

VERGİ CEZALARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDE UYGULAMA FARKLILIKLARI İÇİN BİR ÖNERİ

Muhammet Emre DİRİ¹
Turgut ÇÜRÜK²

ÖZ

Vergi cezaları, mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı fiillerinden doğmaktadır. Vergi cezalarının muhasebeleştirilmesinde ise farklı uygulamalar söz konusudur. Bu çalışmanın amacı, vergi cezalarının muhasebeleştirilmesindeki farklı uygulamalardan en uygun olanı hakkında bir öneride bulunmaktır. Uygulamada, vergi cezalarını ortaklardan alacaklar veya sermaye hesapları ile ilişkilendirmenin mükellefler için daha uygun seçenekler olduğu öngörülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Cezaları, Vergi Mevzuatı, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, Muhasebe

DIFFERENT APPLICATIONS IN ACCOUNTING FOR TAX FINES: A PROPOSAL

ABSTRACT

Taxpayers may violate tax legislation at times. These violations generally lead to tax fines' accrual. Generally accepted accounting principles and Turkish tax legislation propose different applications to account for tax fines. This study aims to determine the optimal application to reflect tax fines on financial statements. According to this study, reflecting the tax fine on owner's receivable or capital accounts are the most suitable alternatives for taxpayers.

Keywords: Tax Fines, Tax Legislation, Generally Accepted Accounting Principles, Accounting

Giriş

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 331. maddesine göre vergi cezaları, mükelleflere mevzuat hükümleriyle yüklenmiş olan yükümlülüklerin mükelleflerce yerine getirilmemesi nedeniyle vergi idaresinin tahakkuk ettirdiği para cezaları olarak tanımlanabilir. Vergi cezalarının mali nitelikte işlemler doğurması, doğal olarak bu işlemlerin muhasebeleştirilmelerini de gerektirmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 41. ve 90. maddeleri ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 11. maddesinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilen vergi cezalarının muhasebeleştirilmesinde ise farklı uygulamalar mevcut olup mükelleflerin finansal tabloları tercih edilen uygulamadan etkilenmektedir.

Öyle ki; vergi cezalarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre muhasebeleştirilmesi durumunda, mali karın tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olan vergi cezasına ilişkin tutarın ticari kara eklenmesi gerekmektedir. Ancak vergi cezası beyan sürecinde ticari kâra eklenmiş olmakla birlikte birçok işletme muhasebe

¹ Arş.Gör., Çukurova Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, mu.emre@hotmail.com, ORCID: 0000-0003-4247-0919

² Prof.Dr., Çukurova Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, tcruk@cu.edu.tr, ORCID: 0000-0003-4652-4080
Received/Geliş: 05/06/2020 Accepted/Kabul: 09/10/2020, Conceptual Article/Kavramsal Makale
Cite as/Alıntı: Diri, M.E., Çürük, T. (2020), "Vergi Cezalarının Muhasebeleştirilmesinde Uygulama Farklılıkları İçin Bir Öneri", Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, cilt 29, sayı 3, s 540-549.

kayıtlarında bu duruma ilişkin herhangi bir düzeltme işlemi yapmamaktadır. İlgili tutar gelir tablosunda gider olarak yer almaya devam edeceğinden, finansal tabloların gerçeği yansıtması ise söz konusu değildir. Dolayısıyla muhasebe kayıtları vasıtasıyla mevcut durumun düzeltilmesi gerekmektedir. Bu çalışma da, vergi cezalarının muhasebeleştirilmesinde mükellefler için en doğru uygulamayı belirlemeyi amaçlamaktadır.

1. Vergi Cezaları

Şüphesiz; işletmelerin faaliyet döngüsü içerisinde katlanmış oldukları giderler, vergi idaresince gelirin veya kurum kazancının tespitinde kullanılan en önemli unsurlardandır. Nitekim vergi idaresi, katlanılan giderlerin hasılatından düşülmesi suretiyle Anayasa'nın 73. maddesi gereği ödeme gücü ilkesine göre vergilendirmeyi gerçekleştirenken aynı zamanda Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi kanunlarında belirlenmiş muhtelif ödemeler vasıtasıyla matrahın düşük gösterilmesini önlemeyi de amaçlamaktadır. Bu amaçtan hareketle adı geçen kanunlarla düzenlenen ve indirim konusu yapılamayan giderler, kanunen kabul edilmeyen giderler olarak tanımlanmaktadır (Ozansoy, 2010, s. 23-24).

