

# DENET DUYURU



Duyuru Tarihi : 09.11.2012  
Duyuru No : 2012/088  
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN DERGİSİ - MART 2012 -  
SAYI : 99

Mehmet MAÇ  
Yeminli Mali Müşavir

## BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14  
Park Plaza Kat:4  
34398 Maslak/İstanbul  
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00  
Fax: +90 212 365 62 02  
e-mail: bdo@bdo.com.tr  
[www.bdo.com.tr](http://www.bdo.com.tr)

## SONRADAN TAHAKKUK ETTİREN VEYA TARH EDİLEN DAMGA VERGİSİNİN HANGİ DÖNEMDE GİDER KAYDEDİLECEĞİ

### 1. KONU:

Vergilerin yasal süreleri içinde tahakkuk ettirilmesi halinde nasıl muhasebeleştirileceği, genel olarak bilinen bir husustur.

Yasal süresinde tahakkuk ettirilmeyen veya eksik tahakkuk ettirilen damga vergilerinin sonradan;

- Pişmanlıkla beyan suretiyle tahakkuku,
- İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilmesi

hallerinde muhasebeleştirilmenin nasıl yapılacağı ise zaman zaman tereddüt konusu olabilmekte ve bu yazımıza konu teşkil etmektedir.

*Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.*

*BDO International global ağıının toplam gelirleri 2011 yılında 5,7 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 135 ülkede bulunan 1.118 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 49.000 kişi çalışmaktadır.*

*Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.*

*Denet'in müşterilerine özel bir hizmetidir. İzinsiz çoğaltılamaz, ıktibas edilemez.*

Açıklamalarımıza başlamadan önce **damga vergisinin son derece İLKEL, SAKINCALI ve ANAYASAYA AYKIRI vergi türü olduğu, Damga Vergisi Kanunu'nun ve özellikle sözleşmeler üzerindeki damga vergisinin bir an önce kaldırılması gerektiği görüşümüzü burada tekrarlıyoruz.** (Bu görüşümüzün detayları ve dayanakları Lebib Yalkın Mevzuat Dergisinin, Kasım 2010 sayısında yayınlanan yazımızda ifade edilmiştir.)

## 2. PİŞMANLIKLA BEYAN OLUNAN DAMGA VERGİLERİ AÇISINDAN DURUM:

Yasal süresi içinde tahakkuk ettirilmeyen damga vergisi, daha sonra VUK' nun 371 inci maddesi uyarınca pişmanlıkla beyan edildiğinde, bu beyana istinaden (cezasız ve gecikme zammı oranındaki zamlarla birlikte) haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde tahakkuk ettirilmekte ve alınmaktadır.

Pişmanlıkla ödenen damga vergisinin gider kaydı açısından ait olduğu dönem, TAHAKKUK ettirildiği dönemdir.

### ÖRNEK:

2008 yılında imzalanan sözleşmeye ait damga vergisi beyan dışı bırakılmış olsa ve bu vergi 26.12.2011 tarihinde pişmanlıkla beyan edilerek tahakkuk ettirilip 09.01.2012 tarihinde ödense, verginin gider kaydedileceği tarih 2008 veya 2012 değil, verginin tahakkuk ettirildiği 2011 yılıdır ve bu yılın 4. Geçici vergi dönemidir. (Pişmanlık zammı kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmaktadır.)

## 3. İKMALEN, RE'SEN veya İDARECE TARH EDİLEN DAMGA VERGİLERİ AÇISINDAN DURUM:

### 3.1. Tarhiyatın Uzlaşma Yoluyla veya Uzlaşmasız Kesinleşmesi Hali:

Tarh edilen damga vergisi uzlaşma talebine konu edilir ve uzlaşma sağlanırsa, uzlaşma tutanağının tanzim edilmesi suretiyle verginin kesinleştiği tarih, bu verginin gider kaydı açısından ait olduğu dönemi belirler.

