

**TARH DÖNEMİ
GEÇTİKTEN SONRA,
EKONOMİK DENGE
VERGİSİ VE
NET AKTİF
VERGİSİ
İLE İLGİLİ
OLARAK
BULUNACAK
MATRAH FARKLARI
ÜZERİNDEN
İKMALEN RE'SEN VE
İDARECE
TARHİYAT
YAPILMASI:**

.....

Mehmet KORKUSUZ
Vergi Denetmeni

**I - KONU HAKKINDA GE-
NEL BİLGİ:**

Bilindiği gibi, ekonomik denge için yeni vergiler ihdası ile bazı vergi kanunlarında değişiklik yapılması hakkındaki 3986 sayılı Kanun 4.5.1994 tarihinde kabul edilerek yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Söz konusu yasa ile gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine yeni bir takım ilave mali yükümlülükler getirilmiş olup, bunlar "Ekonomik Denge Vergisi" ve "Net Aktif Vergisi"dir. Yeni getirilen bu her iki verginin gerek konusu gerekse matrahlarının belirlenmesinde, mükelleflerin 1993 yılına ilişkin faaliyetleri sonucunda beyan edilen matrahları ile çıkarılan mali tabloları esas alınmıştır. Mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ile çıkarmış oldukları mali tablolar, gerek vergi inceleme elemanları tarafından yapılan vergi incelemesi, gerekse vergi idaresi tarafından yapılan tarama ve kontroller sonucunda değişebilmektedir. İşte mükelleflerin 1993 yılına ilişkin olarak beyan ettikleri matrahlar ve çıkardıkları mali tabloların inceleme ve kontroller sonucunda değişmesi durumunda, Ekonomik Denge Vergisi ve Net Aktif Vergisi yönünden ne gibi işlemler yapılması gerektiği 3986 Sayılı Yasa hükümleri çerçevesinde aşağıdaki bölümlerde değerlendirilmiştir.

II -İKMALEN, RESEN VE İDARECE TARHİYATTA EKONOMİK DENGİ VERGİSİ:

3986 Sayılı Yasanın 1. maddesinde,

a) Kazanç ve iratlarını yıllık; münferit ve özel beyanname ile beyan eden gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri,

b) Ticari ve mesleki kazançları götürü usulde tespit edilen gelir vergisi mükellefleri,

c) Gelir Vergisi Kanunu'nun 3946 Sayılı Kanunla değişmeden önceki 94. maddenin (A) fıkrasının 8 ve 15 numaralı bentlerinde yazılı matrahları, muhtasar beyanname ile beyan eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri,

d) Bu kanunun yayımı tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi veya Bakanlar Kurulu üyesi sıfatıyla ücret geliri elde edenler,

e) Bu kanunun yayımlandığı tarihte ücret geliri elde eden ve 1993 yılında elde ettikleri ücretlerinin vergi matrahı toplamı 600.000.000.- TL. aşan ücretliler,

Ekonomik denge vergisinin mükellefi olarak sayılmışlardır.

Aynı yasanın 2. maddesinde ise, yukarıda belirtilen mükelleflerin;

- (a) bendinde sayılanlarda 1994 takvim yılında verilmesi gereken yıllık, özel veya münferit beyannamedeki matrahlar,

- (b) bendinde sayılanlarda 1994 takvim yılına ilişkin götürü matrahlar,

- (c) bendinde sayılanlarda 1994 yılında verilmesi gereken muhtasar beyannamelerde yer alan bu bentler kapsamına giren matrahlar,

- (d) bendinde sayılanlarda 1993 takvim yılında bu sıfatları dolayısıyla aldıkları ücretlerin gelir vergisi matrahları toplamı,

- (e) bendinde sayılanlarda 1993 takvim yılında elde ettikleri ücretlerin gelir vergisi matrahları toplamı,

ekonomik denge vergisinin hesaplanmasında esas alınması gereken vergi matrahları olarak belirtilmiştir.

Her iki madde metninden de anlaşılacağı üzere, Ekonomik Denge Vergisi'nin matrahı, gerçek usulde vergiye tabi gelir ve kurumlar vergisi

mükellefleri ile ücret geliri elde eden mükelleflerde, 1993 yılına ilişkin faaliyetlerden dolayı belirlenen vergi matrahı, götürü usulde vergilendirilen ticaret ve meslek erbabı mükelleflerde ise 1994 takvim yılına ilişkin belirlenen götürü matrahlardır. İşte bu matrahlar üzerinden hesaplanan ekonomik denge vergisinin yasada belirtilen esaslar çerçevesinde beyan edilip, ödenmesi gerekecektir.