Kanunen kabul edilmeyen giderler, vergi matrahının aşınmasını önlemede oldukça önemli bir konumdadır (Akdoğan, 1991, s. 336; Ozansoy, 2010, s. 27-28). İndirim konusu yapılamayan bazı giderlerin kanunlarla belirlenmiş olması ile mükelleflerin bu giderleri harcama olarak göstererek matrah erozyonuna yol açmalarının önüne geçilmektedir. Ayrıca bu durum, sözü edilen giderler üzerinden matrahı düşük göstermek amacıyla sahte veya içeriği itibariyle yanıltıcı belge temin etme çabasını da boşa çıkarmaktadır. Benzer şekilde, ilişkili taraflarla yapılan ticari işlemler sınırlandırılmış, örtülü kar dağıtım yoluyla kazancın işletme dışına çıkarılması ilgili tutarların kanunen kabul edilmeyen gider olarak tanımlanmasıyla engellenmiştir. Son olarak, her türlü gelir veya giderin tahakkuk ettiği dönem içerisinde muhasebeleştirilmesi gereğini ortaya koyan tahakkuk esasından hareketle, giderlerin tahakkuk ettiği dönem yerine başka bir dönemde muhasebeleştirilmesi kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmektedir (Ozansoy, 2010, s. 27-31). Bu yönüyle kanunen kabul edilmeyen giderler, dönemsellik ilkesine uygun muhasebeleştirme işlemlerini de teşvik etmektedir.

Türk vergi hukukunda kanunen kabul edilmeyen giderler, GVK'nun 41. ve 90. maddeleri ile KVK'nun 11. maddesinde bentler halinde sıralanmıştır. İlgili kanun hükümlerinden hareketle, vergi cezalarının da kanunen kabul edilmeyen giderlerin bir örneği olduğu söylenebilir.

1.1. Vergi Usul Kanunu'nda Vergi Cezaları

Vergilerin sıhhatli bir biçimde toplanıyor olması, kamusal faaliyetlerin finansmanı bakımından büyük öneme sahiptir. Bu nedenle vergi idaresi, gücünü ilgili kanunlardan alarak vergisel yükümlülüklerin mükellefler tarafından doğru ve düzgün biçimde yerine getirilmesinin önlemlerini almakta ve aksi durumları yine kanunlar vasıtasıyla idari yaptırımlarla cezalandırmaktadır (Erdem, 2009, s. 199; Öncel, Çağan, & Kumrulu, 1985, s. 247; Yavaşlar, 2008, s. 2839).

Öyle ki VUK'nun dördüncü kitabı, cezalara ilişkin hükümlere ayrılmıştır. Kanun'un 331. maddesine göre, "*vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar.*" Kanun hükmünde adı geçen vergi cezaları, vergi idaresi tarafından

uygulanan ve verginin tutarına göre değişen oranlarda ya da maktu olarak tahakkuk ettirilen cezalardır (Ozansoy, 2010, s. 87). Diğer cezalar ise, hürriyeti kısıtlayan ve adli yargı mercilerinin görev ve yetki alanına giren cezaları ifade etmektedir (Bilici, 2014, s. 106; Karakoç, 2010, s. 8; Maliye Hesap Uzmanları Derneği (MHUD), 2014, s. 243).

Yine VUK'nun 331. maddesinde belirtildiği üzere, vergi cezalarından kastedilen vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezalarıdır. Usulsüzlük cezaları ise, Kanun'un ilgili maddelerinde, genel usulsüzlük cezaları ve özel usulsüzlük cezaları şeklinde iki ana grup halinde ifade edilmektedir (VUK, 1961, md. 352-355(Mükerrer)).

1.2. Vergi İdaresince Uygulanan Ceza Türleri

1.2.1. Vergi Ziyai Cezası

Vergi ziyai kavramı, VUK'nun 341. maddesinde tanımlanmıştır. Madde hükmüne göre vergi ziyai, *“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.”* Bu bakımdan, beyanı gerektiren vergilerin beyan edilmemesi, vergi ziyasına sebebiyet veren durumlara bir örnektir (Bilici, 2014, s. 98).

Vergi ziyai, verginin tarh döneminin bitmesi ile tahakkuku arasında ortaya çıkan vergi kaybını izah etmektedir. Daha açık bir ifadeyle, vergi ziyayından söz edebilmek için o vergiye ilişkin tarhiyat sürecinin sona ermiş olması ve tahakkuk işleminin eksik ya da hiç gerçekleşmemiş olması gerekmektedir. Zira verginin tahakkukundan itibaren, vergi ziyai değil vergi alacağı söz konusudur (Bilici, 2014, s. 99; MHUD, 2014, s. 248). Ek olarak, vergi ziyainın ortaya çıkmasında kasıt unsuru önem arz etmeyen bir konudur. Mükellefin vergi ziyainı ortaya çıkaran duruma kasıtlı veya kasıtsız olarak sebebiyet vermiş olması vergi kaybının varlığını ortadan kaldırmamaktadır (Bilici, 2014, s. 99).

