



2014/2.DÖNEM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK SINAVLARI

REVİZYON SINAVI

21 Ekim 2014-Salı 18:00

**SORULAR**

**I-GENEL BİLGİ**

Çankırı Vergi Dairesinin 8870 908 4778 hesap numaralı kurumlar vergisi mükellefi olan Yaren İnşaat A.Ş. (Bundan sonra mükellef ve/veya mükellef kurum olarak zikredilecektir) Korgun yolu 5. Km Çankırı adresinde, kaya tuzu maden işletmeciliği ve kaya tuzundan imal edilen mamullerin değerlendirilmesi faaliyeti ile iştigal etmektedir. Mükellef kurum tek kişilik anonim şirket statüsünde olup, payların tamamı Satılmış Saraç'a aittir. Mükellef kurumun 2013 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinin özeti aşağıdaki gibidir.

Kurumlar Vergisi Beyanname Özeti (TL)		
A.	Ticari Bilanço Karı	8.800.000
B.	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	25.000
C.	Kar ve İlaveler Toplamı	8.825.000
D.	Kar	8.825.000
E.	İndirime Esas Tutar	8.825.000
F.	İndirim Tutarı	100.000
G.	Kurumlar Vergisi Matrahı	8.725.000
H.	Hesaplanan Kurumlar Vergisi	174.500
I.	Mahsup edilecek vergiler toplamı Geçici vergi (20.000) Yıllara sari inşaat işleri kesintisi (336.240)	356.240
J.	İade Edilecek Kurumlar Vergisi	181.740

Not: Çankırı Vergi Dairesinden alınan yazıdan; 181.740 TL'lik iadesi gereken kurumlar vergisinin tamamının, mükellefin talebi doğrultusunda, Temmuz 2014 vergilendirme dönemine ilişkin olarak tahakkuk eden KDV'den 28.08.2014 tarihinde düzenlenen düzeltme fişiyle mahsuben iade edildiği anlaşılmıştır.

Mükellef kurum faaliyet konusuna ilişkin olarak Çankırı ilinde yapacağı komple yatırım için Ekonomi Bakanlığında yatırım teşvik belgesi almıştır. Söz konusu teşvik belgesinde vergi indirim oranı %90, yatırıma katkı oranı da % 50 olarak görülmektedir. Yatırıma 2011 Şubat ayında başlanmış ve Haziran 2012 ayında tesis işletmeye açılmıştır. Mükellef kurum söz konusu yatırıma ilişkin olarak 2.000.000 TL yatırıma katkı tutarı hesaplamış ve bunun 1.570.500 TL'lik kısmını 2013 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde kullanmıştır.

**II- CEVAP VERİLİRKEN DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR (Öncelikle Okuyunuz)**

1) Sorunun ana unsuru randıman incelemesi kaynaklıdır. Bu nedenle öncelikle mükellef kurum temsilcisinin üretim sürecine ilişkin açıklamaları ile randımanı etkileyebilecek diğer tespitler çok dikkatli bir şekilde okunmalı, üretim sürecine tam olarak vakıf olduktan sonra çözüme başlanmalıdır. Soru metni, sanki incelemeyi yapan sizmişsiniz gibi içselleştirilmeli, doğru rakamları bulma konusunda azami gayret gösterilmelidir. Bu nedenle heyecanlanmadan, dünya ile bağlantınızı kesip sadece **metne odaklanmanız** önerilir.



2) Bize sağlıklı bir değerlendirme şansı vermeniz için yazılarınızın okunaklı olmasına özen gösteriniz. **Rakamların nereden geldiği ve ne şekilde bulunduğu**nu, yapılan matematiksel işlemi yazmak suretiyle **açık ve anlaşılır** bir şekilde ortaya koyunuz.

