

# VERGİ İNCELEMESİ SIRASINDA ORTAYA ÇIKAN MATRAH FARKININ, VERGİ ASLININ VE VERGİ CEZALARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ÜZERİNE ÖNERİLER

## VERGİ İNCELEMESİ SIRASINDA ORTAYA ÇIKAN MATRAH FARKININ, VERGİ ASLI VE VERGİ CEZALARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ÜZERİNE ÖNERİLER

### Güray ÖĞREDİK

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

Mali Pusula, Eylül 2006

### 1- VERGİ SUÇ VE CEZALARI

Vergi inceleme elemanı inceleme sırasında eksik vergi ödemeleri ve/veya usulsüzlüklere rastladıysa vergi sorumlusuna aşağıda sayılan cezaları uygulayabilir.

- Usulsüzlük cezaları
- Özel usulsüzlük cezaları
- Vergi ziyayı cezası
- Kaçakçılık suçlarına ilişkin cezalar
- Gecikme Faizi

Yukarıda sayılan vergi suç ve cezalarını kısaca tanımlamamız gerekirse; [1]

Usulsüzlük Cezaları; Vergi kanunlarında belirtilmiş olan şekil ve usullere riayet edilmemesi durumunda uygulanır. Usulsüzlük cezasının had ve tutarları VUK'a bağlı cetvelde gösterilmiştir.

Özel Usulsüzlük Cezaları; Vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin düzenlenmemesi, alınıp verilmemesi. Günlük işlenmesi gereken defterlere kayıtların yapılmaması, muhasebe standartları ve hesap planına uyulmaması. Vergi incelemesi sırasında bilgi vermekten çekinilmesi gibi durumlarda uygulanacak olan cezalardır.

Vergi Ziyayı Cezası; Vergi ziyayı , mükellef veya vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Vergi ziyayı cezası da mükellefin vergi ziyasına sebebiyet vermesi nedeniyle uygulanacak olan cezadır.

Kaçakçılık Cezaları; Kaçakçılık suç ve cezaları VUK'un 359. maddesinde sıralanmış olup, mükellef veya vergi sorumlusunun kasıtlı olarak vergi kaybı yaratması sonucu uygulanacak cezalardır.

Gecikme Faizi: V.U.K. Madde 112'de açıklandığı üzere, ikmalen, re'sen veya idarece tarhiyatlarda, 6183 sayılı AATUHK kapsamında tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır.

### 2- VERGİ CEZALARININ DÖNEM KAZANCININ TESPİTİNDEKİ YERİ

Bu konuya ilişkin düzenlemeler; Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin 5 numaralı bendinde, 90. maddesinde ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin 1. fıkrasının (d) bendinde yapılmıştır. Söz konusu maddelere göre her türlü vergi cezaları, gecikme zamları ve faizleri kazancın tespitinde gider olarak dikkate

alınmamaktadır. Yani söz konusu cezalar ticari kârın tespitinde gider "kanunen kabul edilmeyen gider" olarak dikkate alınacak olup mali kârın tespitinde dönem kazancına ilave edilecektir.

### **3- VERGİ İNCELEMESİ SONUCUNDA ORTAYA ÇIKAN MATRAH FARKININ, VERGİ ASLI VE VERGİ CEZALARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ÜZERİNE BİR YAKLAŞIM**

Vergi İnceleme elemanları çeşitli nedenlerden dolayı vergi mükelleflerinin, vergiye ilişkin sorumluluklarını, tam olarak yerine getirip getirmediğini tetkik edebilmek için zaman zaman inceleme yaparlar. Mükellef şayet üzerinden vergi ödemesi gereken matrahı yanlış ve/veya eksik hesaplamış ise inceleme elemanı bunu tespit eder ve üzerinden asıl vergi ödenmesi gereken matrahı bulur.

