

## GEÇİCİ VERGİ BEYANINDA (SÖZDE BİLMEĞEN ÖZDE BİLEREK) MUHASEBE HATASI YAPILARAK VERGİ TASARRUFU SAĐLAMANNIN CEZASI VAR MI?

### GEÇİCİ VERGİ BEYANINDA (Sözde Bilmeden Özde Bilerek) MUHASEBE HATASI YAPILARAK VERGİ TASARRUFU SAĐLAMANNIN CEZASI VAR MI?

Güray ÖĐREDİK

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

www.muhasibetr.com (14.07.2007)

#### 1- GİRİŞ

**GVK'nun mükerrer 120.'nci maddesinin 4.'ncü fıkrasında** eksik tahakkuk ettirilen geçici vergilere ilişkin şu açıklamalara yer verilmiştir.

***"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."***

Bu hüküm uyarınca,

- Geçici verginin herhangi bir dönemde %10 ve altında eksik beyan edilmesi durumunda cezalı veya cezasız hiçbir tarhiyat yapılmayacağı gibi gecikme faizi de sözkonusu olmayacaktır. **Yani mükelleflere geçici vergi beyanında %10'luk hiçbir şekilde yaptırımı olmayan bir yanılma payı tanınmıştır.**

- Geçici verginin herhangi bir dönemde %10'u aşan tutarda eksik beyanı halinde ise, yine eksik beyan edilen matrahın %10'luk kısmı için cezalı veya cezasız hiçbir tarhiyat ve gecikme faizi uygulanmayacak, %10'u aşan kısmı için vergi ziyai cezası ve gecikme faizi uygulanacaktır. **Bu eksik beyanın VUK'nun 359'ncü maddesinde yer alan hileli işlemlerden kaynaklandığının tespiti halinde ayrıca bu madde hükmüne göre ceza uygulanacaktır.**

Bu %10'luk hata payının hesabı beyan edilen matrah değil, OLMASI GEREKEN MATRAH üzerinden yapılmalıdır. (Geçici verginin matrahı ise ticari kar değil, ilaveler, indirim ve istisnalardan sonraki kâr, yani MALİ KÂR dır). [\[1\]](#)

#### 2- MUHASEBE HATALARI VE HİLELERİ

**Muhasebe hataları unutkanlık, dikkatsizlik veya bilgisizlik yüzünden muhasebe ile ilgili işlem, kayıt ve hesaplarda yapılan yanlışlıklardır. Genelde kasıt unsuru taşımayan yanlışlıklardır.** İşletmelerin muhasebe kayıtlarında karşılaşılan belli başlı muhasebe hataları beş başlık altında toplanabilir:

- 1- Matematik hataları
- 2- Kayıt hataları
- 3- Nakil hataları
- 4- Unutma ve tekrarlama
- 5- Bilanço hataları

**Muhasebe hileleri, belli bir amaçla işletmenin işlem, kayıt ve belgelerinin bilerek tahrif edilmesidir. Muhasebe hileleri muhasebe hatalarının tersine bilinçli olarak yapılır.**

Muhasebe hilesi yapmanın amaçları çok çeşitli olabilir. Bunları şöyle sırlamak mümkündür:

- 1- Vergi kaçırma düşüncesi
- 2- Zimmetlerin gizlenmesi
- 3- Daha az kâr dağıtma isteği
- 4- Hak edilmeyen teşviklerden yararlanma arzusu
- 5- Yolsuzlukların gizlenmesi
- ...v.b.

Muhasebe hilelerini de altı başlık altında toplamak mümkündür:

- 1- Kasdi hatalar
- 2- Kayıt dışı işlemler
- 3- Zamanından önce veya sonra kayıt
- 4- Uydurma hesaplar
- 5- Belge sahtekarlığı
- 6- Bilanço maskelenmesi

Muhasebe hataları kayıtlar üzerinden yapılırken, muhasebe hileleri ağırlıklı olarak belgeler üzerinde ve isteyerek yapılır. Hilenin belgeler üzerinde ve bilinçli olarak yapılması nedeniyle muhasebe sistemi içinde kendiliğinden ortaya çıkarılması beklenemez. Ortaya çıkarılması güçtür. [2]

**Çalışmamız açısından ise özellikle geçici vergi matrahını azaltmak amacıyla, kasıtlı (bilinçli) yapılan muhasebe hataları suretiyle muhasebe hileleri yapılmasıdır.**

