

COVID-19 NEDENİYLE ŞÜPHELİ HALE GELEN ALACAKLARIN VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

ASSESSMENT OF RECEIVABLES THAT BECOME DOUBTFUL DUE TO COVID-19 IN TERMS OF TAX LEGISLATION



Meltem ALTIN*



Durdu Mehmet SAĞER**

ÖZ

Çin Halk Cumhuriyeti'nin Vuhan kentinde ortaya çıkan ve tüm dünyaya yayılan Covid-19 (Koronavirus-19) salgın hastalığının olumsuz etkilerinin azaltılması amacıyla bir dizi önlemler alınmıştır. Bunlardan bazıları; 7226 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun Gecici 1'inci maddesinde düzenlenen; icra takibi başlatma, dava açma vb. diğer bazı işlemlere ait süreler 30/04/2020 tarihine kadar durdurulması ve daha sonra Cumhurbaşkanlığı kararı ile 15/06/2020 tarihine kadar uzatılmasıdır. Dava ve icra işlemlerinin durması sebebiyle işletmeler tarafından, geçici vergi beyanının tespitinde şüpheli alacak karşılığının ayrılıp/ayrılmayacağı sorunsalı ortaya çıkmıştır. Bu çalışmada, Covid-19 nedeniyle şüpheli hale gelen alacakların geçici vergi açısından etkileri değerlendirilmiştir.

ABSTRACT

A series of measures have been taken to reduce the adverse effects of Covid-19 (Koronavirus-19) epidemic disease which emerged from the city of Wuhan in the People's Republic of China. One of those measures was the revision of the first article in provisional which amended a change in parts of the law numbered 7226; the cease of requests for enforcement/bankruptcy and similar proceedings until 30/04/2020 which later was extended until June 15, 2020, under President's orders. Due to the cessation of the proceedings of lawsuits and enforcement proceedings, the problematic has arisen whether the law can benefit from this provision or not. In this study, the effects of receivables which became doubtful due to Covid-19 in terms of advance tax were evaluated.

* Doktora Öğrencisi, Sakarya Üni., İşletme Enstitüsü, altin.mltm@gmail.com, ORC-ID: 0000-0001-6673-3627.

** Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, durdu.mehmet.sager@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-9228-5917.

SAĞER, D. M., ALTIN, M. (Eylül 2020). Covid-19 Nedeniyle Şüpheli Hale Gelen Alacakların Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi, *Vergi Raporu*, 252, (114-121).

Makale Türü: Derleme

M.G.T.: 29.06.2020 / M.K.T.: 24.08.2020

Anahtar Sözcükler: Covid-19 (Koronavirüs-19), Türkiye, Geçici Vergi, Şüpheli Alacaklar Karşılığı, Vergisel Tedbir

Jel Sınıflandırma Kodları: H26, H29, K34

Keywords: Coronavirus (Covid-19), Turkey, Provisional Tax, Provision For Doubtful Receivables, Tax Measures

Jel Classification Codes: H26, H29, K34.

GİRİŞ

Çin Halk Cumhuriyeti'nin Vuhan kentinde ortaya çıkan ve ilk kez Mart 2020 tarihinde de ülkemizde görülen Covid-19 salgını, devletlerde iktisadi, ekonomik ve sosyal yönler bakımından olumsuz etkiler meydana getirmiştir. Covid-19 nedeniyle ortaya çıkan olumsuz etkiler ticari faaliyette bulunan şahısları ve kurumları da etkisi altına almıştır. Bu bağlamda, diğer ülkeler gibi Türkiye de ekonomik anlamda olumsuz etkilenmiştir.

