



Dönemsellik ve Tahakkuk ilkelerinin Vergi Ziyai Cezası Açısından Değerlendirilmesi ve Özellikli Durumlar

Bilal POLAT*

Öğr. Gör. Cengiz GÜNEY**

ÖZET

Muhasebenin temel ilkelerinden olan dönemsellik kavramı işletmelerin sınırsız sayılan ömrünün belirli dönemlere ayrılması, her dönem faaliyet ve sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği anlamına gelmektedir. Dönemsellik ilkesi, yasal düzenlemeler ile vergi mevzuatında da yer edinmiştir. Verginin tahakkuku ise dönemsellik kavramının bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. Dönemsellik ilkesinin gerekleri yerine getirilmediği takdirde gelirler ve giderler ait oldukları dönemlerde muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmemiş olacaktır. Dolayısıyla hesaplanması gereken maddah ait olduğu döneme ilişkin gerçek durumu yansıtmayacak olup, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine veya eksik tahakkuk ettirilmesine sebebiyet verebilecektir. Bu durumda vergi ziyai cezası konusu gündeme gelecektir.

Çalışmamızda yasal düzenlemeler kapsamında dönemsellik ilkesi hükümleri ele alınmış, tahakkuk esas kavramına değinilmiş ve dönemsellik ilkesine uyulmadığı takdirde gündeme gelebilecek vergi ziyai cezasının oluşup oluşmadığı durumları örnekler aracılığı ile açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Dönemsellik ilkesi, Tahakkuk ilkesi, Vergi Ziyai, Vergi Ziyai Cezası

Jel Sınıflandırması: H20, H25, H29

EVALUATION OF THE PRINCIPLES OF PERIODICITY AND ACCRUAL WITH RESPECT TO LOSS OF TAX PENALTY AND SPECIAL CASES

ABSTRACT

The concept of periodicity among the basic principles of accounting means that the life of companies which are regarded as unlimited must be separated into certain periods, and activities and results of each period must be evaluated separately independent from other periods. The principle of periodicity was also included in legal regulations and in tax legislation. Tax accrual, on the other hand, is a result of the concept of periodicity. If the requirements of the principle of periodicity are not fulfilled; incomes and expenditures will not be recorded in the accounting records in the periods where they belong. Therefore, the base to be calculated will not reflect the actual situation for the period that it belongs to, and it will lead to the failure to accrue the tax on time or incomplete accrual. In this case, tax loss penalty will come to the fore.

Our study addressed the provisions of the principle of periodicity under legal regulations, the principle of accrual and explained the cases where tax loss penalty that may come to the fore occurs or does not occur by presenting examples.

* E.Gelirler Kontrolörü, Vergi Müfettişi

** Kocaeli Üniversitesi Gazanfer Bilge Meslek Yüksekokulu, Muhasebe Vergi Uygulamaları Bölümü

Keywords: The principle of periodicity, The Principle of Accrual, Tax Loss, Tax Loss Penalty

Jel Classification: H20, H25, H29

GİRİŞ

Dönemsellik ilkesi temelde gelir ve giderlerin birbirinden bağımsız olarak ait olduğu dönemlerde kayıtlara girilmesini öngörmektedir. Dönem sonu finansal tablolardaki verilerin gerçek durumu yansıtması istenmektedir. Çıkar grupları ve karar organları dönem sonlarında oluşturulan finansal tablolarda yer alan verileri kullanarak kararlar almaktadırlar. Alınacak kararların sağlıklı olması dönem sonlarında oluşturulan finansal tablo verilerinin geçerliliğine ve güvenilirliğine bağlıdır.

İşletmeler gelirlerini ve giderlerini kayıt altına alırken gerek vergi mevzuatında gerekse tekdüzen muhasebe standartlarında yer alan hususlar gereği dönemsellik ilkesine uymak zorundadır. Ancak uygulamada işletme faaliyetlerinin doğası gereği dönemsellik ilkesinin göz ardı edildiği durumlarla karşılaşmaktadır. Örneğin hesap dönemi sonlarında dönem kapandıktan sonra gelen faturaların bir sonraki hesap döneminde kayıtlara geçirilmesi veya hesap dönemi kapandıktan sonra ticari faaliyette bulunan firmaların göndermiş oldukları önceki döneme ilişkin gider faturalarının bir sonraki dönemde kayıtlara intikal ettirilmesi, dönemsellik ilkesinin göz ardı edildiği istem dışı durumlara örnek olarak gösterilebilir. Diğer taraftan bazı işletmeler hesaplanması gereken vergiyi ve dönem sonu finansal tablolarını istekleri doğrultusunda düzenleyebilmek amacıyla dönemsellik ilkesine uymamaktadırlar.

Kasıtlı ya da kasıtsız olarak dönemsellik ilkesine uyulmaması sonucunda vergi ziyasına sebebiyet veren fiiller gerçekleşmişse vergi ziyası cezası gündeme gelecektir. Çalışmamızda dönemsellik ve tahakkuk ilkelerinin uygulama alanları ile dönemsellik ilkesine uyulmadığı takdirde vergi ziyası cezasına sebebiyet veren ve vermeyen durumlar uygulama örnekleri ile açıklanmaktadır.

1. DÖNEMSELLİK İLKESİ

Dönemsellik ilkesini açıklamaya yönelik çeşitli kanuni ve idari düzenlemeler mevcuttur. Söz ko-

nusu düzenlemeler özünde dönemlerin muhasebe uygulamaları açısından ayrı ayrı değerlendirilmesine ilişkindir. Bu bağlamında dönemsellik kavramı, mevcut yasal düzenlemeler doğrultusunda aşağıda açıklanmaktadır.

1.1. Muhasebede Dönemsellik İlkesi

Muhasebe, "Bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir bilgi sistemidir."¹ şeklinde tanımlanmaktadır.