VUK'nun 344. maddesine göre vergi ziyasına uygulanacak ceza, esasen sebep olunan vergi kaybının bir katı kadar olsa da bu kuralın iki istisnası bulunmaktadır. Nitekim 359. maddede açıklanan kaçakçılık suçları ile vergi ziyasına yol açıldığı takdirde, ceza tutarı vergi kaybının üç katı nispetinde uygulanmaktadır. Öte yandan vergi ziyai cezasının, *“vergi incelemesine başlanulmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için”* uygulanmasında ise ceza tutarı, vergi kaybının yüzde ellisi nispetinde tahakkuk ettirilmektedir.

1.2.2. Genel Usulsüzlük Cezaları

Genel usulsüzlük fiilleri, vergi mevzuatında yer alan şekil ve usul hükümlerine aykırı bulunan ve birden fazla vergi türünü etkileyebilen fiiller olarak tanımlanmaktadır (Bilici, 2014, s. 99; Erdem, 2009, s. 203; MHUD, 2014, s. 252). VUK'nun 352. maddesinde genel usulsüzlük fiilleri, birinci derece usulsüzlükler ve ikinci derece usulsüzlükler şeklinde iki ana grup içerisinde sıralanmış olup bu grupta esas alınan nokta ise tanımlanan fiillerin ağırlıkları olmuştur (Erdem, 2009, s. 246). Birinci derece usulsüzlük fiilleri, nispeten daha ağır vergi ödevlerini içermektedir (Karakoç, Şenyüz, & Bayraklı, 2015, s. 64). Süresi geçtiği halde verilmeyen beyannameler ya da tutulması zorunlu olan defterlerin tutulmaması, Kanun'un 352. maddesinde sayılan birinci derece usulsüzlüklerdendir. İkinci derece usulsüzlük fiillerine ise, vergi karnesinin belirtilen süreler içinde alınmaması örnek gösterilebilir.

Yine VUK'nun 352. maddesine göre, usulsüzlüklerin cezalandırılmasında kanuna bağlı cetvel dikkate alınmaktadır. Kanuna bağlı cetvelde, birinci derece ve ikinci derece genel usulsüzlük fiillerine ilişkin maktu ceza tutarları yer almaktadır. Ceza tutarlarının belirlenmesinde yeniden değerlendirme oranı göz önünde bulundurulur (Bilici, 2014, s. 101; Erdem, 2009, s. 246). Bununla birlikte, Bakanlar Kurulu'nun da ceza tutarlarını belirleme yetkisi bulunmaktadır (Erdem, 2009, s. 246). Genel usulsüzlük fiillerinin aynı zamanda re'sen takdiri de gerektirdiği hallerde uygulanacak ceza tutarları ise, usulsüzlüğün derecesine bakılmaksızın hâlihazırdaki tutarların iki katı olarak belirlenmiştir (VUK, 1961, md. 352). VUK'un 30. maddesinde verginin re'sen takdiri, "*vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunması*" şeklinde ifade edilmiş olup süresi geçtiği halde verilmeyen beyannameler ya da kayıtlarda yapılan noksanlık veya usulsüzlükler, aynı madde hükmünde re'sen takdir nedeni olarak sayılan hususların birer örneğini teşkil etmektedir.

1.2.3. Özel Usulsüzlük Cezaları

VUK'nun 353. maddesinde, 352. maddede açıklanan genel usulsüzlük fiillerinden ayrı olarak özel usulsüzlük fiillerine yer verilmiştir. Genel usulsüzlüklerle benzer şekilde, vergi mevzuatının usul ve şekil hükümlerine aykırı fiillerden olan özel usulsüzlükler, daha çok vergi sisteminin işleyişi, belge ve kayıt düzeni ile ilişkili fiillerdir (Bilici, 2014, s. 102; Erdem, 2009, s. 264; Karakoç vd., 2015, s. 66; MHUD, 2014, 254). Ayrıca bu fiiller, çoğu zaman belirli bir olaya özgüdür (Erdem, 2009, s. 203). Örnek vermek gerekirse, fatura ve benzeri evrakların düzenlenmemesi veya defterlerin vergi denetim elemanlarına ibraz edilmemesi VUK'na göre özel usulsüzlük kapsamında değerlendirilen fiillerdendir (Bilici, 2014, s. 102-104).