Covid-19 sebebiyle meydana gelen olumsuzlukların etkisinin azaltılması amacıyla bir dizi önlemler alınmıştır. Mükelleflerin karşılaştıkları olumsuzlukların bertaraf edilmesi amacıyla hukuk ve ekonomi alanlarında düzenlemeler yapılmıştır. Bunlardan bazıları; 7226 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun Geçici 1'inci maddesinde düzenlenen; icra takibi başlatma, dava açma vb. diğer bazı işlemlere ait süreler 30/04/2020 tarihine kadar durdurulması ve daha sonra Cumhurbaşkanlığı kararı ile 15/06/2020 tarihine kadar uzatılmasıdır. V.U.K.'un 13'üncü maddesinde mücbir sebep halleri sayılmış olup, 15'inci maddesinin 3. fıkrasındaki yetkiye istinaden 518 nolu V.U.K. Genel Tebliği vb. diğer bazı düzenlemeler ortaya konulmuştur.

Covid-19 salgını, ticari hayatı olumsuz etkileyen mükelleflerin ödev ve sorumluluklarında da birtakım belirsizlikleri beraberinde getirmiştir. Covid-19 sürecinde ortaya çıkan belirsizliklerden biri de şüpheli hale gelen alacakların geçici vergi açısından işletmeler nezdindeki etkilerinin değerlendirilmesidir. Geçici vergi beyanı verme zorunluluğu olan işletmeler için geçici vergi beyanının tespiti Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından

yayımlanan 217 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile düzenlenmiştir. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunun'un mükerrer 120'nci maddesinde düzenlenen Geçici Verginin beyan edilmesi ve Geçici Vergi dönemlerinde beyan edilecek kazancın tespitinde 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 323'üncü maddesinde düzenlenen şüpheli ticari alacak karşılığı dikkate alınabilecektir. Ancak dava açma işlemlerinin de 15 Haziran'a kadar durdurulması ve dava açılmaması nedeniyle kanun hükmünün durumu belirsizliğini korumaktadır. 518 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile mücbir sebep kapsamına dahil edilen mükelleflerle ilgili olarak; 27/04/2020, 27/05/2020 ve 26/06/2020 tarihine kadar verilmesi gereken Muhtasar Beyanname (Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannameleri dahil) ve Katma Değer Vergisi Beyannameleri mücbir sebep kapsamına alınmış ancak 18/05/2020 tarihine kadar beyan edilip ödenmesi gereken 2020 1'inci Geçici Vergi Beyannamesi mücbir sebep kapsamına alınmamıştır.

1- GEÇİCİ VERGİNİN KAPSAMI

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunun'un mükerrer 120'nci maddesinde Geçici Vergi;

"Ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bu kanunun ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin (4444 sayılı Kanunun 2'nci maddesiyle değiştirilen ibare. Yürürlük; 1.1.2000) altışar aylık (2000/1514 sayılı BKK ile üçer aylık yürürlük; 01.01.2001) kazanç-

ları (42'nci madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç) üzerinden 103'üncü maddede yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi ödemekle yükümlüdürler. Geçici vergi matrahının hesaplanmasında dönem sonu mal mevcutları, kayıtlar üzerinden tespit edilebilir.

(700 Sayılı KHK'nın 45 inci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 09.07.2018) Cumhurbaşkanlığı geçici vergi dönemlerini üç aya indirmeye, geçici verginin beyan süresini üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın ondördüncü, ödeme süresini ise onyedinci günü akşamı olarak belirlemeye yetkilidir.

Hesaplanan geçici vergi, (4444 sayılı Kanunun 2'nci maddesiyle değiştirilen ibare. Yürürlük; 1.1.2000) altı aylık (2000/1514 sayılı BKK ile üç aylık. Yürürlük; 01.01.2001) (5615 Sayılı Kanunun 10 uncu maddesiyle değişen ibare. Yürürlük: 04.04.2007) dönemi izleyen ikinci ayın ondördüncü günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve onyedinci günü akşamına kadar ödenir. Aynı dönem içinde tevkif edilmiş bulunan gelir vergisi (42'nci maddede belirtilen kazançlardan yapılan tevkifat hariç) hesaplanan geçici vergiden mahsup edilir.

Bir önceki takvim yılında (4444 sayılı Kanunun 2'nci maddesiyle değiştirilen ibare. Yürürlük; 1.1.2000) altışar aylık (2000/1514 sayılı BKK ile üçer aylık. Yürürlük; 01.01.2001) dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen tutar, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı, o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edilir." düzenlenmiştir.