Dönemsellik kavramı ise işletmenin, sürekli olan ömrünün belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonucunun diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasını gerekli kılmaktadır. Dönemsellik ilkesi dönemle ilgili bütün gelirlerin ve bu gelirle ilgili maliyet, gider ve zararların o döneme ait finansal tablolarında gösterilmesi gerektiğini vurgulamaktadır². İşletmenin sürekliliği kavramı ise işletmelerin kuruluş sözleşmelerinde aksine bir hüküm olmadıkça amaçlarını ve yükümlülüklerini yerine getirmelerine yetecek kadar bir ömre sahip olduklarını vurgulamaktadır. İşletmenin sürekliliği kavramı gereğince işletmeler uzun vadeli yatırım ve kredi işlemlerine girişebilirler. Varlıkların maliyet değerleri ile muhasebeleştirilmesinin temelini oluşturan kavram da yine işletmenin sürekliliği kavramıdır. Dönemsellik ilkesi ile işletmenin sürekliliği ilkesi arasında doğrudan ilişki bulunmaktadır³.

Muhasebenin karar organlarına ve çıkar gruplarına kullanabilecekleri bilgileri üretme işlevini yerine getirebilmesi için, işletmelerin mali durumlarının ve kâr ya da zarar sonuçlarının belirlenmesi şarttır. Sadece işletmenin sürekliliği varsayımına bağlı kalmak muhasebenin bu işlevi yerine getirmesini imkânsız kılmaktadır. Ayrıca sürekli ömre sahip olduğu varsayılan işletmenin yönetici tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerinin belirli aralıklarla kesildiği varsayılarak, başarımının ne olduğunun saptanması gerekmektedir. Bu nedenle muhasebe sistemine şekil veren;

"- para ile birlikte, bir dönem içinde satılacağı, paraya çevrileceği, tüketileceği beklenen varlıkla-

1 Orhan SEVİLENGÜL, Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s.9

2 Nilüfer TETİK, "Muhasebenin Temel Kavramları ve Mali Tablo İlkelerinin Yönetim Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:2, 1997, s.152.

3 Nurten ERDOĞAN ve Diğerleri, Genel Muhasebe, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No:2595, Haziran 2012, s.8.

rın veya bunların dışında kalan varlıkların belirlenmesi,

- bir dönem içerisinde ödenecek borçların hangi tür varlıklarla ödeneceğinin belirlenmesi ve bu borçların dışında kalan borçların belirlenmesi,

- yöneticinin döneme ait performans sonucunun ölçülebilmesi için, döneme ait gelir ile döneme ait giderlerin karşılaştırılması,

- sonuçla ilgili olarak önceki yıllara ait düzeltmelerin ayrıca belirtilmesi”

gibi ilkelerin esasını dönemsellik ilkesi oluşturmaktadır.⁴

Dönemsellik ilkesi gereğince ortaya çıkan muhasebe dönemi bir takvim yılı olan 01 Ocak-31 Aralık'tır. Ancak işinin özelliği gereği bazı işletmeler için bu dönem farklı olabilir. Örneğin, özel okul işletmeciliği ile uğraşan bir kurumlar vergisi mükellefi için vergilendirme dönemi 01 Eylül-30 Ağustos tarihleri olarak belirlenebilir. Özel hesap döneminin 12 aydan uzun veya kısa olarak belirlenmesi mümkün değildir.⁵

Dönemsellik kavramının, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda bu husus mali tabloların dipnotlarında gösterilir.⁶

1.2. I Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Açısından Dönemsellik ilkesi

Söz konusu Tebliğde dönemsellik ilkesi; “işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belirli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.” şeklinde yer almaktadır. Tebliğde yapılan bu açıklama da, dönemsellik ilkesinin tanımı yapılmakta; uygulama açısından uyulması gereken temel dönemsellik kuralları belirlenmektedir.

1.3. Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında Dönemsellik ilkesi

Muhasebenin tahakkuk esasına göre işletmeler, nakit akış tablosu hariç, tüm finansal tablolarını muhasebenin tahakkuk esasına göre düzenler.⁷

Mal satışlarında hasılat ancak işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması durumunda finansal tablolara yansıtılır. Bazı durumlarda bu, tahsilat yapılabilecek veya bir belirsizlik ortadan kaldırılana kadar mümkün olmayabilir. Örneğin yabancı bir ülkede yapılan satışta, yetkili otoritenin bedelin yurt dışına transferine izin vermesi konusunda belirsizlik olabilir. izin verildiğinde belirsizlik ortadan kalkar ve hasılat finansal tablolara yansıtılır. Daha önce finansal tablolara yansıtılmış olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizliğin ortaya çıkması durumunda, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilme olasılığı muhtemel olmayan tutar, başlangıçta muhasebeleştirilen hasılatın düzeltilmesi yerine, gider olarak finansal tablolara yansıtılır. Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği durumlarda, işleme ilgili hasılat işlemin bilanço tarihi itibarıyla tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır.⁸

1.4. Vergi Usul Kanunu Açısından Dönemsellik ilkesi

Dönemsellik ilkesi Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 174. maddesinde yer almaktadır. ilgili madde;“Defterler hesap dönemi itibarıyla tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12'şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir. Yeniden işe başlama veya işi bırakma hallerinde, hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süresi, hesap dönemi sayılır. Bu maddeye göre özel hesap dönemi tayin edilenlerin ticari ve zirai kazançları, hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılır.”şeklinde yer almaktadır. Adı geçen madde de dönemsellik kavramı hesap dönemi olarak ifade edilmiş,

4 Güray ÖĞREDİK, “Bütçeleme Gider Karşılıkları-ücretlerde Hesaben Ödeme ve Stopaj Sorunu”, <http://www.mazarsdenge.com.tr/printerFriendly.php?contentId=105>, (Erişim Tarihi: 03.11.2013).

5 İrfan VURAL, Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu, Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Ocak 2009, s.821.

6 Güray ÖĞREDİK, a.g.e

7 TMS 1:Finansal Tabloların Sunuluşu

8 TMS 18:Hasılat

hesap döneminin normal olarak takvim yılı olduğu hükme bağlanmış ve bunun istisnalarına yer verilmiştir⁹.