Vergi idaresinin, özel usulsüzlükleri usulsüzlük hükümleri içerisinde ayrı olarak ele almış olmasının nedeni, özel usulsüzlük fiillerinin genel usulsüzlük fiillerine göre vergi ziyanına yol açma ihtimallerinin daha yüksek olmasıdır (Bilici, 2014, s. 102; Erdem, 2009, s. 264). Nitekim vergi idaresi, vergi denetimlerini belge ve kayıtlar üzerinden yürütmekte ve vergi ziyanının mevcudiyetine ilişkin kanaatlerini bu kanıtlar üzerinden belirlemektedir (MHUD, 2014, s. 254).

Kuşkusuz, özel usulsüzlük fiillerinin önlenmesi için VUK'nda daha caydırıcı cezalar öngörülmüştür. Özel usulsüzlük cezaları, oransal veya maktu para cezaları biçimindedir. Genel usulsüzlük cezalarında olduğu gibi, özel usulsüzlük fiillerinden ötürü tahakkuk ettirilen maktu para cezaları da her yıl yeniden değerlemeye tabidir. Öte yandan bazı özel usulsüzlük cezalarında ise, tahakkuk ettirilecek tutarın çok yüksek boyutlara ulaşması karşısında ceza üst sınırları belirlenmiştir (Bilici, 2014, s. 101-102; Erdem, 2009, s. 264-265).

2. Vergi Cezalarının Muhasebeleştirilmesi

Yapılan işin doğası gereği, işletmeler birçok paydaşla ilişki yürütmek zorundadır. Her paydaşın işletme üzerinde farklı bir amacı bulunmaktadır. Bu durum, işletme tarafından sunulan finansal tabloların paydaşlarca farklı yorumlanmasına hatta finansal raporlamanın farklı biçimlerde yapılmasına dahi yol açabilmektedir. Söz gelimi,

işletmeler birçok paydaşı için dönemsel faaliyetlerine ilişkin en gerçekçi ticari bilgileri sunmayı amaçlarken, yine bir paydaş olan devlet için ise finansal raporlamada vergilendirilebilir kazancın doğru beyanı esastır. Zira genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre yapılan finansal raporlama ile vergi mevzuatına göre yapılan raporlama, vergi muafiyetleri, istisnaları veya kanunen kabul edilmeyen giderler söz konusu olduğunda ticari kar ile mali karın birbirinden ayrışmasına neden olmaktadır (Balcı, 2012, s. 160-163; Dinç, 2007, s. 22-24; Gürdal, 2013, s. 19; Tekşen ve Dağlı, 2017, s. 425).

Şüphesiz, kanunen kabul edilmeyen giderlerin bir örneği olan vergi cezalarının (GVK, 1961, md. 41) muhasebeleştirilmesinde de sözü edilen durum geçerliliğini korumaktadır. Daha açık bir ifadeyle, vergi cezalarının genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri veya vergi kanunlarına göre muhasebeleştirilmesinde farklı uygulamalar söz konusudur.

2.1.Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Göre Vergi Cezalarının Muhasebeleştirilmesi

Türk muhasebe sistemi, 1992 yılında yayımlanan 1 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile 1994 yılından itibaren yürürlüğe girmek üzere yeknesak bir muhasebe pratiğine kavuşmuştur. Nitekim beş bölümden oluşan Tebliğ’de, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin oluşturduğu bütün esas alınmış olup son bölümde bu esaslar temelinde inşa edilen tek düzen hesap planına yer verilmiştir (Cemalcılar, Benligiray, & Sürmeli, 2009, s. 124; Küçüksavaş, 2014, s. 22; MSUGT, 1992, s. 1-3).

Tek düzen hesap planında, 100’den başlayarak 999’a kadar devam eden üç haneli numaralarla kodlanmış hesaplar bulunmaktadır. Bu kodların tasnifinde, hesapların sahip oldukları niteliklere göre belirlenmiş çeşitli hesap sınıfları ve aynı sınıf içerisindeki farklı hesap grupları kullanılmış ve hesaplar niteliklerine en uygun sınıf ve gruplara göre sıralanmıştır (Küçüksavaş, 2014, s. 105). Yapılan mali işlemlerin ilişkili hesaplar kullanılarak karşılıklı olarak borçlandırılmaları ve alacaklandırılmaları suretiyle muhasebe kayıtları oluşturulmakta ve finansal tablolar bu kayıtlardan elde edilen verilerle hazırlanmaktadır.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanan finansal tablolardan amaç, işletme paydaşlarının en doğru bilgiye ulaşmasıdır. Bu bakımdan gelir tablosu hazırlanırken, ticari kar olarak da ifade edilen dönem karına ulaşabilmek için dönem içerisinde tahakkuk eden tüm gelirler ve giderler tablonun hazırlanmasında dikkate alınmaktadır (Cemalcılar vd., 2009, s. 272; Benligiray, Erdoğan, Bektöre, Kaya, & Sağlam, 2010, s. 119). Dolayısıyla dönem karına ulaşırken, işletme için bir gider kalemi olan vergi cezaları da tahakkuk eden tutar ölçüsünde borçlandırılmak suretiyle gider olarak muhasebeleştirilmelidir. Öte yandan söz konusu cezalar, işletme için vergi borcu niteliğinde olup bir vergisel yükümlülük haline gelmiştir. Bu nedenle ilgili muhasebeleştirme işleminde borçlandırılacak gider hesabına karşılık bir yükümlülük hesabının da alacaklandırılması gerekmektedir. Ayrıca, ortaya çıkan vergisel yükümlülüğün işletme paydaşlarıncı bilinmesinin önemi düşünüldüğünde ve finansal tabloların bu yükümlülük kapsamında gerçeği yansıtmaları bakımından vergi cezalarının muhasebe kayıtlarında takibinde nazım hesaplar kullanılabilir (Balcı, 2012, s. 160; Yarbaşı, 2008, s. 225-226).