2- VERGİ USUL KANUNU'NDA ŞÜPHELİ ALACAKLAR

Günümüzde işletmeler mal ve hizmetlerin bedelini peşin veya vadeli olarak ödeyebilmek-

tedirler. Küreselleşmeyle birlikte işletmeler pazarda rekabet avantajı sağlayabilmek ve daha fazla kazanç sağlayabilmek için mal ve hizmet satışlarını daha çok vadeli şekilde gerçekleştirmek zorunda kalmaktadırlar. Satıcı işletmelerin vadeli satışlara vade farkı yansıtması, vadeli mal ve hizmet alımı yapan işletmelerin ise finansman imkânı sağlaması nedeniyle daha cazip hale gelmiş gözüktüğü de satıcı işletmelerin tahsilatta yaşıyabileceği olumsuz durumlar bulunmaktadır. Türk Vergi Sistemi'nde, işletmelerin alacaklarını tahsil edilememesi durumlarına ilişkin olarak şüpheli alacaklar ile ilgili birtakım düzenlemeler yapılmıştır.

Mükellefler tarafından elde edilen ticari ve zirai kazancın tespitinde tahakkuka dayalı bir vergileme esası benimsenmiştir. İşletmeler satmış oldukları mal ve hizmet bedellerini tahsil edememesi dahi hasılatlarına intikal ettirirler. Bu nedenle V.U.K.'un 323'üncü maddesinde hangi alacakların şüpheli alacak sayılacağı belirtilmiş ve maddede belirtilen şartların sağlanması halinde mal ve hizmet bedellerinin tahsil edilememesi durumunun ortaya çıktığı dönemde karşılık ayrılarak daha önce hasılat olarak kaydedilen tutarların gider yazılmasına imkan tanınmıştır. Şüpheli alacak, nitelik itibarıyla tahsili şüpheli hale gelen alacaktır. V.U.K.'un 323'üncü maddesinde belirtilen şartlara haiz olan alacaklar şüpheli alacaklar olarak değerlendirilir.

Maddede yer alan hükme göre;

"Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

1. Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar,
2. Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar, şüpheli alacak sayılmaktadır.

Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir. Bu karşılığın hangi alacaklara

ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder. Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tehsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir.” Şeklinde hükme bağlanmak suretiyle, söz konusu alacaklar için hangi koşullarda ve ne gibi işlemler sonucunda şüpheli alacaklar karşılığı ayrılması gerektiği açıklanmış bulunmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan 217 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile geçici vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınabilecek hususlardan biri olan şüpheli alacaklarla ilgili olarak; “Şüpheli hale gelen alacaklar için değerlendirme günü itibarıyla karşılık ayırma şartlarının bulunup bulunmadığına bakılarak, şartların gerçekleşmesi halinde karşılık ayrılabilir. Şüpheli hale gelen alacağın içinde bulunduğu hesap dönemini aşmamak üzere geçici vergi dönemlerinden herhangi birinde karşılık ayırmak mümkündür.”

şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Bir alacağın, gerekli şartların varlığı halinde şüpheli alacak olarak kabul edilip karşılık ayrılabilmesinin yanında bu nitelikte bir alacağa hangi dönemde karşılık ayrılması gerektiği önem arz eden bir husustur. İşletmelerin sınırsız kabul edilen ömürleri belirli dönemlere ayrılarak, hem vergi kanunları itibarıyla kazanç elde edilen dönemlerin tespitinin sağlanması hem de işletme ile ilgili bilgi sahibi olmak isteyen karar mercilerinin dönemler itibarıyla ayrı ayrı bilgi sahibi olabilmeleri sağlanmıştır. V.U.K.’un 174’üncü maddesinde düzenlenen hesap dönemi kavramı ile ilgili olarak; “Hesap dönemi normal olarak takvim yılı olduğu, defterlerin hesap dönemi itibarıyla tutulacağı ve faaliyetleri takvim yılına uygun olmayan mükelleflerin talep etmeleri halinde 12’şer aylık özel hesap dönemi itibarıyla tespit edilebileceği” şeklinde hükümlere yer verilmiştir.