Ekonomik Denge Vergisi mükellefleri nezdinde, söz konusu verginin hesaplanmasında esas alınan dönemle ilgili olarak yapılacak vergi incelemeleri ve kontroller sonucunda, ikmalen, re'sen ve idarece tarhiat konusu matrah ve matrah farkı tespit edilmesi veya Takdir Komisyonlarınca re'sen matrah takdir edilmesi durumunda, bu matrahlar üzerinden ilave ekonomik denge vergisi alınacak mı ve bunun uygulaması hangi esaslara göre yapılacaktır? Şimdi bunları açıklamaya çalışalım.

3986 Sayılı Yasanın 4. maddesinin (g) bendinde "Gelir ve Kurumlar Vergisi'nde ikmalen, re'sen veya idarece tarhiyata konu olan matrahlar üzerinden de ekonomik denge vergisinin tarh edileceği" hüküm altına alınmıştır. Yine aynı yasanın Ortak Hükümler yazılı V. bölümünde, bu kanuna göre tarh ve tahakkuk ettirilerek ödenen vergiler hakkında bu kanunda hüküm bulunmayan hallerde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Bu yasa hükümlerine göre, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri nezdinde 1993 takvim yılı ile ilgili (götürü mükelleflerde 1994 yılı) olarak yapılan incelemeler ve diğer kontroller sonucunda ikmalen, re'sen veya idarece tarhiyata konu matrah ve matrah farkı tespit edilmesi durumunda, bu matrahlar üzerinden gelir ve kurumlar vergisi dışında ayrıca "Ekonomik Denge Vergisi" tarhiyatı yapılması gerekecektir. Bunun yanında tarh edilecek ekonomik denge vergisine, V.U.K. hükümlerine göre cezada uygulanacaktır. Belirtilen vergi ve cezalar konusunda mükellefler V.U.K.'nun 376. maddesi uyarınca indirim, EK: 1 ve EK: 11. maddesine göre de tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma hükümlerinden de yararlanabilecekleri gibi EK: 7. madde uyarınca vergi mahkemesinde dava konusu da yapabileceklerdir. İkmalen, re'sen veya idarece tarhiyat konusu yapılan ekonomik denge vergisi ve buna ilişkin cezalar 6183 sayılı yasa hükümlerine göre gecikme zamlı veya gecikme faizli olarak tahsil edilecektir.

III - İKMALEN VE RE'SEN TARHİYATTA NET AKTİF VERGİSİ:

Net Aktif Vergisi 3986 sayılı yasanın II. bölümünde düzenlenmiş olup, söz konusu verginin mükellefleri aynı yasanın 5. maddesinde, bilanço ve işletme hesabı esasına göre defter tutmak mecburiyetinde bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri ile serbest meslek erbabı sayılan mükellefler olarak belirlenmiştir. Yine aynı yasanın 6. maddesinde, bilanço esasına tabi olan mükelleflerin bilançolarının aktifinde, diğer mükelleflerin envanterlerinde yer alan varlıkların net değeri ve bunların dönem içindeki gayri safi hasılatlarının tutarı, net aktif vergisinin matrahını teşkil edeceği hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda belirtilen matrahlar dışında, tarh dönemi geçtikten sonra ikmalen ve re'sen tarhiyata konu matrah veya matrah farkı tespit edilmediği durumda, bu matrahlar üzerinden net aktif vergisi tarhiyatı yapılabacağına dair, söz konusu verginin düzenlendiği bölümde, ekonomik denge vergisinde olduğu gibi özel bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak 3986 sayılı yasanın "Ortak Hükümler" başlığı altında düzenlenen V. bölümünde; 10. maddenin (e) bendinde, "Tarh dönemi geçtikten sonra, Bu Kanunda yer alan vergilerle ilgili olarak bulunan matrah farkları üzerinden de ikmalen ve re'sen tarhiyat yapılır." şeklinde hüküm bulunmaktadır.

İşte bu kanun hükmü gereğince, net aktif vergisi kapsamına giren mükellefler nezdinde 1993 takvim yılına ilişkin olarak yapılacak vergi incelemeleri sonucunda, söz konusu vergi matrahının eksik beyan edilmesi veya hiç beyan edilmemesi durumunda belirtilen mükellefler adına ikmalen ve re'sen net aktif vergisi tarhiyatı yapılması gerekecektir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus, tespit edilecek matrah veya matrah farkının net aktif vergisinin konusuna girip girmediğidir. Yukarıda da açıkladığımız gibi, net aktif vergisinin konusu mükelleflerin 1993 yılına ait net aktifleri ile envanter ve amortisman kayıtlarındaki varlıklar veya aynı yıla ilişkin gayri safi hasılatlarıdır. Bu nedenle incelemeler sonucunda ancak, belirtilen bu kalemlerde fark bulunması halinde net aktif vergisi tarhiyatı istenecektir.