VUK'un 283. maddesinde yer alan; "Gelecek bir hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hasılat, mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlendirilir. Zirai işletmelerde henüz idrak edilmemiş olan mahsuller için yapılan giderler (hazırlık işleri giderleri gibi) de bu madde hükmüne göre aktifleştirilerek değerlendirilir." ve 287. maddesinde belirtilen; "Gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderler mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir." şeklindeki aktif ve pasif geçici hesap kıymetlerine ilişkin hükümlerde dönemsel ilkesini ele alan maddelerdir¹⁰.

Yukarıda belirtilen maddeler, mükelleflerin işletmeye ait kıymetlerini, her hesap döneminin son gününde değerlemeye tabi tutmaları gerektiğini belirtmekte, bir dönemin gelir ve giderlerini diğer dönemin gelir ve giderlerinden ayrılmaktadır. Böylece dönemsel ilkesi korunmaktadır¹¹.

1.5. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Dönemsel ilkesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 1. maddesinde "gelir" kavramını tanımlarken dönemsel ilkesi de ele alınmaktadır. GVK'nın 1. maddesi; "Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır." şeklindedir. ilgili maddede dönemi VUK'da olduğu gibi takvim yılı olarak tanımlanmaktadır¹².

GVK'nın 38. maddesi; "Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce, işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir ve işletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur. Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, VUK'un değerlemeye ait

hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulur." ve 39. maddesi; "işletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır. (Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder.) Emtia alım ve satımı ile uğraşanlarda ticari kazancın bulunması için hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hasılatla, dönem başındaki emtia mevcudunun değeri ise giderlere ilave olunur. Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında VUK'un değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulur." hükümlerinde yer alan hesap dönemi ifadeleri dönemsel ilkesini ticari kazançlar yönünden ele almaktadır. GVK'nın 55. maddesi; "Zirai işletme hesabı esasına göre zirai kazanç, hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki müspet farktır." hükmünde yer alan "hesap dönemi" ifadesi zirai kazançlar yönünden dönemsel kavramını tanımlarken, GVK'nın 67. maddesinde; "Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır. Müşteri veya müvekkilinden, serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıkları kazançla ilave edilir." hükmünde yer alan "hesap dönemi" ifadesi de serbest meslek kazançları açısından dönemsel kavramını tanımlamaktadır.¹³

1.6. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Dönemsel ilkesi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 6. maddesi; "Kurumlar vergisi, birinci maddede yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Zirai faaliyetle iştigal eden kurumların bu faaliyetlerinden doğan kazançlarının tespitinde GVK'nın 59. maddesinin

9 Güray ÖĞREDİK, a.g.e.

10 Muhtittin GÜNDOĞDU, "Vadesi izlenen Yılı İçinde Olan Faizlerde Dönemsel Sorunu ile Kıst Dönem Faiz Gideri Hesaplamasına İlişkin Değerlendirme", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 151, Nisan 2001, s.52.

11 Güray ÖĞREDİK, a.g.e.

12 Mahmut Tayyar ERGÜL, "Dönem Kapandıktan Sonra Gelen Faturalardaki KDV'lerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:75, Nisan-Mayıs 2006, s.203.

13 Altar Ömer ARPACI, "Tahakkuk ve Dönemsel ilkesi", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:92, 2009, s.92.

son fıkrası hükmü de nazara alınır.” şeklindedir. ilgili madde kazancın hesap dönemleri itibariyle tespit edileceğini belirtmektedir. “Hesap dönemi” ifadesi ise dönemsellik kavramının önemini vurgulamaktadır.

KVK'nın 14. maddesinin birinci fıkrasının ikinci cümlesinde ise “...beyannamenin ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını ihtiva edeceği...” ifadesi yer almaktadır. Yine KVK'nın 16. maddesinde;“Kurumlar vergisinde hesap dönemi vergilendirme dönemidir.” ifadesine yer verilmiştir.

KVK'nın vergilendirme dönemi ve beyanına ilişkin 25. maddesinde ise;

“(1) Yıllık beyan esasında vergilendirilen kurumların vergilendirme dönemi, hesap dönemidir. Ancak, kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi, özel hesap dönemleridir.

(2) Kesinti suretiyle ödenen vergilerde, istihkak sahiplerince ayrıca yıllık veya özel beyanname verilmeyen hallerde, vergi kesintisinin ilgili bulunduğu dönemler, vergilendirme dönemi sayılır.

(3) Kanununun 26 ncı maddesi gereğince verilen beyannameler ile bildirilen kazançların vergilendirilmesinde, vergilendirme dönemi yerine kazancın elde edilme tarihi esas alınır.” hükümleri yer almaktadır.

KVK' da yer alan ve yukarıda belirtilen maddeler “hesap dönemi” kavramını ele almakta ve dönemsellik ilkesine bağlı kalınması gerektiğini vurgulamaktadır.

1.7. Sermaye Piyasası Mevzuatında Dönemsellik ilkesi

Sermaye Piyasası mevzuatında dönemsellik; “işletmenin sınırsız sayılan yaşam sürelerinin sınırlı uzunlukta belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden ayrı olarak saptanmasını ifade eder.” şeklinde tanımlanmıştır. Bu kavrama göre faaliyet sonuçları ilgili olduğu dönemde değerlendirilir. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi; hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu

kavramın gereğidir.¹⁴

2. TAHAKKUK İLKESİ

VUK'un 19. maddesinde, vergi alacağının doğumu vergiyi doğuran olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülüne bağlanmıştır. Kurum kazancının tespitinde iki temel ilke söz konusudur. Bunlardan birincisi tahakkuk esas, ikincisi ise dönemsellik esasdır. Tahakkuk esasına göre, kazancın tespitinde ödeme veya tahsilat dikkate alınmaz. Bir hasılat unsurunun doğuşu (tahakkuk) yeterli olup tahsil edilmiş olması şart değildir. Burada tahakkuktan kasıt hasılat veya giderin mahiyet ve tutar olarak kesinleşmesidir.