Mükellefler, vergiye tabi kazançlarını hesap dönemi itibarıyla tespit etmeleri gerekmektedir.

VUK’un 323/2’nci maddesinde “Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.” hükmü ile alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre karşılık ayrılmasına imkan tanınmıştır. Alacağa, şüpheli hale geldiği hesap döneminde tasarruf değerine göre karşılık ayrılabilir. Ancak şüpheli alacak karşılığı ayrılmasının ihtiyarı olduğu hususu da dikkate alınmalıdır. Geçici vergi uygulamasında şüpheli hale gelen alacağa karşılık ayrılabilmesi için geçici vergi dönemi itibarıyla kanunda belirtilen şartların sağlanması halinde karşılık ayrılabilir. Örneğin, birinci vergilendirme döneminde karşılık ayrılmamış olsa bile, şartların sağlanması halinde ikinci, üçüncü veya dördüncü vergilendirme dönemlerinde karşılık ayrılabilir.

3- ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIĞI UYGULAMASINDA ÖZELLİKLI DURUMLAR

Şüpheli alacak karşılığı uygulamasında farklı hususların ortaya çıkması, mükellefler nezdinde bir takım soru işaretlerini de beraberinde getirmiştir. Bu bölümde uygulamada ortaya çıkan duraksamaların çözüme kavuşturulması ve farklı konularda Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilmiş özelgeler çerçevesinde değerlendirme yapılacaktır.

3.1- Katma Değer Vergisinin Şüpheli Alacak Karşındaki Durumu

Mal/hizmet satışı sonucunda hesaplanarak beyan edilen KDV, yapılan asıl işleme bağlı olup bu durumun doğal bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. Kredili olarak yapılan satış işleminin sonucunda hesaplanarak beyan edilen verginin tahsil edilememesi durumunda asıl alacak için ayrılabilir karşılığa KDV’nin dahil edilip/edilemeyeceği sorunu ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda, 334 Seri No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde yapılan düzenleme ile Katma Değer

Vergisinden kaynaklanan alacağa karşılık ayrılabilmesi için kanun metninde sayılan şartlara haiz olması, ilgili dönemde kayıtlara girmesi ve hesaplanan Katma Değer Vergisinin beyan edilmesi gerekmektedir.

İlgili tebliğ ile yapılan düzenlemede Katma Değer Vergisinin de şüpheli alacak olarak değerlendirilmesi ve karşılık ayrılmasına imkan tanınmıştır. Daha sonra mezkur Kanunun 29'uncu maddesinin 4'üncü fıkrasına parantez içi hükmüne; *"Şu kadar ki Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan katma değer vergisinin bu fıkra kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınması şarttır."* şeklindeki paragraf eklenmiştir.

Daha önce tebliğ ile karşılık ayrılarak gider yazılan Katma Değer Vergisi, yapılan düzenleme ile indirim konusu yapılmasına imkan tanınmıştır. Ancak gider yazılan KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için daha önceki dönemlerde gider yazılan KDV'nin gelir olarak dikkate alınması ile mümkün hale gelmiştir.

3.2- Kamu Kurum ve Kuruluşlarından Olan Alacaklar

Kamu kurum ve kuruluşlarından olan alacaklar için karşılık ayrılıp/ayrılmayacağı hususu uygulamada birtakım belirsizlikleri beraberinde getirmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen bir özalgede; *"Kanun maddesinde sayılan şartların varlığı durumunda, şüpheli alacak karşılığı ayrılmasındaki temel unsur oluşması beklenen bir zararın varlığıdır. Kamu idare ve müesseselerinden kaynaklanan bir alacanın zamanında tahsil edilememesi durumunda, bu alacanın tahsilinin imkansız hale geldiği düşünülerek ya*

da tahsili mümkün olamayacağı kanaati ile dönemsellik ilkesi gereği söz konusu alacakların şüpheli alacak olarak değerlendirilip karşılık ayrılması kamu idare ve müesseselerinin borçlarını ödememesi düşünülemeyeceğinden söz konusu olamaz." şeklindedir.¹

Özelgeye göre, kamu kurum ve kuruluşlarından olan alacakların tahsilinin imkansız hale gelemeyeceği ve er ya da geç tahsil edilebileceği belirtildiğinden, kamu kurum ve kuruluşlarından olan alacaklar şüpheli alacak olarak değerlendirilemeyeceğinden karşılık ayrılması mümkün değildir.