Bir ÖZELGEDE<sup>1</sup>;

2008 ve 2009 yılında yıllarında beyan dışı bırakılan damga vergilerinin 02.11.2010 tarihinde uzlaşma yapılmak suretiyle kesinleşmesinde,

*“..... uzlaşma sonucunda kesinleşen damga vergisi tutarının, ÖDENDİĞİ yılın kurum kazancının tesbitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır..”*

<sup>1</sup> Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-KV-10-60-178 sayılı özelgesi

ifadesine yer verilmiştir.

Bu özelgedeki görüşe genel planda katılıyor olmakla beraber, uzlaşan kurumun uzlaşmanın yapıldığı gün itibarıyla,

02.11.2010

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ XXXXXXX

360 ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR XXXXXXXXX  
- Damga Vergisi

/

şeklinde bir kayıt yaparak, (ödemeyi beklemeksizin) uzlaşma suretiyle kesinleştirdiği damga vergisini gider kaydetmesi gerektiği görüşündeyiz.

Uzlaşılan bu vergi, uzlaşma ile indirilmiş olan cezası ve vergi aslı üzerinden hesaplanan gecikme faizi ödendiğinde, ödemenin vergi aslına ilişkin kısmı 360 nolu hesaba mahsup edilecek, ceza ve faiz ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Tarh edilen damga vergisi 30 günlük yasal süresi içinde uzlaşma talebine veya davaya konu edilmemek suretiyle kesinleştirdiğinde, kesinleşmenin meydana geldiği söz konusu 30 uncu gün damga vergisinin gider kaydedileceği dönemi belirleyecektir.

### 3.2. Tarhiyata Karşı Dava Açılması Hali:

Tarh edilen damga vergisine karşı yasal süresi içinde dava açıldığında verginin hangi tarih itibarıyla gider kaydedileceği hakkındaki görüşlerimiz şöyledir:

Bir verginin ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilmesi bu verginin kesinleştiği anlamına gelmez. Kesinleşme olmadığı için, dava sonuçlanıncaya kadar gider kaydı yapılamaz. Vergi mahkemesinde açılan dava sonucunda mahkemenin alınmasını onayladığı damga vergisi, vergi mahkemesinin karar tarihi itibarıyla giderleştirilir.

Çünkü davası vergi mahkemesinde devam eden damga vergisi tarhiyatı için karşılık ayrılmak suretiyle giderleştirme yapılamayacağı anlaşılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun "KARŞILIKLAR" başlıklı 288 inci maddesinde;

*"Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katiyetle kestirilmeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadiyle hesaben ayrılan meblağlara karşılık denir. "*

tanımı mevcuttur.

Bu tanıma uyan durumlarda, karşılık ayrılması suretiyle gider yazılması mümkün olmakla beraber, gerek Maliye İdaresi gerekse Vergi Yargısı bu maddenin çok kısıtlı şekilde (vergi kanunlarının diğer maddelerinde bahsi geçen veya belirgin bazı hallerde) uygulanmasını öngörmektedir.

Bir Danıştay Kararında<sup>2</sup>, VUK'nun 288 inci maddesindeki karşılık tanımı tekrarlandıktan sonra, bu tanım uyarınca karşılık ayırmak suretiyle gider kaydı yapılabilmesi için karşılığa konu zarar beklentisinin teşebbüs sahibi yönünden borç niteliği taşıması gerektiği bu nedenle **garanti kapsamında yapılan satışlar nedeniyle doğabilecek giderler için karşılık ayrılmak suretiyle gider kaydı yapılamayacağı** hükme bağlanmıştır.