Şimdi konuyu çeşitli örneklerle açıklamaya çalışalım.

ÖRNEK - 1

İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellef (A) Net Aktif Vergisine ilişkin olarak vermiş olduğu beyannamesinde, 1993 yılı envanter

ve amortisman kayıtlarında yer alan varlıklar toplamını 600.000.000.- TL., aynı dönem gayri safi satış hasılatını ise 800.000.000.- TL. olarak beyan etmiş olup, her iki halde belirlenen oranların uygulanması sonucunda hesaplanan net aktif vergisi 10.000.000.- TL.'nin altında kaldığından, ödevli adına 10.000.000.- TL. net aktif vergisi tahakkuk ettirilmiştir.

Söz konusu mükellefin 1993 T. yılına ilişkin hesapları incelenmiş olup, inceleme sonucunda 200.000.000.- TL. tutarındaki malın faturasız satıldığı ve kayıtlara intikal ettirilmediği, dönem sonu mal mevcutlarının 300.000.000. TL. eksik değerlendirildiği ve işletme defterine kaydedilen giderlerden 50.000.000.- TL.sı kanunen kabul edilmeyen giderler olduğu tespit edilmiştir.

Örneğimizde net aktif vergisinin konusuna giren kalemler kayıtdışı satış hasılatı ve dönem sonu mal mevcutlarının değerlemesinden kaynaklanan farktır. Kanunen kabul edilmeyen giderlerden kaynaklanan fark ise bu vergi kapsamına girmemektedir. Buna göre mükellefin beyan etmesi gereken net aktif vergisini yeniden hesaplayalım.

a) Varlıklara Göre:

- Envanter ve Amortisman Kayıtlarında Yer Alan		
Varlıklar (Beyan Edilen)	600.000.000.-	
- Dönem Sonu Mal Mevcutları Değerleme Farkı		300.000.000.-
	Varlıklar Toplamı	900.000.000.-
- N.A.V. (900.000.000. - X % 1,5)		13.500.000.-

b) Gayri Safi Satış Hasılatına Göre:

- Beyan Edilen Satış Hasılatı		800.000.000.-
- Tespit Edilen Kayıtdışı Hasılat		200.000.000.-
	Toplam Satış Hasılatı	1.000.000.000.-
- N.A.V. (1.000.000.000.- X % 05)		5.000.000.-

Görüldüğü gibi mükellefin beyan etmesi gereken net aktif vergisi; kanunda belirtilen asgari tutardan ve hasılat üzerinden hesaplanandan daha büyük olan, varlıklar üzerinden hesaplanan 13.500.000.- TL. olması gerekirdi. Oysa mükellefin beyan ettiği 10.000.000.- TL.'dir. Bu durumda 3.500.000.- TL. net aktif vergisi eksik beyan edilmiştir. İnceleme sonucunda gelir vergisinden ayrı olarak 3.500.000.- TL. net aktif vergisinin kaçakçılık cezalısı olarak tarhiyatı istenecektir.

ÖRNEK - 2:

Bilanço esasına göre defter tutan (B) Anonim Şirketi net aktif vergisine ilişkin olarak vermiş olduğu beyannamede 1993 yılı dönem sonu net aktif tutarını 2.000.000.000.- TL., gayri safi satış hasılatını 6.200.000.000.- TL. beyan etmiş olup, gayri safi satış hasılatı üzerinden hesaplanan 31.000.000.- TL. tutarındaki net aktif vergisini tahakkuk ettirmiştir. (Mükellef konfeksiyon imal edip yurt içine satış yapan bir şirkettir.)

Şirketin 1993 yılı hesapları vergi kanunları yönünden incelenmiş olup, inceleme sonucunda; sabit kıymetler üzerinden 1993 yılına ilişkin olarak ayrılan amortismanların 100.000.000.- TL. fazla hesaplandığı, tahsili şüpheli hale gelmediği tespit edilen 250.000.000.- TL. tutarındaki senetli alacaklar için dönem kazancından karşılık ayrıldığı, 200.000.000.- TL. tutarındaki mal satışlarına belge düzenlenmediği ve bu satış hasılatının kayıtlara intikal ettirilmediği, ayrıca söz konusu satış için müşterilerden alınan alacak senedinin kayıtlarda yer almadığı (Alacak senedinin vadesi 1994 tarihli) tespit edilmiştir.

