

GEÇİCİ VERGİ

Ayhan YAMAN*

1- GENEL BİLGİ

Gelir üzerinden alınan vergilerin büyük bir bölümünün ücretlerin tahakkuku aşamasında ücretli kesim tarafından ödendiği bir durumda, yine küçümsenmeyecek bir kısım mükellefin bir takvim yılında elde etmiş oldukları kazançlarının vergilerini ertesi yıl mart veya nisan ayında beyan ederek taksitler halinde ödemeleri, yüksek enflasyon ortamında ücretli kesim ile diğer gelir grupları arasında adaletsizlik yaratmıştır.

İdare açısından baktığımızda da vergilerin geç tahsil edilmesi, kamu alacağıının reel değerinin azalmasında neden olmaktadır.

Belirtilen durumlar ücretliler dışındaki, bir kısım mükellefler için de ileride ödeyecekleri gelir veya kurumlar vergisine mahsuben peşin vergi ödemeleri gerekliliğini gündeme getirmiştir.

Gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari ve mesleki kazanç sahiplerinin peşin vergi ödemeleri ilk kez; 24.12.1980 gün ve 2361 sayılı Yasa ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen mük. 117 inci madde hükmü ile sağlanmıştır.

Çeşitli aşamalardan geçen, hatta bir dönem kaldırılan ancak yukarıda açıklanan gereklilik nedeniyle bir türlü vazgeçilemeyen peşin verginin, 4369 sayılı yasadın önceki yaygın olarak uygulanış şekli 31.12.1988 gün ve 3505 sayılı kanun ile 01.01.1989 tarihinden geçerli olmak üzere Gelir Vergisi Kanununa eklenen ve "Geçici vergi" başlığı altında düzenlenen mük. 120 inci madde ile uygulamaya girmiştir.

Yine 4369 sayılı Yasadan önce yürürlükte olan ancak ihtiyari olması nedeniyle uygulamada pek fazla tercih edilmeyen;

Bilanço usulüne göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin isterlerse cari vergilendirme dönemine ilişkin olarak çıkarılacak üçer aylık bilanço ve gelir tablosuna göre hesaplanan kazançları üzerinden %25 oranında geçici vergi ödeyebileceklerini belirten hüküm Gelir Vergisi Kanunu'nun mük. 120 inci maddesine 3946 sayılı yasa ile 01.01.1994 tarihinden geçerli olmak üzere eklenmiştir.

Bahsi geçen hüküm yeniden gözden geçirilerek 4369 sayılı yasa ile ve

(*) Vergi Denetmeni

01.01.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere zorunlu hale getirilmiştir. Ancak yapılan bu düzenlemenin ekonominin daralma sürecine denk gelmesi, doğal olarak oluşacak tepkiye gerekçe yaratmış ve çeşitli çevrelerce oluşan bu tepkilerin makul karşılanması sonucunu doğurmuştur.

Bu doğrultuda 4444 sayılı yasa ile 1.1.2000 tarihinden geçerli olmak üzere; Gelir Vergisi Kanunu'nun mük. 120 inci maddesinde yer alan ve geçici vergi dönemlerini belirleyen "üçer aylık" ibaresi "altışar aylık", KVK.nun 25 inci maddesinde yer alan ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin ödeyecekleri geçici vergi oranını belirleyen %25 oranı %20 olarak değiştirilmiştir.

Gelir vergisi mükelleflerinin ise tabi olduğu 4369 sayılı kanunla belirlenen %15 oranı GVK.nun mük. 120 inci ve Geçici 57. inci maddeleri hükmü doğrultusunda korunmuştur.

4444 sayılı yasa ile getirilen değişiklikler 226 seri nolu GVK Genel Tebliğinin 5 inci bölümünde açıklanmış olup söz konusu değişiklikler dışındaki hususlarla ilgili olarak 217 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan açıklamalar çerçevesinde hareket edileceği belirtilmiştir.

Yazımızın konusunu 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere 4369 sayılı yasa ile getirilen ve halen yürürlükte olan Geçici verginin eksik

beyan edilmesi durumunda re'sen veya ikmalen tarhiyat ve ceza uygulaması oluşturmaktadır.