3.3- Yurt Dışından Olan Alacaklar

İşletmeler tarafından elde edilen ticari kazancın tespitinde tahakkuka dayalı bir vergileme esası benimsenmiştir. İşletmeler satmış oldukları mal ve hizmet bedellerini tahsil edemeseler dahi hasılatlarına intikal ettirirler. Yapılan satışa karşın tahsilat yapılmamış olabilir. Bu durumda tahsil edilemeyen alacağa ilişkin VUK'un 323'üncü maddesinde sayılan şartların sağlanması durumunda şüpheli alacak karşılığı ayrılması durumu ortaya çıkmaktadır. Kanun metninde yurt dışından olan alacaklara karşılık ayrılamayacağına ilişkin bir ayırım yapılmamış olup, yapılan işlem yurt içi teslimden farklılık arz etmemektedir. Yurt dışına yapılan satışa ilişkin alacağa karşılık ayrılması için kanun metninde sayılan şartların sağlanması gerekmektedir.

Yurt dışından olan alacaklara şüpheli alacak karşılığı ayrılmasına ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilmiş özalgede; *"Ancak yurt dışından olan alacakların şüpheli hale geldiğinin ispatlanabilmesi için ticari iş yapılan firmanın mukim olduğu ülkenin mahkemelerinde dava açılması veya icra takibinde bulunulması gerekmektedir. Bunun yanı sıra, mahkemeye da-*

¹ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı 21/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32323-7986-282 sayılı Özalg

va veya icra merciine takip dilekçesinin verilmiş olması, alacağın dava veya icra safhasına intikal ettiğini göstermektedir. Ancak şekli bir başvuru alacağın şüpheli sayılması için yeterli değildir. Bir alacağın dava veya icra safhasında olduğunun kabulü için mahkemeye dava veya icra merciine takip için dilekçe verilmiş olması ve gerek mahkemeye gerek icra merciine yapılan başvuruların ciddiyetle takip edilmesi gerekmektedir.”² şeklinde açıklanmıştır. Yurt dışından olan alacağa ilişkin olarak kanuni olarak dava açılması ve bunun gerçek anlamda takip edilmesi gerekmektedir. Kanun lafzında sayılan şartların sağlanmasının yanında dava, icra vb. diğer işlemlerin takibinin yapılması gerekmektedir.

3.4- Verilen Avanslar

Avanslar, bir mal/hizmetin tesliminden veya ifasından önce mahsuben yapılan ödemeler olarak tanımlanabilir. Şüpheli alacak karşılığı ayrılmasındaki şart, satışı yapılarak gelir hesaplarına aktarılan ancak tahsil edilememesi durumunda söz konusu olmaktadır. İşletmelerin birbirleri ile yapacakları ticari işlemlerin öncesinde yapılacak işlerin güvenceye alınması ve fiyat ve miktarla ilgili belirsizlikleri ortadan kaldırmak gibi durumlarda avans verilebilmektedir. Avans hesabında takip edilen ve gelir hesabına yansımayan işleme ilişkin şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün değildir. Ancak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen bir özelgede; *“Bu itibarla, ileride teslim alınacak bir hizmet için sipariş avansı niteliğindeki ödemelerin ticari faaliyetin devamı için yapılması ve bu tür ödemelerin Kanunun 323’üncü maddesinde belirtilen şartları haiz olması halinde, bu ödemelerin tahsil edilemediği durumlarda karşılık ayrılması mümkün bulunmaktadır.”*³ şeklinde görüş bildirilmiştir.