Başka bir Danıştay Kararında<sup>3</sup>, istihsal vergisi beyannamesini ihtirazi kayıtla veren ve yapılan vergi tahakkukuna karşı dava açan bir mükellefin bu vergi için pasifte karşılık ayırmak suretiyle gider kaydı yapıp yapamayacağı konusundaki ihtilaf irdelenmiştir. Karar metninde yine tekrarlandıktan sonra;

*“Yasa koyucu doğmuş veya doğması beklenen ve miktarı kesin olarak saptanamayan her türlü zarar için karşılık ayrılmasını öngörmemiştir. Bilançonun pasifinde karşılık ayrılmak suretiyle ve mukayyet değerleri ile pasifleştirilerek değerlendirilecek zararların **teşebbüs sahibi yönünden borç niteliği taşıması gerekmektedir**”*

ifadesine yer verilmiştir.

Kararda ihtirazi kayıtla beyan edilen verginin tahakkuk etmiş, dolayısıyla **mükellefi açısından borç niteliği kazanmış olduğu** ve itirazın tahsilatı durdurmayacağı dikkate alınarak, ihtilaflı halde de olsa ihtirazi kayıtla beyan edilen bu vergi için, karşılık ayrılması suretiyle (ödeme durumuna bakılmaksızın) gider kaydı yapılabileceği hükme bağlanmıştır.

Bu karara aynen katılıyoruz. Çünkü ihtirazi kayıtla beyanda, beyan olunan vergi tahakkuk ettirilmekte ve vergi dairesince mükellef borçlu hale getirilmektedir.

Fakat, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyat, kesinleşinceye kadar muhatabı açısından borç niteliği kazanmayacağı için, sadece tarhiyatın yapılmasına istinaden bu tarhiyata konu verginin karşılık ayrılmak suretiyle gider kaydına konu edilmesi, Maliye İdaresi ve Danıştay'ın müşterek görüşüne göre mümkün değildir.

<sup>2</sup> Danıştay 4 üncü Dairesinin 26.05.1999 tarih ve E:1999/730,K:1999/2238 sayılı kararı

<sup>3</sup> Danıştay 4 üncü Dairesinin 08.02.1988 tarih ve E:1986/321,K:1988/535 sayılı kararı

Ancak tarhiyat, vergi mahkemesinde davanın kaybedilmesi veya sair şekillerde kesinleşirse, ödenmesi ve temyiz safhasının sonuçlanması beklenmeksizin ve karşılık yoluyla giderleştirilebilir. Çünkü vergi mahkemesi kararı kesinleştirici niteliktedir. Nitekim Vergi Mahkemesinde davanın kaybedilmesi davaya konu vergiyi ödenmesi gereken bir borç haline getirmekte ve tahsilat, temyiz aşaması beklenmeksizin yapılmaktadır. Bizim anlayışımıza göre mükellef Danıştay’a başvurarak yürütmenin durdurulması kararı alıp ödemeyi yapmasa dahi karşılık ayırmak suretiyle bu vergiyi gider kaydedebilir.

VUK’nun 288 inci maddesindeki hüküm 37 no.lu TFRS standardı ile örtüşmemektedir. Söz konusu 288 inci maddenin metni bize göre yetersiz ve çelişkilidir. Bu madde yorum yoluyla aşırı şekilde daraltılmak suretiyle, karşılıklar konusunda hatalı bir uygulama yerleşmiştir. Bahsi geçen 288 inci maddenin, 37 no.lu standarda paralel hale getirilmek suretiyle güncelleştirilmesine ihtiyaç vardır.

#### 4. DAMGA VERGİSİ DIŞINDAKİ VERGİLER AÇISINDAN DURUM:

Damga vergisi dışındaki vergilerin sonradan tarh veya tahakkuk etmesi halinde ne işlem yapılacağı yazımızın konusu dışında olduğundan şu kısa açıklamalarla yetiniyoruz :

Yukarıdaki izahatımız, damga vergisi gibi doğrudan gider kaydına konu olabilecek vergiler açısından da geçerlidir.

Ancak bazı vergi türlerinde muhasebeleştirme özellik taşıyabilir.