Mükellefin kendi beyanına dayanan ve daha önce üzerinden vergi ödediği matrah ile, inceleme elemanının tespit ettiği ve asıl üzerinden vergi ödenmesi gereken vergi matrahı arasındaki farkı **matrah farkı** olarak tanımlayabiliriz.

Matrah farkının oluşmasının çeşitli nedenleri bulunabilmektedir. Rakamsal hatalar yapmak, bir takım işlemleri kayıtlara intikal ettirmemek veya mükerrer intikal ettirmek matrah farkı oluşmasına neden teşkil eden olaylardan sadece birkaçıdır. Mükellef söz konusu matrah farkı üzerinden ilgili vergileri, verginin geçmiş dönemlere ait olması durumunda bu güne dek olan gecikme faizini ve diğer vergi cezalarını ödemekle yükümlüdür.

Gelir Vergisi Kanunu 41. ve 90. maddesi ile Kurumlar Vergisi 11. maddesinde de belirtildiği üzere **gecikme faiz ve cezalarının, vergi cezalarının** kazancın tespitinde **gider olarak dikkate alınmayacağı** aşikardır. Bir başka ifade ile bu cezalar vergi kanunlarımıza göre **kabul edilmeyen giderlerdir**.

Vergi Kanunlarına göre de gider kabul edilmeyen ödemelerin muhasebeleştirilmesi bir yönetim muhasebesi kararıdır.

Yukarıda bahsedildiği üzere gecikme faiz ve cezaları ile vergi cezaları kanunen kabul edilmeyen gider olarak takip edilecektir. **Ancak uygulamada ortaya çıkan matrah farkı üzerinden salınan vergi aslının da ödenmesi aşamasında kanunen kabul edilmeyen gider olarak takip edildiği dikkat çekicidir.**

Yani; bir matrah farkı tespit ediliyor, bunun üzerinden ödenmesi gerekip de ödenmeyen bir vergi hesaplanıyor, bu verginin süresinde ödenmediği için gecikme cezası ve vergi kaybına yol açıldığı için vergi ziyası cezası hesaplanıyor.

Üzerinde durduğumuz nokta öncelikle söz konusu **matrah farkının**, sonra **ise matrah farkı üzerinden ödenmesi gereken vergi aslının** muhasebeleştirilmesidir.

### **4- VERGİ İNCELEMESİ SIRASINDA TESPİT EDİLEN MATRAH FARKININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

Vergi mükellefleri vergilendirmeye ilişkin ödevlerini zaman zaman eksik veya hatalı yerine getirebilirler veya yerine getiremeyebilirler.

Matrah farkı muhasebeleştirirken öncelikle üzerinde durmamız gereken nokta **matrah farkının hangi döneme ait olduğudur**. Söz konusu farkın muhasebeleştirilmesi içerisinde bulunan döneme veya geçmiş dönemlere ait olmasına göre farklılık arz eder.

#### **4.1- İçerisinde Bulunulan Döneme Ait Matrah Farkı**

Cari yıla ilişkin bir inceleme esnasında tespit edilen ve gerçekte olması gereken matrah ile beyan edilen vergi matrahı arasındaki farktır. Fark gelirin eksik beyan edilmesi ve/veya giderlerin ve maliyet artırıcı unsurların fazla beyan edilmesi gibi iki temel nedene dayandırılabilir. Farkın neden ve sonuçlarının tespitine göre işlenmesi gerekli olan ilgili hesaplara işlenmelidir.

Örneğin bir satış tutarı rakamsal olarak eksik beyan edildi ise, tespit edilen fark yine ilgili satış hesabına kaydedilmelidir.

#### Örnek ;

KDV hariç 1.000 YTL tutarındaki bir emtia sehven 100 YTL olarak kayıtlara intikal ettirilmiştir. Gerekli işlemlerde hatalı tutar üzerinde yapılmış olup fark inceleme esnasında ortaya çıkarılmıştır.