GVK'nın 39. maddesinde; “Elde edilen hasılatı, tahsil olunan paralarla,tahakkuk eden alacakları, giderleri ise tediye olunan veborçlanılan meblağları ifade eder.”hükmü yer almaktadır. Kanunun bu maddesinden, her hangi bir hasılatın müspet unsur olarak dikkate alınabilmesi için tahsil edilmiş olmasına ihtiyaç bulunmadığı, alacak olarak tahakkuk etmesinin gerekli ve yeterli olduğu, diğer taraftan bir giderin menfi unsur olarak dikkate alınabilmesi için de ödenmiş olmasının gerekmediği, borç olarak tahakkuk etmesinin gerekli ve yeterli olduğu anlaşılmaktadır.

Tahakkuk tabiri, fatura kesme, tahakkuk fişi düzenleme gibi,hukuki sonuç doğuran, belli şekil ve usule tabi işlemler veya bu işlemlerin yapılabilmesi için gerekli hukuki ortamın oluşması olarak anlaşılmalıdır ve o nedenle,dönemsellik ilkesi, tahakkuk ilkesinin önünde görülmelidir.Yıl sonlarında ve henüz tahakkuk aşamasına gelinmemiş olmasına rağmen,dönemsellik ilkesi gereği yapılan mahsupları ve reeskont hesaplarını tahakkuk işlemi olarak algılamamak gerekir.Şayet mükelleflerde dönemsellik ilkesi gereği yapılan reeskont, karşılık hesabı, ödenecek giderler, tahsil olunacak gelirler gibi hesaplarla gelir veya gider kaydında bulunma işlemleri de tahakkuk olarak nitelenirse, dönemsellik ilkesinin önceliği değil, tahakkuk esas ve dönemsellik ilkesinin paralelliği söz konusu olacaktır.¹⁵

Yıl boyunca ticari işletmelerin muhasebe kayıtları yapılırken bu prensibin sonucu olarak fatura ve benzeri belge düzenlemek suretiyle tahakkuk ettirilen hasılat, tahsili beklenmeksizin ilgili gelir hesabına alacak kaydedilmekte, tahsilat daha sonra yapılacaksa duruma göre alıcı cari hesaba

¹⁴ SPK Seri XI No:1'lu Tebliği, Madde:7

¹⁵ Mehmet MAÇ,, “Kurumlar Vergisi”, Denet Yayıncılık A.Ş., 3. Baskı, 1999, sayfa: 234

bına, alacak senetleri hesabına (veya bir başka hesaba) borç kaydedilmektedir. Aynı şekilde, tahakkuk etmiş bir gider veya maliyet unsuruna ilişkin kayıtlar da, bunların ödenip ödenmediğine bakılmaksızın ilgili gider hesabına borç yazılmakta, ödeme yapılmamışsa satıcı cari hesabına, borç senetleri hesabına (veya bir başka hesaba) alacak yazılmaktadır. Muhasebe kaydının yapılması veya belge tanzimi için gerekli şartlar (yani kesinleşme ve talep edilebilir hale gelme) oluşmuş fakat buna rağmen gerekli kayıt veya belge tanzim işlemleri yapılmamışsa, tahakkuk işlemi yapılmış sayılır. Ters durumda, yani tahakkuk için gerekli şartlar oluşmadan (yani işlem kesinleşmeden ve işleme bağlı haklar talep edilebilir hale gelmeden) kayıt yapılması veya belge tanzimi halinde de tahakkuku yok saymak gerekir.

Her ne kadar GVK'nın 39. maddesinde, tahsil olunan paraların gelir unsuru, tediye olunan paraların gider unsuru olacağı şeklinde yanlış anlaşılma müsaite bir ifade kullanılmış ise de, para tahsilatı veya para tediyesinin tek başına gelir veya gider mevcudiyetini göstermediği açıktır. Burada peşin satış ve peşin alış şeklinde, tahakkuk ile tahsilat veya tediye aynı anda olup bittiği hasılat ve gider unsurlarının kastedildiği anlaşılmaktadır. Gelir veya gider unsurlarının vergi matrahına girmesi için tahsilat veya ödeme yapılmasının beklenmeyeceği, tahakkukun yeterli olduğu kuşkusuzdur. Ancak, gelir veya gider unsuru geçmiş yıla veya gelecek yıla ait ise, tahakkukun hangi yılda olduğuna veya olacağına bakılmaksızın, söz konusu gelir veya giderin, ilgili bulunduğu yılda dikkate alınması gerekmektedir. Bir gelir veya gider unsuru kesin olarak tezahür etmişse ve miktarı da kesin olarak biliniyorsa, tahakkuk etmemiş olsa dahi karşılık yoluyla gelir veya gider yazılması esastır. Bu husus dönemsellik ilkesinin tahakkuk ilkesinden daha ön planda yer almasındankaynaklanmaktadır.¹⁶

3. DÖNEMSELLİK VE TAHAKKUK İLKELERİNİN DİKKATE ALINMAMASI NETİCESİNDE OLUŞABİLİR VERGİ ZİYAYI CEZASI

VUK'un 341. maddesinde vergi ziyayı; "Mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder." şeklinde tanımlanmakta-

dır. Aynı maddenin 2. bendinde; "Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir." hükmü ve 3. bendinde ise; "Yukarıda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez." hükmü yer almaktadır. Vergi ziyayı cezası ise VUK'un 344. maddesinde, "341. maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyasına uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir." şeklinde belirtilmiştir.