II. MÜKELLEFLER TARAFINDAN GEÇİCİ VERGİNİN EKSİK BEYAN EDİLMESİ DURUMUNDA RE'SEN VEYA İKMALEN TARHİYAT VE CEZA UYGULAMASI

01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere 4369 sayılı Kanun ile değişen Gelir Vergisi Kanunu'nun mük. 120 inci maddesinin dördüncü fıkrasında;

"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 vergi terkin edilir, ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilir" hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm doğrultusunda geçici verginin %10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespit edilmesi durumunda %10'u aşan kısmı re'sen veya ikmalen tarhiyata konu olacaktır. Geçici vergide de dönemsellik ilkesi geçerli olduğuna göre söz konusu %10 oranı her geçici vergi dönemi için ayrı ayrı aranacaktır.

Belirtilen oranın uygulanacağı tutar ise doğru olarak beyan edilmesi gereken geçici vergi matrahıdır. Aksi durumda vergide adalet ilkesinin zedelenmesi durumu ortaya çıkacaktır.

Doğru olarak beyan edilmesi gereken geçici vergi matrahı ile, beyan edilen geçici vergi matrahı arasındaki fark; başka bir deyişle matrah farkı, doğru olarak beyan edilmesi gereken geçici vergi matrahının %10'undan fazla ise, fazla olan kısım re'sen veya ikmalen tarhiyata konu olacak ve söz konusu tutar üzerinden fark geçici vergi hesaplanacaktır.

Örnek 1 :

Hesap dönemi takvim yılı olan (X) Limited Şirketinin 2000 yılına ilişkin olarak geçici vergi beyanları aşağıdaki gibidir.

01.01.2000 - 30.06.2000
tarihlerini kapsayan Birinci
geçici vergi döneminde
beyan edilen matrah 2.000.000.000

01.07.2000 - 31.12.2000
tarihlerini kapsayan İkinci
geçici vergi döneminde
beyan edilen matrah 3.000.000.000

2001 yılının mart ayında yapılan inceleme sonucu geçici vergi dönemleri itibariyle bulunan matrah farkları aşağıdaki gibidir :

Birinci dönem 500.000.000

İkinci dönem 1.000.000.000

Yukarıda verilen bilgiler paralelinde şirketin birinci geçici vergi dönemi için beyan etmesi gereken matrah (2.000.000.000 + 500.000.000 =) 2.500.000.000 TL.'dir.

Söz konusu tutarın %10'u olan (2.500.000.000 x %10 =)

250.000.000 TL. ile aynı dönem için tespit edilen 500.000.000 matrah farkı karşılaştırıldığında; matrah farkının beyan edilmesi gereken geçici vergi matrahının %10'undan büyük olduğu (500.000.000 > 250.000.000) görülecektir.

Bu durumda;

500.000.000 - 250.000.000 =
250.000.000 TL. üzerinden
(250.000.000 x %20 =) 50.000.000
TL. fark geçici vergi hesaplanacaktır.

(X) Limited Şirketinin ikinci geçici vergi dönemi değerlendirildiğinde;

Bulunan matrah farkının (1.000.000.000 TL) beyan edilmesi gereken geçici vergi matrahının %10'undan [(3.000.000.000 + 1.000.000.000) x %10 = 400.000.000] büyük olduğu görülmektedir.

Bu durumda;

1.000.000.000 - 400.000.000 =
600.000.000 TL. üzerinden
(600.000.000 x %20=) 120.000.000
TL. tutarında geçici vergi hesaplanacaktır.

Söz konusu tutar üzerinden, birinci dönem için hesaplanan 50.000.000 TL. geçici vergi farkı düşüldükten sonra kalan (120.000.000 - 50.000.000 =) 70.000.000 TL. ikinci döneme ilişkin geçici vergi farkı olarak bulunacaktır.

III.CEZA UYGULAMASI

Gelir veya Kurumlar Vergisi mükelleflerinin altışar aylık dönemleri

esas olarak ödeyecekleri geçici vergiyi cari vergilendirme döneminin Gelir veya kurumlar vergisine mahsup edecekleri GVK'nun mük. 120 ve KVK'nun 25 inci maddelerinde hüküm altına alınmıştır.