2.2.Vergi Mevzuatına Göre Vergi Cezalarının Muhasebeleştirilmesi

Vergi idaresinin temel amacı, verginin eksiksiz ve zamanında toplanmasıdır. Bu nedenle vergi idaresi, vergi matrahını korumak amacıyla yasal düzenlemeler yürürlüğe koyarak bazı önlemler almaktadır. Ne var ki bu önlemler, işletmelerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre belirlemiş olduğu ticari kar ile vergi idaresinin matrah olarak kabul ettiği mali karın birbirinden farklı olmasına yol açabilmektedir. Zira mali karın tespitinde kanunen kabul edilmeyen giderler ve benzeri birtakım unsurlar söz konusudur. Kanunen kabul edilmeyen giderler özelinde, vergi cezaları da bu unsurlar arasında yer almaktadır (Benligiray vd., 2010, s. 11; Cemalcılar vd., 2009, s. 272; Dinç, 2007, s. 22; Gürdal, 2013, s. 19; Ozansoy, 2010, s. 9-10).

Vergi cezalarının vergi mevzuatına göre muhasebeleştirilmesinde, yapılması gereken ilk kayıt esasen genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre yapılan yevmiye kaydındaki ile aynıdır. Diğer bir ifadeyle tahakkuk eden vergi cezalarının, işletmenin ana faaliyeti dışında ve çoğu zaman işletmece beklenmeyen bir gider olmasından ötürü, bir gider hesabının borçlandırılarak döneme gider olarak kaydedilmesi uygundur. Öte yandan, bu kayıt işleminde alacaklandırılması gereken hesap ise bir yükümlülük hesabı olmalıdır. Zira tahakkuk eden vergi cezaları, mükellefler için artık bir yükümlülüğe dönüşmüş durumdadır. Kaldı ki; mevzuat hükümlerine göre kanunen kabul edilmeyen gider olarak nitelendirilen vergi cezaları, işletmeden çekilen değerler olarak değerlendirilmekte (Öngen, 2000, s. 489) ve çekilen değerlerin muhasebeleştirilmesinde bu değerler, ortaklar cari hesabı veya sermaye hesaplarıyla ilişkilendirilmektedir. Bu bakımdan, vergi mevzuatına göre yapılan muhasebeleştirme işlemlerinde ek yevmiye kayıtlarına ihtiyaç duyulmaktadır.

3. Vergi Cezalarının Muhasebeleştirilmesinde Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve Vergi Mevzuatı Uygulamalarına İlişkin Bir Örnek

Yukarıda açıklandığı üzere, vergi cezaları özelinde kanunen kabul edilmeyen giderlerin muhasebeleştirilmesinde genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve vergi mevzuatına göre farklılıklar söz konusudur. Mükelleflerin tahakkuk eden vergi cezası borcunu ödemeyi kabul ettiği varsayımı ile tahakkuk edip borca dönüşen bu tutarların kayıtlara geçirilmesindeki uygulama farklılıkları aşağıda örneklendirilerek incelenmiştir.

3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Göre Vergi Cezalarının Muhasebeleştirilmesi

Daha önce de belirtildiği üzere, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre yapılan muhasebe işlemlerinde, dönem içinde tahakkuk eden tüm gelir ve gider kalemleri o dönemin ilgili kayıtlarına ve buradan hareketle defterlerine yansıtılmaktadır. İşletmenin ortaya çıkmasını çoğu zaman beklemediği ve ana faaliyet konusu haricindeki giderler ise “68. Olağandışı Gider ve Zararlar” hesap grubunda yer alan diğer hesapların kapsamına girmediği sürece 689 kodlu DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR hesabında takip edilir. Bu bakımdan, vergi cezasının muhasebeleştirilmesinde adı geçen hesabın tahakkuk eden tutar ölçüsünde borçlandırılması uygundur. Öte yandan, olağandışı unsurun vergi cezası borcu olmasından ötürü ortaya çıkan vergi yükümlülüğünün “36. Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler” hesap grubundaki 369 kod numaralı ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER hesabında alacaklandırılması gerekmektedir (Sarigül, 2017, s. 498). Bu alacaklı tutar, 369.01.Ödenecek Vergi Cezaları şeklindeki bir alt hesapta takip edilebilir.