Muhasebe Kaydı;

----- / -----	
100/120/101	1.062.-
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	900.-
391 HESAPLANAN KDV	162.-

900 YTK eksik beyanın muhasebeleştirilmesi.

----- / -----

Not : Aktif hesap net olarak tespit edilebiliyorsa mutlaka olması gereken hesap kullanılmalıdır. Şayet ilgili aktif hesap net olarak tespit edilemiyorsa 689 numaralı Diğer Olağan Üstü Gider ve Zararlar Hesabı kullanılabilir. Ancak bu hesaba kaydedilen tutar dönem kazancının tespitinde **kanunen kabul edilmeyen gider** olarak dikkate alınacaktır. Ya da şu görüşte ileri sürülebilecektir. Söz konusu işlem bir personelin hatası nedeniyle meydana geldiyse ve bu fark personele ceza olarak ödettilerilecekse borçlu hesap 135-Personelden Alacaklar hesabı da olabilir.

#### 4.2- Geçmiş Yıllara İlişkin Matrah Farkının Muhasebeleştirilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun zaman aşımı hükümlerine göre geçmiş beş yıla ait vergiye ilişkin işlemler incelenebilir. Özellik arz eden durumlarda zaman aşımı süresinden önceki dönemler de incelenebilir. Vergi mükellefinin, geçmiş dönemlere ait vergilendirmeye ilişkin ödevlerini eksik yerine getirmesi veya yerine getirmemesi durumunda da inceleme elemanı tarafından bir matrah farkı tespit edilebilir. Söz konusu fark üzerinden vergi aslı vergi cezaları cari dönemde hesaplanır ve ödenir.

Mükellef **vergi matrahını eksik beyan etmek ile aynı zamanda dönem kârını da eksik beyan etmiştir**. Burada akla **ticari kârın değil de sadece mali kârın** eksik beyan edilmesi durumu gelebilir. Ancak **pek çok durumda matrah farkına neden teşkil edecek durumlarda hem ticari kâr hem de mali kâr eksik beyan edilmiş olur**.

Mükellef **dönem kârını eksik beyan ederek** o döneme ilişkin ödenmesi gereken vergileri de ödemiş olmaktadır. Dolayısıyla önceki dönemlere ait yapılan incelemeler sırasında ortaya çıkan **matrah farkı** geçmiş dönemlere ilişkin **eksik beyan edilen kâr**, söz konusu fark üzerinden hesaplanan vergiler de geçmiş dönemlere ilişkin tahakkuk ettirilip ödenmesi gerekip de ödenmemiş vergilerdir. Matrah farkı nedeniyle salınan vergi cezaları ise mükellefin vergi ödevini yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesine istinaden salınan cezalardır.

Bu durumda; **önceki döneme ilişkin tespit edilen matrah farkı, cari dönem kayıtlarında "Geçmiş Yıl Kârları", fark üzerinden salınan vergi asılları ise "Ödenecek Vergi ve Fonlar" hesabında takip edilmelidir.**

*Uygulamada genel olarak; **geçmiş dönemlere ilişkin matrah farkı muhasebeleştirilmemekte, fark üzerinden salınan vergi asılları da vergi cezaları gibi kanunen kabul edilmeyen giderler olarak muhasebeleştirilmektedir.***

Ancak yukarıda da bahsedildiği gibi; **vergi asılları kanunen kabul edilsin veya edilmesin bir gider değil, ödenmesi gerekip de ödenmeyen vergilerdir.** Bir diğer söyleyişle, vergi aslı; işletmenin ticari faaliyetleri sonucunda elde ettiği kâr üzerinden işletmenin en önemli ortağı olarak kabul edilebilecek olan devlete ödemesi gereken bir paydır. Nasıl ki şirket ortaklarına ödene kâr payları ticari kârın tespitinde gider yazılamıyorsa devletin payı olan vergide (K.K.E.G. olarak dahi) gider olarak kayıtlara alınarak şirketin ticari kârını azaltılamaz.