Şimdi bu örneğimizdeki şirketin, inceleme sonucunda tespit edilen hususları dikkate alarak beyan edilmesi gereken N.A.V. matrahı ve ödemesi gereken net aktif vergisini hesaplayalım.

a) Net Aktife Göre Hesaplama:

Bilindiği gibi net aktif, mevcutlar ve alacaklar toplamından, amortismanlar ile ayrılan karşılıklar ve zararların düşülmesi suretiyle hesaplanmaktadır. Bu nedenle örneğimizde fazla ayrılan amortismanlar, yersiz olarak ayrılan şüpheli alacak karşılığı ve müşterilerden mal satışı karşılığında alınan ve kayıtlarda gösterilmeyen alacak senedi tutarlarını şirketin beyan ettiği net aktif tutarına ilave etmemiz gerekecektir.

- Beyan Edilen Net Aktif		2.000.000.000.-
- İlave Edilecek Kalemler		550.000.000.-
- Amortismanlar	100.000.000.-	
- Şüpheli Alacak Karşılığı	250.000.000.-	
- Alacak Senteleri	200.000.000.-	
	550.000.000.-	
- Net Aktif Tutarı		2.550.000.000.-
- Net Aktif Vergisi (2.550.000.000.- X % 1.5)		38.250.000.-

b) Gayri Safi Satış Hasılatına Göre Hesaplama:

3986 sayılı yasaya göre, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerde net aktif vergisinin hesaplanmasında esas alınacak diğer matrah 1993 yılı hesap dönemindeki gayrisafi hasılattır.

Bu nedenle örneğimizde tespit edilen kayıtdışı hasılatın, şirketin beyan edilen hasılatına ilave edilerek net aktif vergisi matrahı ve tutarının hesaplanması gerekir.

- Beyan Edilen Gayrisafi Hasılat	6.200.000.000.-
- Kayıtdışı Satış Hasılatı	200.000.000.-
- Toplam Gayri Safi Hasılat	6.400.000.000.-
- Net Aktif Vergisi (6.400.000.000.- X % 05)	32.000.000.-

Görüldüğü gibi inceleme sonucunda tespit edilen hususlar dikkate alınarak yapılan hesaplamalar sonucunda, şirketin beyan etmesi ve ödemesi gereken net aktif vergisi, net aktifler üzerinden hesaplanan 38.250.000.- TL.'nin olması gerekir. Oysa şirketin beyan edilen net aktif vergisi gayrisafi hasılatı göre beyan edilen 31.000.000.- TL.'dir. Bu durumda şirket adına, eksik beyan edilen (38.250.000.- 31.000.000.-) = 7.250.000.- TL. tutarındaki net aktif vergisinin cezalı olarak tarh edilmesi gerekecektir.

Yine ekonomik denge vergisinde olduğu gibi mükellefler, ikmalen ve re'sen salınan net aktif vergisi ve buna ilişkin cezalar konusunda indirim, tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma isteyebileceklerdir. Ayrıca salınan vergi ve cezalar nedeniyle vergi mahkemelerinde dava açabileceklerdir.

IV - SONUÇ:

Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine 3986 sayılı yasa ile getirilen ekonomik denge vergisi ve net aktif vergisine ilişkin hükümler 7.5.1994 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmış bulunmaktadır. Söz konusu vergilerin konusu ve matrahı, mükelleflerin 1993 yılına ait beyan ettikleri gelir ve kurumlar vergisi matrahları ile aynı yıla ait çıkarılan mali tablolara göre belirlenmiştir. Bu nedenle gerek inceleme elemanları gerekse vergi idaresi tarafından 1993 yılına ilişkin olarak yapılacak vergi incelemeleri ve kontroller sırasında, belirtilen vergilerin kapsamına giren matrah veya matrah farkının tespit edilmesi halinde, mükellefler adına 3986 sayılı yasanın 4/9 ve 10/e maddeleri uyarınca ikmalen, re'sen ve idarece ekonomik denge ve net aktif vergisi tarhiyatı yapılması gerekecektir. Ayrıca ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilecek vergi ve bunlara ait cezaların tarh, tahakkuk ve tahsilinde, 3986 sayılı yasanın 10/a maddesi uyarınca Gelir, Kurumlar, Vergi Usul ve A.A.T.U.H.K. hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.