4- COVID-19 NEDENİYLE ŞÜPHELİ HALE GELEN ALACAKLARIN GEÇİCİ VERGİYE ETKİSİ

Covid-19 salgınının Türkiye’de yaşanabilecek olumsuz etkilerini kontrol etmek amacıyla 18 Mart 2020 tarihinde Cumhurbaşkanı tarafından ülkede “Ekonomik İstikrar Kalkanı” paketinin uygulanacağı ifade edilmiştir. Olumsuz etkilerin bertaraf edilmesi amacıyla mali yönden tedbirler alınmıştır. Alınan tedbirler kapsamında Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan 518 nolu V.U.K. Genel Tebliği ile mücbir sebep hali kapsamına alınan mükellefler ve vergiler tespit edilmiştir. Tespit edilen mükelleflerin 01/04/2020 ve 30/06/2020 tarihleri arasındaki dönemlerin mücbir sebep kapsamında kabul edileceği bildirilmiştir. Bu mükellefler için tebliğde yer verilen Muhtasar Beyanname (Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannameleri dahil) ve Katma Değer Vergisi Beyannameleri mücbir sebep kapsamına alınmış ancak 2020 1’inci Geçici Vergi Beyannamesi mücbir sebep kapsamına alınmamıştır.

Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin, 2020 yılı 1.Geçici Vergi dönemi beyan ve ödeme süresi 18 Mayıs 2020 günü sonuna kadar beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Covid-19 sürecinde alınan önlemler kapsamında Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 12/05/2020 tarih ve VUK-130/2020-9 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile 2020 yılı 1.Geçici Vergi Dönemine (Ocak-Şubat-Mart) ait Gelir ve Kurum Geçici Vergi beyannamelerinin verilme süreleri ile bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri 28 Mayıs 2020 Perşembe günü sonuna kadar uzatılmıştır. Yapılan bu düzenleme ile 1.Geçici Vergi açısından sadece beyan verme ve ödeme süreleri uzatılmış ancak mücbir sebep kapsamında değerlendirilmemiştir.

² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 03.10.2018 tarih ve 62030549-125[6-2015/356]-881164 Sayılı Özelge

³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 06/04/2015 tarih ve 62030549-125[6-2013/354]-627 Sayılı Özelge

Ülkemizde meydana gelen salgın hastalık sebebiyle 2020 yılı 1.Geçici Vergi dönemine ilişkin olarak beyanname verilme tarihi ileri bir tarihe ertelenmiştir. Ancak V.U.K.'un 323'üncü maddesindeki şüpheli ticari alacaklar hükmünden faydalanmak isteyen ve gerekli şartların sağlanması durumunda karşılık ayrılacak işletmeler; dava, icra vb. bazı işlemlerin durması sebebiyle tahsil edilemeyen alacağa ilişkin olarak karşılık ayrılması için dava ve icra yoluna gidememişlerdir. Bu bağlamda, işletmeler 1.Geçici Vergi döneminde karşılık ayıramayacak ve ayrılmayan tutar kadar giderlerini eksik göstermek zorunda kalacaklardır. 1.Geciği Vergi döneminde daha fazla vergi ödemek durumunda kalabilecektir. Fazla ödenen vergi yıllık olarak hesaplanan ödenmesi gereken vergiden, geçici verginin ödenmesi durumunda mahsup edilecektir. Şartların varlığı durumunda alacağın şüpheli hale geldiği yılda karşılık ayrılması gerekmekte olup daha sonraki yıllarda karşılık ayrılmayacaktır. Geçici vergi dönemleri itibariyle ilk dönemde ayrılmayan karşılık diğer dönemde ve dava açma işlemlerini 15.06.2020 tarihinden sonra başlaması ile birlikte dava açma yoluna gidilip ilgili dönemde şartların sağlanması durumunda karşılık ayrılabilir.