**Matrah farkının muhasebeleştirilmemesi ve vergi asıllarının kanunen kabul edilmeyen gider olarak muhasebeleştirilmesi durumunda;**

1- İlk başta kayıtlara alınmadığı için beyan edilmemiş olursa da daha sonra ortaya çıkan **geçmiş yıla ilişkin kâr finansal tablolarda gözükmemektedir.**

2- **Ödenmiş olan vergiler** finansal tablolarda gözükmemekle birlikte, bunların kanunen kabul edilmeyen gider olarak kayıtlara intikal ettirilmesi **işletmenin ticari kârını azaltıcı unsur olup ticari kârın azalması da finansal tabloların ilgililere hatalı sunulmasına neden olacaktır.**

Yukarıdaki iki madde birlikte dikkate alındığında **bir taraftan elde edilmiş olan kâr tablolarda gösterilmiyor diğer taraftan da ödenen vergiler finansal tablolarda gider olarak gözüküyor.**

**Uygulamada sıkça yapılan bu işlem finansal tabloların güvenilirliğini sarsmakla birlikte uluslar arası muhasebe ilke ve standartlarına da tamamen aykırıdır.**

Önceki dönemlere ilişkin matrah farkının tespit edilip kayıtlara intikali sırasında aktif hesap olarak da matrah farkına neden teşkil eden olaya göre ilgili hesap kullanılmalıdır.

#### **Örnek 1:**

A Tekstil İthalat İhracat Ltd. Şti.'nin satışlarının büyük kısmı yurtdışına yöneliktir. Ancak şirket ihraç fazlası bazı ürünleri de yurtiçine satmaktadır. 2005 yılını kâr ile kapatan A Ltd. Şti., Mart 2005 döneminde yurtiçine yaptığı satışlardan 1.000 YTL'lik kısmına fatura kesilmediği ve dönem kazancına ilave edilmediği Mart 2006 döneminde yapılan inceleme esnasında tespit edilmiştir. Söz konusu satışa yönelik tahsil edilen bedeli ise şirket hesaplarına intikal ettirmeden ortaklar tahsil etmiştir. Yapılan faturasız satışa ilişkin aşağıdaki vergiler, ve gecikme cezaları ile vergi ziyayı cezası salınmıştır. Tarhiyat öncesi uzlaşma sonrasında vergi ziyayı cezasında indirimde gidilmiştir.

Matrah Farkı	: 1.000.-
KDV	: 180.-
Gecikme Faizi	: 117.-
Vergi Ziyayı Cezası	: 20.-
Kurumlar V.	: 300.-
Gecikme Faizi	: 215.-
Vergi Ziyayı Cezası	: 30.-

Muhasebe Kayıtları;

-----/-----	
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR	1.180.-
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	700.-
360 ÖDENECEK VERGİLER	300.-
360 ÖDENECEK VERGİLER	180.-
Faturasız yapılan satışa ilişkin ...inceleme tutanağı.	
----- / -----	
360 ÖDENECEK VERGİLER	300.-
360 ÖDENECEK VERGİLER	180.-
689 DİĞER O.DIŞI GİDER VE ZARARLAR K.k.e.g.	382.-
102 BANKALAR	862.-
----- / -----	

Bize göre; bu kayıt aşamasında aslında **katı bir tutum** takınarak; **kayıt dışı işlemlerin şirket ortaklarının hileli bir işlemi olması nedeniyle, vergi cezalarının şirket aktifinden** (bu örnekte kasa hesabı kullanıldı) **karşılanması değil, ortakların cebinden karşılanmasının sağlanması ve K.K.E.G. hesabına kaydedilen 382 YTL'nin de aslında 131-Ortaklardan Alacaklar hesabına kaydedilmesi** düşünülebilir.