Vergi ziyasına yol açan her türlü fiil vergi ziyayı cezasını gerektirmektedir. Cezanın uygulanması için tek şart vergi ziyasına sebebiyet verilmiş olmasıdır. Kasten veya ağır kusur ihmali dolayısıyla vergi ziyasına sebebiyet verilmesi, fiilde farklılığa yol açmamaktadır.¹⁷ Dönemsellik kavramının ve tahakkuk ilkesinin göz ardı edilmesi, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesine sebebiyet vermesi halinde vergi ziyayı cezasının vukuu bulması kaçınılmazdır. Ancak dönemsellik ilkesine aykırı davranılan takvim yıllarında veya ilgili hesap dönemlerinde zarar beyan edilmesi halinde vergi ziyasına sebebiyet verilmemiş olduğundan vergi ziyayı cezası da vukuu bulmayacaktır. Aşağıda konuya ilişkin farklı durumlar karşısında vergi ziyasının vukuu bulup bulmayacağı örneklerle açıklanacaktır.

3.1. Vergi Ziyayı Cezasının Doğmaması

Durum-1:

X firmasının 2007, 2008, 2009, 2010 ve 2011 hesap dönemlerine ilişkin veriler aşağıdaki gibidir:

- 2007 Yılı - 180.000 TL Kar Beyanı

- 2008 Yılı - 300.000 TL Zarar Beyanı

- 2009 Yılı - 500.000 TL Zarar Beyanı (2008 hesap dönemine ait 100.000 TL'lik gideri de içermektedir.)

- 2010 Yılı - 100.000 TL Kar Beyanı

- 2011 Yılı - 350.000 TL Kar Beyanı

Söz konusu firma 2008 hesap dönemine ait

¹⁶ Güray ÖĞREDİK, a.g.e.

¹⁷ Yılmaz ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Nisan 2007, Ankara, s.924.

100.000 TL'lik giderini 2009 hesap döneminde kurum kazancının hesaplanmasında gider olarak dikkate alarak dönemsellik ilkesine aykırı davranmıştır. Bahsi geçen 100.000 TL'lik gider dönemsellik ilkesine uyularak ait olduğu 2008 hesap döneminde kurum kazancının hesaplanmasında dikkate alınsaydı 300.000 TL olan zarar beyanı 400.000 TL ye çıkacak; 2009 hesap döneminde ise 500.000 TL olan zarar beyanı 400.000 TL ye düşecektir. 2010 yılı hesap döneminde mahsup edilen toplam geçmiş yıl zararı (500.000+300.000= ve 400.000+400.000=) 800.000 TL her iki durumda da değişmeyecektir. 2009 hesap döneminde her ne kadar dönemsellik ilkesine aykırı davranılmış olsa da, geçmiş yıllara ilişkin zarar mahsubu yapılmadığı için ve zarar nedeniyle 2009 hesap dönemi kurumlar vergisine konu olan matrah bulunmadığı için ödenmesi gereken vergi bulunmamaktadır. Dolayısıyla vergi ziyasına sebebiyet verilmemiştir. Yani vergi ziyayı cezasını oluşturacak fiil işlenmemiştir.

Durum-2:

X firmasının 2007, 2008, 2009, 2010 ve 2011 hesap dönemlerine ilişkin veriler aşağıdaki gibidir:

- 2007 Yılı – 180.000 TL Kar Beyanı
- 2008 Yılı – 300.000 TL Zarar Beyanı
- 2009 Yılı – 500.000 TL Kar Beyanı (2008 hesap dönemine ait 100.000 TL'lik gideri de içermektedir.)
- 2010 Yıllı – 100.000 TL Kar Beyanı
- 2011 Yıllı – 350.000 TL Kar Beyanı

Durum 2'de X firması 2008 hesap dönemine ait 300.000 TL zararını mahsup ederek 2009 hesap döneminde 500.000 TL kurum kazancı beyan etmiştir. Dönemsellik ilkesi göz ardı edilerek 2009 hesap döneminde dikkate alınan 100.000 TL gider, ait olduğu dönemde gider hesaplarına intikal ettirilseydi 2008 hesap dönemi toplam zarar beyanı (300.000+100.000=) 400.000 TL olacaktı. Diğer taraftan 2009 hesap döneminde beyan edilen 500.000 TL olan kurum kazancı hesaplanırken gider olarak dikkate alınan 2008 hesap dönemine ait 100.000 TL'nin düzeltme sonrasında dikkate alınmayarak kazançla ilave edilmesi halinde toplam kazancın 600.000 TL'ye çıkacağı düşünülse de; 2009 hesap dönemi için, yapılan düzeltme sonrasında 2008 hesap dönemine ait 300.000 TL olan geçmiş yıl zararı 400.000 TL'ye çıkacağı için 2009 hesap döneminde beyan edilen kazanç

gene 500.000 TL olacak ve değişmeyecektir. Yapılacak düzeltme sonrasında beyan edilen matrahın değişmemesi, ödenmesi gereken verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi sonucunu ortaya çıkarmayacağı için vergi ziyasına sebebiyet verilmemiş yani vergi ziyayı cezasını oluşturacak fiil işlenmemiştir.

3.2. Vergi Ziyayı Cezasının Doğması

Durum-1:

X firmasının 2007, 2008, 2009, 2010 ve 2011 hesap dönemlerine ilişkin veriler aşağıdaki gibidir:

- 2007 Yılı – 180.000 TL Kar Beyanı
- 2008 Yılı – 300.000 TL Kar Beyanı
- 2009 Yılı – 500.000 TL Kar Beyanı (2008 hesap dönemine ait 100.000 TL'lik gideri de içermektedir.)
- 2010 Yıllı – 100.000 TL Kar Beyanı
- 2011 Yıllı – 350.000 TL Kar Beyanı

Yukarıdaki durumda dönemsellik ilkesine uymayan her iki dönemde de kar beyanı mevcuttur. 2009 hesap döneminde dönemsellik ilkesine aykırı bir şekilde gider olarak dikkate alınan 100.000 TL'nin gider kalemlerinden çıkarılması gerekmektedir olup, yapılacak düzeltme sonrasında oluşacak kazanç beyanı ise (500.000+100.000=) 600.000 TL'ye çıkacaktır. 2009 hesap döneminde 100.000 TL eksik beyan edilmiş, vergi ziyasının tanımında belirtildiği gibi vergilendirme ile ilgili ödev zamanında yerine getirmemiş hem de eksik yerine getirmiştir. Dolayısıyla ödenmesi gereken vergi de zamanında tahakkuk ettirilmemiş ve vergi ziyasına sebebiyet veren fiil işlenmiştir. Kurumlar vergisi oranı %20 olarak dikkate alındığında beyan dışı bırakılan 100.000 TL üzerinden 20.000 TL kurumlar vergisi hesaplanacak ve tarh edilecek kurumlar vergisi üzerinden 213 sayılı VUK'un 341. ve 344. maddeleri gereğince bir kat vergi ziyayı cezası kesilecektir.