Örnek vermek gerekirse;

- Bir istihkak üzerinden gelir veya kurumlar vergisi stopajı yapılması gerekirken bu kesintinin yapılmaması nedeniyle tarh olunan stopaj, uzlaşma yoluyla ödendiğinde gider yazılamaz. Çünkü bu stopaj istihkakı kesintisiz olarak teslim alanın, istihkakı ödeyene borcu niteliğindedir. Söz konusu stopajın giderleşmesi, istihkakı kesinti yapmaksızın ödeyen firmanın bu şekilde oluşan alacağının, değersiz alacak veya şüpheli alacak haline gelmesi durumunda VUK’nun 322 ve 323 üncü maddeleri uyarınca mümkün olabilir. Ancak stopajın netten brüte gidilmek suretiyle yapılması gereken hallerde bu stopaj, ödeyenin yükümlülüğünde olduğundan yukarıdaki açıklamalarımız uyarınca giderleştirilebilir.

- Keza kesilen faturada KDV tutarının eksik gösterildiğinin tespiti üzerine yapılan KDV tarhiyatı kesinleştiğinde bu KDV tutarını kesinleşmeye istinaden giderleştirmek mümkün değildir. (KDV Kanunu’nun 58 inci maddesi) Söz konusu KDV, ya kanunen kabul edilmeyen gider olarak kaydedilecek yada alıcı firmaya rücu edilerek talep olunmak suretiyle alacak haline getirilecek, bu alacağın değersiz alacak veya şüpheli alacak niteliklerini taşıması şartıyla giderleştirilebilecektir. Satışlar nedeniyle sonradan ortaya çıkan KDV farkları için satıcının alıcıya rücu edebilmesi hakkında geniş bilgi, aşağıdaki dipnotta<sup>4</sup> belirttiğimiz yazımızda mevcuttur.
- Sosyal güvenlik primlerinin giderleştirilmesinde ödeme esası benimsenmiştir. 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nun 88 inci maddesine göre sosyal güvenlik primleri Kuruma ödenmedikçe gelir veya kurumlar vergisinin tespiti açısından gider kaydına konu edilememektedir. Bu nedenle geçmişte eksik tahakkuk etmiş SGK primi sonradan tahakkuka bağlandığında da, bu tahakkuk vergisel anlamda gider kaydına dayanak teşkil edemez. Primin vergi matrahının tespitinde dikkate alınması, ödemenin yapıldığı dönem itibarıyla mümkündür.

##### 5. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE GEÇMİŞ DÖNEM VERGİLERİ HAKKINDA YAPILMASI GEREKEN İŞLEM :

37 no.lu Türkiye Muhasebe Standardı karşılıkları, koşullu borçları ve koşullu varlıkları konu almaktadır.

Bu standardın 16 no.lu paragrafında şöyle denilmiştir :

*“16. Hemen hemen tüm durumlarda, geçmiş bir olayın mevcut bir yükümlülüğü ortaya çıkarıp çıkarmadığı açıktır. Bazı nadir durumlarda, örneğin bir davada, ya belli olayların meydana gelip gelmediği ya da bu olayların mevcut bir borç doğurup doğurmadıkları tartışılabilir. Böyle bir durumda, işletme, uzman görüşleri gibi mevcut her türlü kanıtı dikkate almak suretiyle mevcut yükümlülüğün raporlama dönemi sonunda (bilanço tarihinde) var olup olmadığına karar verir. Sözü edilen kanıtlara raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıkan olaylardan kaynaklanan her türlü ek kanıt dahildir. Bu kanıtlar temel alınmak suretiyle:*

<sup>4</sup> Lebib Yalkın dergisinin Haziran 2009 sayısında yayınlanan “Eksik Olduğu Sonradan Anlaşılan ve Satıcı Tarafından Tamamlanan Satış KDV’si için Alıcıya Rücu Edilmesi ve Alıcının bu KDV’yi Satıcıya Ödeyip İndirmesi İmkânı” başlıklı yazımız.