**Bizce, 570 hesaba kaydedilen tutar 2005 yılı kârı olarak değerlendirilecektir. Eğer şirket genel kurulu 2005 yılı kârının tamamını dağıtma kararı aldıysa ve fiiliyatta ortaklara bu kâr dağıtıldıysa,[2] eski kâr dağıtım tablosu bu ilave tutarda dikkate alınarak güncellenmeli ve gerçek kişi ortaklara kâr dağıtımında GVK Md.94/6-b(i) bendi uyarınca yapılacak stopajda gecikme cezası ile birlikte tahsil edilmeli ve bu gecikme cezası da 131-Ortaklardan Alacaklar hesabında kayda alınmalıdır görüşünderiz.**

Ancak, bu şekilde yapılacak bir işlem elbette kayıt dışı bırakıldığı tespit edilen ve yukarıdaki şekilde kayıtlara aldırılan hasılatın ve sonuçta kâr dağıtım tablosu güncellenerek kâr dağıtımı yapıldığı kabulü ile kâr dağıtım stopajına tabi tutulan kâr paylarının ortaklara da fiilen dağıtımı gerektirir kanaatindeyiz. Bu durumda ise yukarıda sürekli 131-Ortaklardan Alacaklar hesabına kaydı gerektiğini açıkladığımız tutarlardan 570 hesaba kaydedilecek kısmın, stopajlar ve yasal yedekler ayrıldıktan sonraki kısmının ortaklara ödenmesi anlamına yani 131 hesaba bu defa alacak kayıt yapılması anlamına gelir.

Bu işlemin bir sonraki adımı ise, ortakların şahsi gelir vergisi beyanlarının incelenmesi ve ilgili yıllara ait olarak beyanı yapılmayan bu menkul sermaye iratlarının cezalı tarhiyat sonrası ortaklardan tahsilidir görüşünderiz.

Bu düşüncelerimiz temel dayanağı ise V.U.K. Madde 3'de yer alan; vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlem ve muamelelerin **gerçek mahiyeti** esas alınır hükmüdür. **Burada da tespit edilen gerçek ise;** işletmede kayıt dışı faaliyetler gerçekleştirmiş, üretim sattığı mallar sonucu elde ettiği hasılatı resmi

kayıtlarına dahil etmemiş ve dolayısıyla bunun vergisi ödememiş, ortaklar ise bu hasılatı şahsi mal varlıklarına dahil etmişlerdir. Yani işletme, dolayısıyla işletme sahibi ortaklar, **vergi kaçırılmışlardır** ve bu nedenle cezalandırılmaları ve bu kayıt dışı bırakılan gelirlere ait verginin ise devlet hazinesine intikalinin sağlanması gerekmektedir. Diğer bir söyleyişle, **işlemin gerçek mahiyeti esas alınarak, gerçekten olması gereken sürece tamamlanmalıdır.**

Kayıt dışı bırakıldığı tespit edilen hasılatın kaynaklanan kazancın dağıtıldığı kabul edilerek, kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmın gerek şirket bünyesinde gerekse kâr payı elde ettiği kabul edilen gerçek kişi ortaklar nezdinde menkul sermaye iradı olarak indirilip vergilendirilmeyeceği konusunda Danıştay'ın 3 ve 4. Dairelerinin görüşleri aşağıda irdelenmiştir. [3]

#### **A- DANIŞTAY DÖRDÜNCÜ DAİRENİN GÖRÜŞÜ**

Danıştay Dördüncü Dairesi, ortağı bulunduğu şirketin kayıt ve beyan dışı bıraktığı kazancın gerçek kişi ortak hakkında da menkul sermaye elde edildiği gerekçesiyle yapılan tarhiyatla ilgili bir Kararı'nda; **"limited şirketlerde kâr paylarının dağıtımının gerçekleşebilmesi yani menkul sermaye iradının elde edilmiş sayılabilmesi için şirketin yetkili organlarınca karar alınması ve fiilen dağıtımın gerçekleşmiş olması gerektiği, şirketin kâr payını dağıttığı kesin olarak saptanmadıkça ortağın bu kârı elde ettiği kabul edilemez."** denildikten sonra, şirket adına yapılan inceleme sonucu beyan dışı bırakıldığı saptanan kazancın ortaklara dağıtılmış olduğu yolundaki tespitin varsayımdan öte herhangi bir somut belgeye dayanmadığı gibi şirket ortağı olan davacının da bu kazançtan hissesine düşen kâr payını elde ettiğine dair bir bulguya rastlanılmadığına hükmedilerek, davacının temyiz talebini oy çokluğu ile kabul etmiştir. (29.12.2004, E.2004/627, K.2004/2636)