Ek olarak, kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindeki vergi cezası nazım hesaplarda da takip edilmeye başlanır. MSUGT’nde (1992, s. 43) nazım hesap gruplarına ilişkin özel bir kodlama yapılmamış olmakla birlikte, bu muhasebe işleminin kaydedilmesinde Akdoğan ve Sevilengül’den aktaran Yarbaşı’nın (2008, s. 226-227) eserinde yer vermiş olduğu nazım hesap listesinden hareketle “95. Matraha Düzeltmeleri” hesap grubundaki nazım hesaplar kullanılabilir. Böylelikle ilgili vergi cezası, 950.KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER VE MATRAHA EKLENECEK DİĞER TUTARLAR nazım hesabında borçlu, 951.MATRAHA EKLENECEK TUTARLAR BORÇLU HESABI nazım hesabında alacaklı biçimde izlenebilir.

Sürecin devamında, vergi cezasının ilgili vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir. Bu ödeme; nakit yapılabileceği gibi banka veya kredi kartları kullanılarak ya da çek ile gerçekleştirilebilmektedir (Bilici, 2014, s. 69). Sürecin aynı faaliyet dönemi içerisinde gerçekleştiği varsayımından hareketle, ödemenin yapıldığı tarih itibarıyla 369. ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER hesabı borçlandırılmalı, yapılan ödemenin türüne göre bir aktif hesap ise alacaklandırılmalıdır.

Yapılan ödeme neticesinde sona eren süreci takiben mükellef, beyan dönemi geldiğinde ödemiş olduğu vergi cezası tutarını vergi matrahına ekler. Böylelikle kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindeki vergi cezası matraha eklenmiş olduğundan ilgili tutarın izlendiği nazım hesapların da ters kayıt yapılmak suretiyle kapatılması gerekir.

3.2. Vergi Mevzuatına Göre Vergi Cezalarının Muhasebeleştirilmesi

Vergi cezalarının GVK esas alınarak muhasebeleştirilmesinde ilk olarak, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre yapılan yevmiye kayıtlarında olduğu gibi tahakkuk eden ceza tutarında 689 kodlu DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR hesabı borçlandırılmalı ve 369 kod numaralı ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER hesabı alacaklandırılmalıdır. Yapılan kayıta sırasıyla 689.01.Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve 369.01.Ödenecek Vergi Cezaları alt hesapları da kullanılabilir.

Devamında, gider olarak kaydı yapılan vergi cezasının ödeme sürecine girilmektedir. Sürecin muhasebeleştirilmesi, söz konusu vergi cezasının gider olarak kayıt edilmesinde olduğu gibi, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde yapılan yevmiye kaydından farksızdır.

Ne var ki ödenen vergi cezası, GVK’nun 41. ve 90. maddelerine göre kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirildiğinden, mali karın tespitinde işletmeden çekilen değer olarak dikkate alınmalıdır (Öngen, 2000, s. 489). Bu da vergi cezası kaynaklı giderin ortaklardan alacak şeklinde muhasebeleştirilmesi anlamına gelmektedir (Dinç, 2007, s. 27). Zira çalışma konusu yükümlü, bir gelir vergisi mükellefidir. Neticede vergi cezasının muhasebeleştirilmesinde, ödenmiş olan giderin alacağın tahsil edilme süresine bağlı olarak “13.Diğer Alacaklar” hesap grubunda yer alan 131.ORTAKLARDAN ALACAKLAR hesabı veya “23.Diğer Alacaklar” hesap grubunda yer alan 230.ORTAKLARDAN ALACAKLAR hesabıyla ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Mükellefin, çekilen değer olarak nitelendirilen bu tutarı aynı faaliyet dönemi içerisinde yeniden işletmeye koyacağı varsayıldığı takdirde, söz konusu işlem 131.ORTAKLARDAN ALACAKLAR hesabının borçlandırılması, 689. DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR hesabının da alacaklandırılması suretiyle kaydedilir. Mükellef ilgili işletme alacağını ödediğinde, 131.ORTAKLARDAN

ALACAKLAR hesabı alacaklandırılarak kapatılır. Böylelikle vergi cezasına ilişkin muhasebeleştirme süreci tamamlanmış olacaktır.