3) Sorulara cevap verirken aynı soruya cevap kâğıdının **birden fazla yerinde cevap vermeyiniz**. Farklı soruların cevapları arasında **iki satır boşluk** bırakmaya, cevapların birbirine **karışmamasına**, kâğıdın **okunaklı** ve **düzenli** olmasına özen gösteriniz

4) Cevaplamalarda sadece **mükellef kurum ile ilgileniniz**. Üçüncü kişiler ile mükellef kurumun **geçici vergi ve damga vergisi** karşısındaki durumunu **ihmal** ediniz.

5) Mükellef kurumun yanlış yaptığı veya hatalı değerlendirdiği işleme ilişkin olarak, muhasebe kaydı **yapmayınız**.

### III- MÜKELLEF KURUM NEZDİNDE YAPILAN ÇALIŞMALARDA TESPİT EDİLEN HUSUSLAR

Mükellef kurum nezdinde 2013 hesap dönemine ilişkin vergi incelemesinde, aşağıdaki hususlar şirket ortağı Satılmış Saraç ile birlikte tespit edilmiştir.

#### A-Üretim Sürecine İlişkin Olarak Mükellef Kurum Temsilcisinin İlk Tutanakta Yer alan Açıklamaları

##### 1) Mükellef kurum temsilcisinin bu faaliyete nasıl başladığına ilişkin açıklaması aşağıdaki gibidir.

“Yıllarca Sağlık Bakanlığında kulak burun boğaz ihtisas alanında uzman doktor olarak çalıştım. Yaptığım bu çalışmalarda “tuz yataklarında çalışan madencilerin hiç birinde zatürree ve astım gibi akciğer hastalıklarının görülmediğini” fark ettim, konu üzerine yoğunlaşınca da, tuz odalarında steril ve hava geçirmez bir ortam oluşturulabileceğini, etrafı kaya tuzuyla kaplı mekanın, yeraltındaki tuz mağaraları ile aynı özel mikro iklim koşullarını oluşturacağını, bu ortamda belirli bir dakika bulunmanın sağlıklı insanlarda stres atıcı özellikleri taşıması yanında, cildin yenilenmesi, antioksidan ve anti-aging gibi etkilerinin bulunduğunu anladım. Bu yöntemin sağlığa hiçbir olumsuz bir etkisi bulunmadığı gibi, yetişkin veya çocuklar için bazı hastalıkların tedavisinde kullanılabileceği konusunda uluslararası hakemli sağlık dergilerinde bol miktarda bilimsel çalışmam makale olarak yayınlandı. Konuyla ilgilendikçe kaya tuzunun farklı boyutlarıyla karşılaştım. Bunlardan birincisi, yalın ayakla gezilen cami ve spor salonlarında karşılaşılan mantar hastalığının önlenmesinde kaya tuzunun rolüdür. Yaptığımız bilimsel çalışmalarda en yoğun bakterilerin camilerin giriş kapısında olduğunu, bu alana yerleştirilen 15 metrekarelik kaya tuzuyla, bakteri bulaşmasının yüzde 80 önlendiğini tespit ettik. Yine aynı şekilde arı kovanının dış kaplama malzemesinin kaya tuzundan yapılması halinde arı ölüm oranlarının %95 azaldığını, kovan başı verimin de % 40 arttığını tespit ettik. Diğer taraftan lüks otellerdeki tuz odası seansları, kullanıcılara ciddi bir rahatlama duygusu veriyor.

Ülkemizin deprem bölgesinde olması nedeniyle, uzunca bir zamandır kaya tuzu içerikli bir madde ile depreme dayanıklı yapı malzemesi üretiminin mümkün olup olamayacağını araştırdık. Çok şükür ki 2012 yılı sonlarında bu konuda başarılı sonuçlar aldık. Buna göre C18'e eş değer beton (bir santimetre kare alana 300 kilogram mukavemette dayanabilen beton) üretimini gerçekleştirdik ve ODTÜ'te test ettirdik. Bunu halkın anlayacağı dilden ifade etmek gerekirse, 8,5 şiddetindeki bir depremde, deprem anında bizim mamulümüzden üretilmiş bir odada bulunmanız halinde ölme olasılığınız sıfırdır, diyebiliriz. “