(a)Raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle, mevcut bir yükümlülüğün var olması ihtimali böyle bir yükümlülüğün var olmaması ihtimalinden fazla ise, işletme karşılığın muhasebe kaydını yapar (eğer, muhasebeleştirme kriteri karşılanıyorsa) ve

(b)Raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle, mevcut bir yükümlülüğün var olmama ihtimali böyle bir yükümlülüğün var olması ihtimalinden fazla ise, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkması ihtimali düşük olmadıkça, işletme finansal tablo dipnotlarında koşullu borç açıklamasında bulunur (bakınız: Paragraf 86).”

Görüldüğü gibi, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre, firma bir tarhiyata maruz kalır ve bu tarhiyatı kabul etmeyerek vergi yargısına götürürse, bu durum tek başına karşılık yoluyla gider kaydını gerektirmemektedir. Davası devam eden vergi bilanço günü itibariyle kaybedilme riskinin düzeyi açısından irdelenmekte, davanın kaybedilmesi riski kazanılması ihtimalinden yüksek ise, karşılık ayrılmak suretiyle giderleştirme yapılması gerekmektedir. Davanın kazanılması ihtimalinin kaybedilmesi riskinden daha yüksek olduğu durumda karşılık yoluyla giderleştirme yapılmaz fakat bu durum bilanço dipnotunda belirtilir.

Türkiye Muhasebe Standartları açısından dikkate alınması gereken bir diğer husus, geçmiş dönemlere ilişkin bir gider kaydının, ait olduğu dönemin finansal tabloları üzerinde geçmişe dönük düzeltme yapılmasını gerektirip gerektirmeyeceğidir. “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” standardının 41.paragrafında; finansal tabloların, işletmenin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını yanlış göstermeye yönelik

- önemli bir hata,
- veya, önemsiz de olsa kasıtlı yapılmış bir ön hata,

içeriyor olması durumunda TFRS’ye uygun olamayacağı belirtilmekte ve izleyen paragrafta finansal tablolardaki karşılaştırmalı bilgilerin - hataya ilişkin döneme özgü veya kümülatif etkilerin **hesaplanabildiği** durumlarda - geriye dönük olarak düzeltilmesi gerektiği ifade olunmaktadır.

**Önemlilik ( Materiality )** TMS 1 ve TMS 8’de aynı şekilde ve şöyle tanımlanmaktadır: “İhmaller veya finansal tablolarla ilgili yanlış bilgilendirmeler, finansal tablo kullanıcılarının finansal tablolara dayalı ekonomik kararlarını tek başına veya toplu halde etkiliyorlarsa **ÖNEMLİ** olarak değerlendirilir. Önemlilik, ihmalin büyüklüğüne ve niteliğine göre veya yanlış bilginin yorumlandığı ortamdaki koşullara göre değişebilir. Büyüklük ve söz konusu kalemin niteliği veya her iki hususun bileşimi, önemlilik faktörünü belirleyici faktörler olabilir”.

Ayrıca, Küçük ve Orta Büyüklükteki işletmeler için yayımlanan KOBİ TFRS’de de konu aynı şekilde işlenmiştir. (Bölüm: 10 )

Bu açıklamalar kapsamında örnek verecek olursak, 2008 yılına ait bir damga vergisinin 2012 yılında tahakkuku durumunda, kayıt ve gösterim açısından bu vergi ÖNEMSİZ konumda ise 2012 yılına gider kaydedilebilir.

Şu kadar ki bu gider, ait olduğu 2008 veya onu izleyen dönemlerin finansal tablolarında kümülatif etkiler yaratacak önemlilikte ise bunun cari dönem giderleri yerine özkaynaklar grubundaki geçmiş dönem kar zararı hesabında muhasebeleştirilmesi ve karşılaştırmalı finansal tabloların da buna göre düzenlenmesi gerekecektir. Böylelikle dönem giderleri içinde yer almayan bu gider, Maliye İdaresi’nce cari dönem gideri olarak kabul ediliyorsa kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde indirim (diğer indirim) konusu yapılacaktır.