Kurum kazancını örtülü olarak ortaklarına dağıttığının kabulü gerekeceği gerekçesiyle reddedilen davayı temyizen inceleyen Danıştay 4. Dairesi başka bir Kararı'nda ise;

**"Dağıtılmayan kurum kazancının mükellef tarafından ihtilafli dönem takip eden dönem beyanlarının düzeltilmesi suretiyle sonuç hesaplarına aktarılıp aktarılmadığı hususlarında bir araştırma ve tespit yapılmadan sadece şirket kârının ortaklara dağıtıldığı varsayımı ile yapılan tarhiyatta ve bu tarhiyata karşı açılan davayı reddeden mahkeme kararında isabet görülmediğine"** yine oy çokluğu ile karar verilmiştir . (29.12.2004, E.2004/391, K.2004/2635)

Dördüncü Daire diğer bir Kararı'nda da, **"... şirket adına yapılan inceleme sonucu beyan dışı bırakıldığı saptanan kazancın ortaklara dağıtılmış olduğu yolundaki tespit varsayımdan öte herhangi bir belgeye dayanmadığı gibi, şirket ortağı olan davacının da bu kazançtan hissesine düşen kâr payını elde ettiğine dair bir bulguya da rastlanılmadığı"** gerekçeleriyle davalı idare tarafından yapılan temyiz talebini yine oy çokluğuyla reddetmiştir. (31.03.2005, E.2004/1526, K.2005/515)

Danıştay Dördüncü Dairesi'nce verilen bir Düzeltme Kararı'nda da diğer kararlarda olduğu gibi, **"... beyan dışı bırakıldığı saptanan kurum kazancının ortaklara dağıtılıp dağıtılmadığı konusunda ya da dağıtılmayan kurum kazancının mükellef tarafından ihtilafli dönem takip eden dönem beyanlarının düzeltilmesi suretiyle sonuç hesaplarına aktarılıp aktarılmadığı hususlarında bir araştırma ve tespit yapılmadan, sadece şirket kârının ortaklara dağıtıldığı varsayımı ile yapılan tarhiyatta ve bu tarhiyata karşı açılan davayı reddeden mahkeme kararında isabet görülmemiştir."** (05.04.2005, 2004/2273, K.2005/546)

**Danıştay Dördüncü Dairesi** yukarıda aktarılan kararlarında prensip olarak kâr dağıtım kararı olmadan varsayım üzerine tarhedilen menkul sermaye iratlarına ilişkin gelir vergilerini, hukuka uygun bulmamıştır.

#### **B- DANIŞTAY ÜÇÜNCÜ DAİRENİN GÖRÜŞÜ**

Danıştay Üçüncü Daire ise yukarıdaki bölümdeki olaya benzer bir davada, davacının inceleme yapılan şirketin % 99'una sahip olduğu, kurumlar vergisine karşı açılan davanın reddedildiği, olayın bu özelliği ve davacının kurumla olan paydaşlık ilişkisinin niteliğinden dolayı, anonim şirketin **kayıt ve beyan dışı bıraktığı kurum kazancının şirket tüzel kişiliği tarafından tasarruf edildiğini kanıtlayarak yükünün vergi dairesine değil, davacıya düştüğünün açık olduğu belirtilerek**, davacının, şirket sermayesinin neredeyse tamamına sahip olduğu anonim şirket kayıtlarında, kurum kazancının ve dağıtılabilir kâr payının aynı düzeyde yükselmesi sonucu yaratacak olan satış hasılatından doğan ve gizlenen kurum kazancının hesaben ödenmiş olduğunun kabulünü gerektiren muamele aranmasının gerekmediği, **böyle bir kazancın dağıtılabilir hale gelmesi için gerekli koşulların varlığı ve dağıtım kararı alınmayacağı açık olduğundan**, vergi mahkemesi kararı hukuka uygun bulunmayarak idarenin temyiz talebi yine oy çokluğu ile kabul edilmiştir. (15.12.2004, E.2003/1959, K.2004/3194)