Durum-2:

X firmasının 2007, 2008, 2009, 2010 ve 2011 hesap dönemlerine ilişkin veriler aşağıdaki gibidir:

- 2007 Yılı – 180.000 TL Kar Beyanı
- 2008 Yılı – 300.000 TL Kar Beyanı
- 2009 Yılı – 50.000 TL Zarar Beyanı (2010

hesap dönemine ait 100.000 TL'lik gideri de içermektedir.)

- 2010 Yıllı – 50.000 TL Kar Beyanı
- 2011 Yıllı – 350.000 TL Kar Beyanı

Durum 2 de X firmasının gelecek döneme ait gideri cari dönemde indirim konusu yapması konu edilmiştir. Dönemsellik ilkesi göz önüne alınarak 100.000 TL'lik gider ait olduğu 2010 hesap döneminde dikkate alınmalı, 2009 hesap döneminde ise kurum kazancına ilave edilmelidir. Yapılacak düzeltme sonrasında 2009 hesap dönemi için beyan edilmesi gereken matrah (-50.000+100.000=) 50.000 TL olacaktır. Bu sonuçla zamanında tahakkuk ettirilmeyen (50.000%20=) 10.000 TL kurumlardan vergisi üzerinden 213 sayılı VUK'un 341. ve 344. maddeleri gereğince bir kat vergi ziyai cezası kesilecektir.

Diğer taraftan 2010 hesap dönemi için beyan edilen 50.000 TL den 100.000'lik gider indirildiğinde oluşacak yeni durumda zarar beyanı söz konusu olmaktadır. Yapılan düzeltme sonrasında ödenmesi gereken ilave vergi hesaplanmadığı gibi fazladan ödenen verginin de iadesi söz konusu olmaktadır. 2009 hesap dönemi için hesaplanan ilave verginin 2010 hesap döneminde iade edilmesi gereken vergiden mahsup imkanı yoktur. Yani dönemsellik ilkesi gereği her bir dönem birbirinden bağımsız olarak değerlendirildiğinden, giderler ve gelirler de ait olduğu döneme göre değerlendirilecek, bu değerlendirme sonucunda ulaşılan matrah üzerinden hesaplanan vergi birbirinden mahsup edilemeyecektir. Konuya ilişkin diğer bir husus ise, önceki dönemlere ait zarar mahsubunun KVK'nın 9. maddesine göre yapılmakta olduğu ve her bir dönemin birbirinden bağımsız olarak değerlendirilmesi sonucu oluşan matrah üzerinden mahsup imkânının tanınmasıdır. Dolayısıyla önceki dönemlere ait zararların mahsup edilmesi dönemsellik ilkesine aykırı değildir.

Yukarıda verilen durumlar 6111 sayılı kanun hükümleri, zamanaşımına ilişkin hükümler ve konuya ilişkin durum değişikliğine sebebiyet veren diğer haller (zarar mahsubunun beş yıl olması nedeniyle mahsup edilemeyecek zararın çıkması v.s.) göz ardı edilerek açıklanmıştır. Dönemsellik ilkesine aykırın davranılmasının vergi ziyasına sebebiyet verip vermediğinin tespiti, her bir durumun birbirinden bağımsız olarak değerlendirilmesi sonucunda netlik kazanacaktır.

4. DÖNEMSELLİK VE TAHAKKUK İLKELERİNE İLİŞKİN ÖZEL DURUMLAR

Dönemsellik ve tahakkuk ilkelerinin istisnasını oluşturan ve özellik arz eden durumlarla karşılaşabilmektedir. Bu durumlarda dönemsellik ilkesine ve tahakkuk ilkesine tam anlamıyla uyulmamakta, bir döneme ait gider veya hasılat unsurları daha sonraki dönemlerde kayıtlara intikal ettirilebilmektedir. Konuya ilişkin mevcut yasal ve idari düzenlemeler doğrultusunda bazı özel durumlara aşağıda yer verilmiştir.

4.1. Hesap Dönemi Kapandıktan Sonra Gelen Faturaların Vergisel Boyutu

Önceki döneme ait faturaların mali yıl kapandıktan sonra işletmelere intikal etmesi, ticari hayatta sıkça karşılaşılabilen durumlardandır. Bu gibi durumlarda fatura tutarı ve faturadaki katma değer vergisinin gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı ile gider olarak kabul edilmesi halinde hangi mali yıl kurumlar vergisi matrahı ile ilişkilendirileceği hususu önem arz etmektedir.

Mali yıl kapandıktan sonra işletmeye intikal eden faturadaki KDV hariç tutar karşılığında alınan mal veya hizmet için önceki dönemde tahakkuk kaydı yapılmışsa söz konusu işlem ilgili kayıtla ilişkilendirilecektir. Diğer bir durum ise fatura içeriğine ilişkin herhangi bir tahakkuk kaydının yapılmamasıdır. Bu durumda fatura içeriğine ait işlem önceki döneme ilişkin olduğu için dönemsellik ilkesi gereği ait olduğu dönem kayıtlarına intikal ettirilmesi gerekmektedir. Yani her iki durum için de belirsizlik bulunmamakta, tahakkuk ve dönemsellik ilkesi gereği KDV hariç fatura tutarı için yukarıda açıklanan durumlardan hangisi söz konusu ise o şekilde kayıt yapılmaktadır.