Mükelleflerin V.U.K.'un 323'üncü maddesindeki hükmünden yararlanabilmesi için 2020 yılı 1.Geçici Vergi dönemi beyanlarının mücbir sebep kapsamına alınması ya da G.V.K. Mükerrer 120'nci maddesindeki yetkiye istinaden beyan edilme süresinin altışar aylık olarak belirlenmesi gerekirdi. Beyan edilme süresi altışar aylık olarak belirlenseydi bu süre dava açma işlemlerinin başladığı tarihten sonraki süreye tekabül edecekti. Bu durumda mükellefler kanunun bu hükmünden yararlanmış olacaktı. Halbuki 2006 yılında ülkenin çeşitli yerlerinde meydana gelen kuş gribi nedeniyle Gelir İdaresi tarafından B.07.1.GİB.0.28/2810-13-986 sayılı Genel Yazı ile 03 Ocak 2006 tarihi ile 03 Nisan 2006 tarihleri

arası mücbir sebep ilan edilmiştir. Mücbir sebep ilan edilen tarihler arasında beyan edilmesi gereken Gelir Stopaj Vergisi, Muhtasar ve Katma Değer Vergisi Beyannameleri bu tarih aralığına denk gelen Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannameleri ve 2006 yılı 1. Geçici Vergi Beyannamesi mücbir sebep kapsamına alınmıştır. Ayrıca mücbir sebep halinin başladığı ve bittiği tarihler arasında rastlayan 2005 yılı 4. Geçici Vergi dönemi beyanının verilmemesi istenmiştir.

SONUÇ

Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri geçici vergi beyanında bulunmak ve beyanname sonucu tahakkuk eden vergiyi ödemek zorundadırlar. İşletmelerin şüpheli hale gelen alacaklarına şartların sağlanması halinde geçici vergi dönemlerinde, karşılık ayırmak suretiyle gider yazmalarına imkân tanınmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 323'üncü maddesindeki şüpheli ticari alacaklar hükmünden faydalanmak isteyen işletmeler, kanunda belirtilen şartların sağlanması durumunda karşılık ayıracaktır. Ancak dava açma, icra takibi vb. bazı işlemler Covid-19 salgını nedeniyle alınan önlemler kapsamında geçici olarak durdurulmuştur. Bu bağlamda, tahsil edilemeyen alacağa ilişkin olarak karşılık ayrılması hususunda dava açma yoluna gidilemediğinden 2020 1.Geçici vergi döneminde karşılık ayrılamamıştır. Geçici Vergi dönemleri itibariyle ilk dönemde ayrılmayan karşılık diğer dönemde ve dava açma işlemlerini 15/06/2020 tarihinden sonra başlaması ile birlikte dava açma yoluna gidip ilgili dönemde şartların sağlanması durumunda karşılık ayrılabilir. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan 518 sayılı V.U.K. Genel Tebliğinde Geçici Vergi beyanları mücbir sebep kapsamına dahil edilmemiştir. Ülkenin içinde bulunduğu salgın hastalık sebebiyle Geçici Vergi beyanında mücbir sebep kapsamına alınıp, dava açma işlemlerinin başladığı tarihten sonraki bir zamanda belirlen-

mesinin yerinde olacağı değerlendirilmektedir. Diğer bir husus ise G.V.K. Mükerrer 120'nci maddesinde belirtilen yetki kullanılarak Geçici Vergi dönemleri altışart aylık olarak belirlenseydi şüpheli alacak karşılığı ayrılabilirdi. Böylece Covid-19 nedeniyle faaliyetlerini durdurmak zorunda kalan işletmeler üzerindeki geçici vergi yükü ertelenmiş olup işletmelerin biraz daha rahatlamasına imkân sağlanmış olunurdu.

KAYNAKÇA

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve
Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde
Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

7226 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

518 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

217 Sayılı Gelir Vergisi Tebliği

334 sıra nolu Vergi Usul Genel Tebliği

12/5/2020 tarih ve VUK-130/ 2020-9 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri

Gelir İdaresi tarafından B.07.1. GİB.0.28/2810-13-986 sayılı Genel Yazı

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı 21/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32323-7986-282 sayılı Özelge

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 03.10.2018 tarih ve 62030549-125[6-2015/356]-881164 Sayılı Özelge

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 06/04/2015 tarih ve 62030549-125[6-2013/354]-627 Sayılı Özelge

Şubat 2019 Beyanname Düzenleme Rehberi