### **Örnek 2:**

B Gıda San Ltd. Şti. 2005 yılında büro demirbaşlarına ait amortisman hesaplamalarını yaparken sehven 2.500 YTL fazla amortisman hesaplamış ve muhasebe kayıtlarına intikal ettirmiştir. 2005 Dönemini 1.500 YTL zararlar kapatan B Ltd. Şti.'nin Kasım 2006 döneminde kayıtlarının incelenmesi esnasında fazla hesaplanan amortisman ortaya çıkartılmış olup ilgili vergi ve cezalar salınmıştır.

Matrah Farkı : 1.000.-  
Kurumlar Vergisi : 300.-  
Gecikme Faizi : 70.-  
Vergi Ziyai Cezası : 10.-

Muhasebe Kayıtları;

----- / -----	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	2.500.-
580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI	1.500.-
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	700.-
360 ÖDENECEK VERGİLER	300.-
----- / -----	
360 ÖDENECEK VERGİLER	300.-
689 DİĞER O.DIŞI GİDER VE ZARARLAR K.k.e.g.	80.-
102 BANKALAR	410.-
----- / -----	

### **Örnek 3:**

Maliye Bakanlığı inceleme elemanları tarafından mükellefin yasal defter kayıtları üzerinde gerçekleştirilen randıman incelemesi sonucunda kayıt dışı üretim yaptığı tespit edilmiştir. Buna bağlı olarak düzenlenen vergi inceleme raporunda aşağıdaki tarhiyat ve cezalara yer verilmiştir.

**Matrah Farkı**

**: 487.350.-**

İkmalen Tarhiyata Konu Matrah farkı : 23.105.-

Re'Sen Tarhiyata Konu Matrah Farkı :464.245.-

**Vergi Aslı** : 146.205.-

Kurumlar Vergisi :146.205.-

**Vergi Cezaları** : 255.918.-

Gecikme Faizi : 73.102.-

Vergi Ziyai Cezası :182.756.-

Usulsüzlük Cezası : 60.-

----- / -----  
**131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR** **889.473.-**

Ortak (1)%26,6 Hisseli 236.600.-

Ortak (2)%25 Hisseli 222.368.-

Ortak (3)%25 Hisseli 222.368.-

Ortak (4)%21,4 Hisseli 208.137.-

**570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI** **487.350.-**

2001 Yılı Kârı

Vergi İncelemesi Sonucu Tespit

Edilen Matrah Farkı

**360 ÖDENECEK VERGİLER VE FONLAR** **146.205.-**

%30 Kurumlar Vergisi

**369 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER** **255.918.-**

Vergi Ziyai Cezası 182.756.-

Gecikme Faizi 73.102.-

Usulsüzlük Cezası 60.-

2001 hesap dönemine ait vergi incelemesi sonucu tespit edilen kurumlar vergisi matrah farkı, vergi aslı ve cezalarının muhasebeleştirilmesi

----- / -----

Aynı mükellef işletme için KDV'ne dair vergi incelemesi raporunda da, muhasebe hataları sonucu indirmemesi gerektiği halde indirdiği tespit edilen KDV'lerine ilişkin olarak ikmalen tarh edilen ve kayıt dışı (sahte faturalarla veya belgesiz) alım yaptığı maddelere ilişkin olarak re'sen tarh edilen KDV'leri ile ilgili olarak aşağıdaki bilgilere yer verilmiştir.

