçici vergi normal vade tarihine kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplanmak ve ayrıca vergi ziyaı cezası da hesap edilmek suretiyle ödenecektir.

Bizim verdiğimiz örnekte de, mükellefin düzeltme öncesi 2005/4. dönem geçici vergi beyanında ödenecek bir geçici vergi beyan edilmemekte ancak düzeltme işlemleri neticesinde 12.000 YTL geçici vergi hesap edilmektedir. Ancak, yıl içinde ödenen geçici vergilerin ve tevkif suretiyle ödenen geçici vergilerin mahsubu neticesinde ise ödenecek bir geçici vergi oluşmamaktadır.

Ayrıca 217 numaralı GVKG'nin (66) numaralı paragrafında da açıklandığı üzere, hesaplanan geçici vergiden varsa o hesap dönemi ile ilgili olarak daha önce ödenmiş geçici vergi ve geçici vergiye tabi kazançlarla ilgili olarak tevkif edilmiş vergiler mahsup edilecektir. **Mahsuptan sonra kalan tutar o dönem için ödenmesi gereken geçici vergi olacaktır.**

VUK'nun 134. maddesinde "Vergi İncelemesinden Maksat", ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır şeklinde açıklanmıştır. Bu incelemelerde sadece Maliye lehine düşünülmeyecek, mükellefin hakkı olan işlemlerde olması gereken verginin tespitinde dikkate alınacaktır. Yani sadece matrah arttırıcı işlemler üzerinde durulmamalı, mükellef tarafından tespit edilemeyen ancak hakkı olan gider, indirim, istisna gibi konularda tespit edilirse dikkate alınmalıdır.

Bize göre, VUK'nun 3. maddesinde yer alan ve tüm vergisel konulardaki değerlendirmeye ve yorumlarımızda esas aldığımız, "**vergilelendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır**" hükmüne göre, vergi ziyaı oluşmayan, bir diğer söyleyişle **hazine açısından bir kayıp oluşturmayan** (2) numaralı bölümdeki örneğimizde düzeltme beyanına gerek yoktur. Kaldı ki VUK'nun 371. maddesinin ilk fıkrasında vergi ziyaı gerektirecek konularda mükelleflere maddede yer alan şartlara uyulması kaydıyla vergi ziyaı cezası kesilmeden pişmanlık ve ıslah yoluyla düzeltme beyanında bulunulması imkanı getirilmiştir.

Ancak, vergi idaresine yapılan beyanların mutabık ve tutarlı olması amacıyla, örneğimiz açısından 2005/4. dönem geçici vergi beyannamesi ile 2005 yılına ait kurumlar veya gelir vergisi beyanında beyan edilecek ticari kazancın, hesap edilen verginin, mahsup ve indirimlerin mutabık olması nedeniyle düzeltme beyanı verilmesi elbette şeklen daha güzel bir uygulamadır.

Örneğimizdeki verilere göre düzeltme beyanı verilmemesinin ise vergi mevzuatımız açısından cezai işlem gerektirecek bir yanı yoktur çünkü; hazine kaybı (vergi ziyayı) oluşmamaktadır.

**Hazırlayan:**

**Güray ÖĞREDİK**

**Serbest Muhasebeci Mali Müşavir**

[gogredik@mazarsdenge.com.tr](mailto:gogredik@mazarsdenge.com.tr)

**Mazars/Denge Denetim YMM A.Ş.**

**Vergi Bölümü/Uzman Denetçi**

---

[1] 27.12.1998 tarih ve 23566 sayılı Resmi Gazetede yayınlamıştır.