Buna ek olarak, mükellefin işletmesine olan borcunu ödemek yerine ilgili tutarı sermayeden düşmesi de alternatif bir seçeneğidir. Mükellef bu seçeneği uyguladığı takdirde, ortaklardan alacak olarak muhasebeleştirdiği işletme alacağını ödeyerek kapatmak yerine sermayesini düşürerek kapatmayı tercih etmiş olmaktadır. Böylelikle vergi cezasından kaynaklanan ve işletmeden çekilen değer olarak nitelendirilen tutar, sermaye ile ilişkilendirilmek suretiyle işletme sermayesinden düşülmüş olacaktır.

Değerlendirme ve Sonuç

Vergi cezası genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre muhasebeleştirildiği takdirde, tahakkuk ettiği an itibarıyla muhasebe kayıtlarına gider olarak kaydedilmektedir. Zorunlu olmamakla birlikte, finansal tabloların gerçeği yansıtması bakımından ilgili tutarın bu cezaya ilişkin yürütülen süreç boyunca nazım hesaplarda izlenmesi de önerilmektedir (Yarbaşı, 2008, s. 226). Gelir vergisi beyannamesinin düzenlenme aşamasında ise mükellef, vergi cezasından kaynaklanan tutarı ticari karına ekleyerek matrahını beyan etmelidir. Ne var ki ilke tabanlı yapılan uygulamada, sözü edilen tutarın matrah beyanında ticari kara eklenmesine karşın gider olarak kayıtlara geçirilen aynı tutara ilişkin muhasebe kayıtlarında ise herhangi bir düzeltme işlemi yapılmamaktadır. Böylelikle işletmenin gelir vergisi matrahı doğru beyan edilmiş olsa da, vergi cezası mükellefin gelir tablosunda gider olarak görünmeye devam edecektir. Neticede nazım hesaplar kullanılmış olmasına rağmen döneme ilişkin finansal tablolar gerçeği yansıtmayacaktır.

Öte yandan vergi cezası vergi mevzuatına göre muhasebeleştirildiği takdirde, GVK'nun 41. ve 90. maddelerinde bu türden cezaların indirilemeyecek giderler arasında yer aldığı dikkate alınmalıdır. Diğer bir ifadeyle Gelir Vergisi Kanunu, vergi cezalarının dönem gideri olarak kaydedilmesini kabul etmemektedir. Önerilen alternatif uygulamalar incelendiğinde, başta ilgili vergi cezası gider olarak kaydedilmiş olsa da sürecin ilerleyen adımlarında bu gider ortaklardan alacaklar ile ilişkilendirilmiştir. Zira kanunen kabul edilmeyen giderlerden olan vergi cezası gideri, işletme sahibince işletmeden çekilen değer olarak değerlendirilmektedir (Öngen, 2000, 489). Sonuç olarak, vergi cezasının "çekilen değer" olarak muhasebeleştirilmesi ile adı geçen tutarın işletmenin bilançosunda ortaklardan alacak şeklinde yer alması sağlanmış ve gelir tablosunda bir gider kalemi olarak görünmesinin önüne geçilmiştir. Dolayısıyla döneme ilişkin finansal tablolar gerçeği yansıtmış olacak ve buradan hareketle nazım hesapların kullanılması ihtiyacı da ortadan kalkacaktır. Kaldı ki; mükellefin gelir vergisine ilişkin beyan verme sürecinde bu ceza tutarını ticari karına ayrıca ilave etmesine gerek kalmamaktadır.

Vergi cezasının ortaklardan alacak olarak muhasebeleştirilebilmesine ek olarak, sürecin devamında bu ceza sermaye hesabıyla da ilişkilendirilebilmektedir. Zira işletme sahibi, ortaklardan alacak olarak muhasebeleştirilmiş olan tutarı işletmeye koyabileceği gibi bu tutarı sermayeden çekilen değer olarak da kayıtlarına geçirebilir. Benzer şekilde bu seçeneğin kullanılması neticesinde de söz konusu vergi cezası dönemin gelir tablosunda gider olarak görünmeye devam etmeyecek ve gerek bilanço gerekse diğer finansal tablolar gerçeği yansıtmış olacaktır. Ayrıca, gelir vergisi matrahı beyan edilirken ilgili tutarın dönem ticari karına eklenmesine gerek duyulmayacaktır. Çünkü söz konusu vergi cezası muhasebe kayıtlarında gider olarak görünmeyecektir. Mevcut durumda nazım hesapların kullanımına da ihtiyaç kalmamış olacaktır.