Yine Gelir Vergisi Kanunu'nun mük. 120 inci maddesinin dördüncü fıkrasında "...mahsup süresi geçtikten sonra kesinleşen geçici vergi terkin edilir. Ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilir." şeklinde belirtilmiştir.

Söz konusu hükümler çerçevesinde örneğimize yeniden dönersek;

(X) limited şirketi hakkında re'sen veya ikmalen tarh edilecek birinci altı aylık dönem için 50.000.000 TL., ikinci altı aylık dönem için 70.000.000 TL. fark geçici vergilerin mahsup dönemi incelemenin yapıldığı dönem itibarıyla (Mart 2001)¹ henüz geçmemiş olduğu için², fark geçici vergilerin aslı, gecikme faizi ve vergi ziyai cezaları ile birlikte aranacaktır.

227 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin geçici vergi uygulamasına ilişkin açıklamaların yer aldığı 5 inci bölümünde geçici vergi dönemlerinin altışar aylık olmakla birlikte beyan edilecek kazancın hesaplanmasında 6 ve 12 aylık mali tabloların esas alınacağı belirtilmiştir.

Söz konusu hüküm çerçevesinde ve yapılan inceleme sonucu birinci altı aylık dönemde matrah farkı tespit edilmekle birlikte, ikinci altı aylık dönemde matrah farkının bulunamaması durumunda hesaplanacak gecikme faizi ve vergi ziyai cezası açısından özellik gösteren hususlar örnek 2 yardımıyla açıklanacaktır.

Örnek 2 :

Hesap dönemi takvim yılı olan (Y) limited şirketinin 2000 yılına ilişkin olarak geçici vergi beyanları aşağıdaki gibidir.

Birinci dönemde beyan edilen geçici vergi matrahı; 2.000.000.000 TL.

İkinci dönemde beyan edilen geçici vergi matrahı; 4.000.000.000 TL.

2001 yılının Mayıs ayında yapılan inceleme sonucu;

Birinci geçici vergi döneminde 500.000.000 TL. matrah farkı bulunmuş.

İkinci geçici vergi döneminde ise matrah farkı bulunamamıştır.

Bir başka anlatımla birinci geçici vergi döneminde

$$[(500.000.000 - (2.500.000.000 \times 0.1)) \times 0.20 = 50.000.000 \text{ TL.}]$$
 eksik geçici vergi ödenmiştir. Ancak söz konusu eksik ödeme ikinci geçici vergi döneminde telafi edilmiştir.

1 Örneğimizde inceleme sonucu bulunan vergi farklarının incelemenin yapıldığı mart 2001 döneminde kesinleştiği varsayılmıştır.

2 Mahsup işlemi Nisan ayında verilecek olan Kurumlar Vergisi Beyannamesinde hesaplanacak kurumlar vergisi üzerinden yapılacaktır.

Bununla birlikte 50.000.000 TL. birinci geçici vergi döneminin normal vade tarihinde (15 Ağustos 2000) ikinci geçici vergi döneminin normal vade tarihine kadar (15 Şubat 2001) geçen süre için hazinenin kasasına geç intikal etmiştir. Dolayısıyla bize göre gecikme faizinde bu sürelerin esas alınarak hesaplanması gerekmektedir.

50.000.000 TL. fark geçici verginin 26 Mayıs 2001 tarihinde uzlaşmanın sağlandığı varsayımında normal vade tarihinden (15 Ağustos 2001) uzlaşmanın sağlandığı tarihe

kadar (26 Mayıs 2001) geçen süre için gecikme faizi hesaplanacak ve hesaplanan gecikme faizinin yarısının 50.000.000 TL.'na eklenmesi suretiyle uygulanacak vergi ziyai cezasının tutarı tespit edilecektir.

Örneğimizde incelemenin Mayıs 2001 tarihinde yapılması ve uzlaşmanın 26 Mayıs 2001 tarihinde sağlanması nedeniyle bulunan fark geçici verginin mahsup süresi (Nisan 2001) geçmiştir. Bu nedenle düzenlenen vergi inceleme raporunda hesaplanan geçici vergi aslının terkinin istenmesi gerekmektedir.