Bahsi geçen faturalarda yer alan katma değer vergisi, KDVK'nın 29/1 inci maddesi hükmü gereğince indirim konusu yapabilecektir. Ancak aynı Kanunun 29/3 üncü maddesinde; "indirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir." şeklinde hüküm yer almaktadır. Her iki hükmü birlikte değerlendirdiğimizde, mali yıl kapandıktan sonra işletmeye intikal eden faturalardaki KDV'lerin indirim konusu yapılmasının mümkün olmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu durumda indirilemeyecek KDV için, aynı Kanunun 58. maddesindeki; "Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV ile mükellefçe indirilebilecek KDV, Gelir ve Kurumlar Ver-

gisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez.” hükmünün mefhumu muhalifi gereği işlem yapılmalıdır. Yani indirilemeyecek KDV'nin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması imkanı doğmaktadır. Dolayısıyla ait olduğu dönemde gider olarak kabul edilmeyen indirilebilecek KDV, dönem kapandıktan sonra indirilemeyeceği için ilgili olduğu kurum kazancının tespitinde gider kabul edilebilecektir. Her ne kadar sonraki dönemin defter kayıtlarında intikal ettirilse ve sonraki dönemde giderleştirilme imkanı doğsa da indirilemeyecek KDV ait olduğu dönemde gider olarak dikkate alınmalıdır.

Konuya ilişkin İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özeldede aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“Katma Değer Vergisi Kanununun 29/1 inci maddesinde; mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirim konusu yapabilecekleri belirtilmiştir.

Aynı Kanunun 29/3 üncü maddesi gereğince de indirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.

Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükmüne bağlanmıştır.

Ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlar «dönemsellik» ve «tahakkuk esası» ilkeleridir. Vergi uygulamaları açısından tahakkuk ve dönemsellik ilkeleri gereğince, her gelir veya gider unsuru ait olduğu hesap döneminin kazancının tespitinde dikkate alınmaktadır.

Buna göre, hesap dönemi kapandıktan sonra gelen faturalarda yer alan tutarlar, tahakkuk ettikleri dönemin gideri olarak değerlendirilecektir.

Ayrıca, söz konusu faturalarda yer alan ve indirim konusu yapılamayan KDV tutarlarının maliyet veya gider unsuru olarak dikkate alınması mümkün olup, bu tutarların gider olarak dikkate alınması halinde, fatura tarihinin içinde bulunduğu vergilendirme döneminin kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.¹⁸

4.2. Fatura ve Benzeri Belgelerde Ayrıca Gösterilmeyip, Yıl Sonlarında, Belli Bir Dönem Sonunda ya da Belli Bir Ciro Aşıldığında Yapılan İskontolar

KDVK'nın 35. maddesi ile KDV matrahında çeşitli sebeplerle değişiklik vukuu bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin, bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükelleflerin ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde düzeltilmelerine imkân sağlamıştır.

Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hasılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) yapılan iskontolaresas itibarıyla, asıl işleme ilişkin KDV matrahının değişmesi sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla, KDV matrahında değişiklik vukuu olduğu bu gibi durumlarda KDVK'nın 35. maddesine göre düzeltme yapılması gerekmektedir.

Bu itibarla, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmeyip belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında yapılan iskontolar nedeniyle KDV matrahında değişiklik vukuu bulunduğu hallerde düzeltme işlemi, alıcı tarafından satıcı adına bir fatura ve benzeri belge düzenlenmek ve bu amaçla düzenlenecek belgede, KDV matrahında değişikliğe neden olan iskontotutarına ilk teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlem için geçerli olan KDV oranı uygulanmak suretiyle yapılacaktır.¹⁹

4.3. Telefon, Elektrik, Su, Doğalgaz vs. Faturalarının Gider Yazılacağı Dönem

Telefon, elektrik, su ve doğalgaz faturaları VUK'da düzenlenen “fatura ve benzeri belgeler” kapsamında nitelendirilmektedir. Yukarıda belirtilen belgelerin bazılarının üzerinde “VUK hükümleri ve yönetmeliklerine tabi değildir.” ibaresi bulunması, bu belgelerin fatura ve benzeri olma nite-

¹⁸ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğüne verilen 31.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.29-391 sayılı özeldge.

¹⁹ 116 Seri No'lu KDV Genel Tebliği

liğini ortadan kaldırmamaktadır. Belgelerin, üzerinde bu ibarenin bulunmasının nedeni, belgelerin basım ve kullanımındaki bazı formalitelerin ortadan kaldırılmasıdır. Söz konusu giderler açısından en önemli özellik, bu giderlerin tahakkuk esasına göre gayri safi kazançtan düşülmesidir. Aynı zamanda bu giderler açısından vergilendirmede dönemsellik ilkesi esastır. Bu tür giderler tahakkuk ettikleri dönemde, hangi dönemi ilgilendiriyorsa o dönem için dikkate alınabilir. Birden fazla dönemi ilgilendiren giderlerin gelecek dönemler için aktifleştirilmeleri gerekir. Bu tür giderlerde dönemsellik ilkesinin istisnasını, giderlerin ait oldukları dönemde alacaklı kamu kuruluşları tarafından tahakkuklarının bildirilmediğinde, övendikleri yılda gider yazılabileceği durumu oluşturmaktadır. Telefon, elektrik, su ve doğalgaz giderlerinde, yukarıda belirtilen dönemsellik ilkesi haricinde bunların işletmenin aktifinde kayıtlı olmaları veya sözleşmelerinin işletme adına düzenlenmiş olmaları da ikinci bir özellik olarak karşımıza çıkmaktadır.²⁰

4.4. İşveren Sendikalarına Ödenen Aidatlar Ve Çalışanların Sigorta Prim Ödemeleri

Dönem sonu envanter çalışmaları sırasında dikkat edilmesi gerekli hususlardan birisi de, 360 ve 361 no'lu hesaplarda yer alan ve vadesi geçtiği halde henüz ödenmemiş olan vergi ve SSK prim borçlarının ne tür bir işleme tabi tutulması gerektiğidir.