(A)	(B)	(C)
Vergilendirme	Re'sen Salınacak KDV (TL)	İkmalen Salınacak KDV (TL)
Dönemi		
Mayıs - 2001	24.565.515.888.-	-



Haziran - 2001	6.163.871.069.-	-
Eylül - 2001	38.535.853.176.-	241.075.601.-
Ekim - 2001	16.127.587.425.-	-
Aralık - 2001	26.872.961.009.-	516.203.390.-

Bizce bu KDV'leri ödettirilirken aynı zamanda da indirimine ya da gider veya maliyet unsuru olarak kaydına müsaade edilemez. **KDV Kanunu madde 58'de yer alan işletmenin faaliyeti ile ilgili olup yüklendiği ve indirmedeği vergiden anlaşılması gereken KDV Kanunu Madde 30'da "İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi" başlığı altında düzenlenen işlemlerdir.** Hatta bu KDV Kanunu Madde 30/d bendi gereği indirilemeyen KDV'nin ise K.K.E.G. yazılması gerekmektedir. Yoksa vergi incelemesi sonucunda **mükellefin kayıt dışı işlemleri nedeniyle** belgesiz mal bulundurduğu ve kullandığı tespit edildiyse, bu mala ait KDV'nin KDVK 29/1 ve 34. madde hükümlerine aykırılık nedeniyle **indirilmemesi**, indirilemeyen bu verginin ise KDVK Madde 58 kapsamında değerlendirilemeyeceğini ve gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınamayacağını, defter kayıtlarına **kanunen kabul edilmeyen gider** olarak kaydedilmesi gerektiğini düşünüyoruz.

Hatta bu vergiler ve vergi cezaları şirket ortaklarının bilerek ve isteyerek işledikleri vergi suçu nedeniyle gerçekleştiği için vergi aslı ve cezaları işletmenin aktifinde bir azalmaya neden olmamalı ve söz konusu mali yükler ortakların şahsi servetinden karşılanmalıdır.

Bu kabuller çerçevesinde yapılacak muhasebe kaydı;

----- / -----  
**131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR** **113.019.-**

Ortak (1)%26,6 Hisseli 30.063.-  
Ortak (2)%25 Hisseli 28.255.-  
Ortak (3)%25 Hisseli 28.255.-  
Ortak (4)%21,4 Hisseli 26.446.-

**360 ÖDENECEK VERGİLER VE FONLAR** **113.019.-**

Ödenecek KDV

2001 hesap dönemine ait vergi incelemesi sonucu tespit edilen  
KDV vergi aslı ve cezalarının muhasebeleştirilmesi

----- / -----

**HAZIRLAYAN:**

**Güray ÖĞREDİK**

**Serbest Muhasebeci Mali Müşavir**

Mazars/Denge Denetim YMM A.Ş.  
Vergi Departmanı/Müdür Yardımcısı  
[gogredik@mazarsdenge.com.tr](mailto:gogredik@mazarsdenge.com.tr)

---

[1] USLU, Ozan; "Vergi İncelemeleri Sırasında Ortaya Çıkan Matrah Farkının, Vergi Aslı ve Cezalarının Muhasebeleştirilmesi", E-Yaklaşım, Aralık 2004 **(Çalışmamızın önemli bir kısmında temel olarak faydalanılan bir kaynaktır.)**

[2] Yani, kayıt dışı işlem yapıldığı tespit edilen yılın, resmi muhasebe kayıtları sonucunda tespit edilen vergi sonrası kâr,T.T.K. hükümlerine uygun ve gerekli kâr dağıtım prosedürleri sonucunda şirket genel kurulu kararı ile ortaklara fiilen dağıtıldıysa.

[3] ŞEKER, Sakıp; "Kurumlarda Kayıt ve Beyan Dışı Bırakıldığı Tespit Edilen Kazanç Farkları Kâr Payı Olarak Vergilendirilebilir mi?", Yaklaşım, Ocak 2006