Neticede görülmektedir ki, vergi cezalarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre muhasebeleştirilmesi neticesinde döneme ilişkin finansal tablolar gerçeği yansıtmamaktadır. Bu cezaların vergi mevzuatına uygun olarak dönem kayıtlarında yer almaması ve gerçeği yansıtmayan finansal tablolara sebebiyet vermesinin ise vergi incelemelerinde VUK'nun 30. maddesi gereği re'sen takdir nedeni olarak değerlendirilebileceği anlaşılmıştır. Olası vergi incelemelerinde denetim elemanlarınca matrahın re'sen takdirine karar verilmesi, ek vergi matrahlarının veya vergi cezalarının (vergi ziyası, genel usulsüzlük, özel usulsüzlük) tahakkuku ile sonuçlanabilmektedir. Diğer taraftan vergi mevzuatına göre yürütülen muhasebeleştirme işlemlerinde ise vergi cezaları ortaklardan alacaklar veya sermaye hesabıyla ilişkilendirilmekte ve bunun sonucunda dönemin finansal tabloları gerçeği yansıtmaktadır. Buradan hareketle sözü edilen risklerin ortadan kalkacağı da aşikârdır. Sonuç itibarıyla, vergi cezalarının ticari kara eklenmesi yerine mevzuatın esas alınarak muhasebeleştirilmesinin daha uygun bir seçenek olduğu ortaya çıkmaktadır.

Kaynaklar

- Akdoğan, A. (1991). *Vergilerin incelenmesi ve değerlendirilmesi*. Ankara: Gazi Üniversitesi Yayını.
- Anayasa. (1982). T.C. Resmi Gazete, 17863 (Mükerrer), 09 Kasım 1982.
- Balcı, B. R. (2012). Yeni muhasebe düzeninde mali kar hesaplamaları. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Vol 27; Sayı: 1, 159-179.
- Benligiray, Y., Erdoğan, N., Bektöre, S., Kaya, E., & Sağlam, N. (2010). *Muhasebe uygulamaları*. T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, (1675).
- Bilici, N. (2014). *Vergi hukuku*. Ankara: Savaş Yayınevi.
- Cemalcılar, Ö., Benligiray, Y., & Sürmeli, F. (2009). *Genel muhasebe*. T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, (1341).
- Dinç, E. (2007). Muhasebe ve vergi kuralları arasındaki ilişki ve gelir vergileri (TMS 12) standardının muhasebe uygulamalarına etkisi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Ocak-Haziran; Sayı: 28, 21-48.
- Erdem, T. (2009). Vergisel kabahatler. Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul. Gelir Vergisi Kanunu. T.C. Resmi Gazete, 10700, 6 Ocak 1961.
- Gürdal, K. (2013). TTK, TMS/TFRS, VUK düzenlemeleri ve maliyet denetimi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Vol 6; Sayı: 1, 1-26.
- Karakoç, Y. (2010). Türk vergi ceza hukuku üzerine bir değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. Vol 12; Özel Sayı, 3-26.

- Karakoç, Y., Şenyüz, D., & Bayraklı, H. H. (2015). *Vergi ceza hukuku*. T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, (3173).
- Kurumlar Vergisi Kanunu. T.C. Resmi Gazete, 26205, 21 Haziran 2006.
- Küçükşavaş, N. (2014). *Finansal muhasebe (genel muhasebe)*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği (MHUD). (2014). *Beyanname düzenleme kılavuzu 3*. İstanbul.
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT). T.C. Resmi Gazete, 21447 (Mükerrer), 26 Aralık 1992.
- Ozansoy, A. (2010). Gelir üzerinden alınan vergilerde kanunen kabul edilmeyen giderler ve analizi. Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara.
- Öncel, M., Çağan, N., & Kumrulu A. (1985). *Vergi hukuku*. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.
- Öngen, S. (2000). *Vergi muhasebesi*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Sarıgül, S. (2017). *Vergisel yönleriyle genel muhasebe*. Ankara: Vergi Müfettişleri Derneği.
- Tekşen, Ö., & Dağlı, S. Ş. (2017). Maddi duran varlıkların tekdüzen muhasebe sistemi ile vergi usul kanunu ve TMS-16 açısından incelenmesi: bir uygulama. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Vol 9; Sayı: 20, 424-447.
- Vergi Usul Kanunu. T.C. Resmi Gazete, 10705, 12 Ocak 1961.
- Yarbaşı, E. (2008). Türkiye tekdüzen muhasebe sisteminde nazım hesapların önemi ve dış ticaret işlemlerindeki yeri. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Vol 7; Sayı: 13, 223-237.
- Yavaşlar, F. B. (2008). Vergi suç ve kabahatleri hukuku'nda son durum. *İstanbul Barosu Dergisi*. Vol 82; Sayı: 6, 2839-2859.