GVK'nın 40. maddesinin ikinci bendinde; "Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatında işe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmak şartıyla)" hükmü, sekizinci bendinde ise; "işverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar (şu kadar ki; ödenen aidatın bir aylık tutarı, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz)" hükmü yer almaktadır. Madde bentlerinden anlaşıldığı üzere, bu gider türlerinde tahakkuk esas değil ödeme esas geçerlidir. Yani bu gider türlerinin gider konusu yapılabilmesi için ödenmiş olması şartı aranmaktadır. Dolayısıyla tahakkuk etmiş olsa dahi ödenmemiş olan prim ve aidatların gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

SSK primlerinin gelir ve kurumlar vergisi yönünden gider yazılması hususuna ilişkin 174 seri no'lu GVK Genel Tebliği'nde açıklamalara yer verilmiştir. Söz konusu Tebliğde yer alan açıklamalar aşağıdaki gibidir;

"8.12.1993 gün ve 21782 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3917 sayılı Kanunla 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun bazı hükümleri değiştirilmiştir.

506 sayılı Kanunun 3917 sayılı Kanunla değişik 80 inci maddesinin birinci fıkrasında, "işveren, bir ay içinde çalıştırdığı sigortalıların primlerine esas tutulacak kazançlar toplamı üzerinden, bu kanun gereğince hesaplanacak prim tutarlarını ücretlerinden kesmeye ve kendisine ait prim tutarlarını da bu miktara ekleyerek en geç ertesi ayın sonuna kadar Kuruma ödemeye mecburdur." denilmiş, aynı maddenin üçüncü fıkrasında da "Kuruma ödenmeyen prim Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulamasında gider yazılmaz." hükmü yer almıştır.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanununun 40 inci maddesinin 2 numaralı bendinde, ticari kazancın tespitinde, işverenlerce hizmet erbabı için ödenen SSK primlerini gider olarak indirileceği hükme bağlanmıştır.

Bu hükümlere göre SSK priminin gider olarak dikkate alınabilmesi için, bu primlerin Sosyal Sigortalar Kurumuna fiilen ödenmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, sigorta primleri, dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın fiilen ödendiği tarihte gider yazılacaktır.

Ancak, 506 sayılı Kanunun 80 inci maddesi gereğince bir aya ait sigorta primleri ertesi ayın sonuna kadar ödenebileceğinden, Aralık ayına ait olan sigorta primlerinin ertesi yılın Ocak ayı içinde ödenmesi durumunda bu primler Aralık ayının gideri olarak dikkate alınabilecektir." açıklamaları yer almaktadır.²¹

SONUÇ

Dönemsellik ve tahakkuk ilkesi muhasebenin temel kavramlarında ele alındığı gibi birçok yasal düzenlemede de vurgulanmıştır. Dönemsellik ilkesine uyulması işletmenin finansal tablolarının sağlıklı sonuçlar vermesi ve doğru yorumlanmasına imkân tanımaktadır. Dönemsellik ilkesi ile işletme yöneticilerinin dönemler itibari ile ba-

20 Altar Ömer ARPACI, a.g.e.

21 174 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

şarımları değerlendirilebilmektedir. Dönemsellik ilkesinin göz ardı edilmesi halinde vergi ziyana ilişkin fiillerin gerçekleşip gerçekleşmeyeceği önceki bölümlerde örnekler yardımıyla açıklanmıştır. Dönemsellik ilkesinin göz ardı edilmesi ile vergi ziyana sebep olan fiil gerçekleşmemişse vergi ziyayı cezası kesilmeyecektir. Ancak bu durumda tek düzen hesap planına uyulmadığı için VUK'da öngörülen özel usulsüzlük cezası gündeme gelecek, ayrıca işletmenin kamuoyu nezdinde olumsuz itibarı oluşması sonucunu doğuracaktır. İşletmeler aleyhinde oluşan olumsuz itibarın ileride nasıl sonuçlar doğuracağı öngörülemeyeceği için, işletmelerin dönemsellik ilkesine uyması önem arz etmektedir. ^{USD}

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (Çevirim içi erişim, www.gib.gov.tr)
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (Çevirim içi erişim, www.gib.gov.tr)
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (Çevirim içi erişim, www.gib.gov.tr)
- 116 Seri No'lu KDV Genel Tebliğ (Çevirim içi erişim, www.gib.gov.tr)
- 174 seri no'lu GVK Genel Tebliği (Çevirim içi erişim, www.gib.gov.tr)
- 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu (Çevirim içi erişim, www.spk.gov.tr)
- SPK'nın Seri XI No:1'lu Tebliğ
- I Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (Çevirim içi erişim, www.gib.gov.tr)
- ARPACI, Altar Ömer ; "Tahakkuk ve Dönemsellik ilkesi", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:92, 2009.
- ERDOĞAN, Nurten ve Diğerleri; Genel Muhasebe, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No:2595, Haziran 2012.
- GÜNDOĞDU, Muhittin; " Vadesi izlenen Yıl içinde Olan Faizlerde Dönemsellik Sorunu ile Kıst Dönem Faiz Gideri Hesaplamasına ilişkin Değerlendirme", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 151, Nisan 2001.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğüne verilen 31.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.29-391 sayılı özelge.
- MAÇ,Mehmet, "Kurumlar Vergisi", Denet Yayıncılık, 3. Baskı, 1999, sayfa: 234
- ÖĞREDİK, Güray ; "Bütçeleme Gider Karşılıkları-ücretlerde Hesaben Ödeme ve Stopaj Sorunu", <http://www.mazarsdenge.com.tr/printerFriendly.php?contentId=105>, (Erişim Tarihi: 03.11.2013).
- SEVİLENGÜL, Orhan; Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s.9.
- TETİK, Nulifer; "Muhasebenin Temel Kavramları ve Mali Tablo ilkelerinin Yönetim Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:2, 1997.
- Türkiye Finansal Raporlama Standartları (Çevirim içi erişim, www.kgk.gov.tr)
- VURAL, İrfan; Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu, Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Ocak 2009.