### **3- GEÇİCİ VERGİ BEYANINDA %10 ORANINA KADAR YAPILAN (Sözde) HATALAR MÜKELLEFE VERGİ TASARRUFU SAĞLAR MI?**

Ya da diğer bir söyleyişle, geçici vergi beyanında çalışmamızın başlığında da yer verdiğimiz gibi, sözde bilmeden ama özde bilerek hata yapılırsa, hatanın yol açtığı eksik vergi beyanının sağlayacağı tasarruf ne kadar önemlidir? Hatta bu işleme vergi planlaması ya da vergiden kaçınma gözüyle dahi bakılabilir mi? **Vergiden kaçınma; vergi yükümlülüğünün Kanun lafzına uygun, fakat amacına aykırı olarak azaltılmasıdır.**

Ancak, bu eksik beyanın, yukarıda da belirtildiği gibi VUK Madde 359 kapsamında (Kaçakçılık suçları ve cezaları) yapıldığı tespit edilirse, mükellef oldukça ağır yaptırımlarla karşılaşacaktır. Madde 359, "Hürriyeti Bağlayıcı Ceza İle Cezalandırılacak Suçlar ve Cezalar" başlıklı bölüm içinde yer almaktadır. Örneğin, bu suçlardan birisi de; defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapılmasıdır.

Mükellefler, **muhasebe hatası yaptıkları gerekçesiyle sürekli bir şekilde %10'a kadar eksik geçici vergi beyanı yapabilirler mi?**

Elbette bu durum "muhasebe hatası" ve "vergiden kaçınma" kavramlarının ruhuna, özüne kesinlikle aykırıdır. Ancak, **Kanun lafzına uygun bir şekilde, muhasebe hatası yaptım diyen bir mükellefe yapmadın diyen tarafın bunu ispatlaması gerekir düşüncesindeyiz.**

Elbette, sürekli her dönem muhasebe hatası yapılabilir. Hata, muhasebenin içinde vardır. Yıllık vergi beyanı yapılırken dahi muhasebe hatası yapılabilir. Geçici vergi dönemlerinde de her dönem olması gereken beyana göre %1 ilâ %3 gibi hatalar olabilir.

Ancak, bir mükellef her dönem olması gereken geçici vergi matrahının %7 ilâ %9 hatta %10'u oranında eksik beyan yapıyorsa ve bunu da muhasebe hatası olarak savunuyorsa, aksi nasıl ispat edilebilir? Sonuçta, Kanun geçici vergi tespitinde %10'a kadar hata payı vermiştir.

Örneğin, her dönem 300.000 YTL civarı bir geçici vergi matrahı oluşan bir kurumlar vergisi mükellefi, bilerek yaptığı bir muhasebe hatası (hile) ile bu vergi matrahını %8 azaltırsa ve 276.000 YTL beyan ederse, sağlayacağı vergi tasarrufu (diğer adıyla kaçırıldığı vergi) (24.000 YTL x %20) 4.800 YTL olacaktır. Elbette, beyan edilen matrah büyüdükçe bu rakamlarda büyüyecektir.

Bu mükellef hatta sözde hatasına (özde vergi kaçırmasına) destek olacak muhasebe hatasını belgeleyebilir. Örneğin; değerleyip gelir yazması gereken bir yabancı para cinsi alacağını değerlemeyebilir, tersi bir durumda değerleyip gider yazacağı bir yabancı para cinsi hesabı fazla değerleyebilir ya da amortisman oranını geçici olarak yanlış tespit edebilir....v.b.

Asıl konumuz ise, bu durum denetimlerde tespit edilirse mükellefe hiçbir ceza kesilemez. Çünkü, **bu durum Kanunun ruhuna aykırı ama lafzına uygundur**. Ancak, elbette her dönem aynı hesabın hatalı değerlendirilmesi, her dönem aynı sabit kıymete hatalı amortisman oranı uygulanması kör göze parmak batırmak misalidir ama anlatmak istediğimiz, **minareyi çalan kılıfı da gayet güzel ayarlarsa, GVK Mük. Md.120'de yer alan düzenlemenin kötü niyetli işlemlere gayet açık olduğudur**.

Bize göre, üç ayda bir envanter ve değerlendirme işlemi yapıp vergi beyanına alışkın olmayan mükelleflerimiz ve muhasebecilerimiz için geçici vergi uygulamasının başladığı 1999 yılında düzenlenen bu olumlu Kanun hükmü, en azından %5 olarak değiştirilmelidir kanaatindeyiz.

---

[1] MAÇ, Mehmet ve TURUT, Şenol; "Geçici Vergide Eksik Beyan ve Sonuçları", Vergi Dünyası, Temmuz 2000, sayı:227

[2] ALTINDAĞ, Mehmet; "Vergi ve Revizyon Rehberi", Yaklaşım Yayınları, Eylül 2001, Sayfa: 685 ilâ 687