**2-Üretim sürecinin nasıl gerçekleştirildiği konusunda mükellef kurum temsilcisinin açıklamaları aşağıdaki gibidir.**

“Çankırı Defterdarlığı Milli Emlak Müdürlüğüyle yapılan protokol çerçevesinde 950 dönümlük kaya tuzu maden havzasının işletme hakkını 2006 yılında 25 yıllığına aldık. Bu arazide ne kadar kaya tuzu yatağı



# TÜRMÖB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ  
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

varsa derinlik ne olursa olsun işletme hakkı şirketimize ait. Havzanın hemen yanına da üretim tesisimizi kurduk.

Öncelikle teknolojik imkânlarla yeraltındaki tuz yatakları, mühendislerimizce tespit edilmektedir. Bu aşamadan sonra yatağa ulaşıncaya kadar olan yüzey üzerindeki kum, kil, taş ve toprak iş makineleriyle kürünerek temizlenmekte, kaya tuzu yataklarına ulaşılmaktadır. Delici iş makineleriyle zemin üzerinden belirli aralıklarla delikler açılmakta, emülsiyon tipi patlayıcılar deliklere doldurulmakta, sonrasında da patlatma işlemi gerçekleştirilmektedir. Patlama sonrası oluşan yığın, kepçeler marifetiyle kamyonlara yüklenmekte ve çok yakın bir mesafede bulunan üretim tesisine getirilmektedir. Bu yığının içerdiği madenler konusunda Karakeçili Üniversitesinin 5 kişilik akademik personeline yaptırılan bilirkişi incelemesinde; karışımın %70 kayatuzu, %4 perlit, geri kalanın da kum, kil, taş ve toprak olduğu tespit edilmiştir.

Üretimin ilk aşamasını oluşturan ve **tuz cürufu** olarak adlandırdığımız bu yığın, 2,5 metre eni, 200 metre uzunluğu olan yürüyen bantlara dökülmektedir. Yürüyen bant üzerinde 1x1 cm boyutlarında elek olup, bantlar titreştiğinde, cüruf içinde bulunan küçük toz ve tuz parçaları bandın altına, daha büyük kütleler de, uzunluğu 10, derinliği 7 ve eni de 5 metre olan havuza (bu dikdörtgenler prizması şeklindeki havuza **karıştırma havuzu** demekteyiz.) dökülmektedir. Karıştırma havuzun iç kısmında, zeminden 5 metre yüksekliği gösteren kırmızı bir çizgi bulunmaktadır. Bu çizgiye ulaşıncaya kadar cüruf doldurma işlemine devam edilmektedir. Havuzun altına yerleştirilen titretme mekanizmasıyla da yüzey düzleştirilmekte, 5 metre sınırında tam dolum sağlanmaktadır.

Bu aşamadan sonra havuzun zeminden yüksekliği 6 metreyi buluncaya (bu derinlikte sarı bir çizgi bulunmaktadır.) kadar su ilave edilmektedir. Elektronik mikserler yardımıyla havuzun içindekiler karıştırılarak kaya tuzunun çözülmesi sağlanmaktadır. Çözülmeyi hızlandırma, sonraki aşamada da sertleşme ve dayanıklılığı artırmak amacıyla karışıma **ss24** adı verilen 1 litre hacminde bir kimyasal ilave edilmektedir. Havuza doldurulan tuz cürufu, su ve kimyasal karışım, yaklaşık iki saatlik bir süre boyunca karıştırılmaktadır. Daha sonra da 30 dakika dinlenmeye bırakılmaktadır. Bu sayede cüruf içinde bulunan kum, kil, taş ve ekonomik değeri olan perlit maddesi gibi unsurlar çözeltinin dibine çökmekte, karışımın üst kısmında ise eriyik halinde tuzlu su kalmaktadır. Eriyik halindeki tuzlu su vakum yöntemiyle 64 m<sup>3</sup> lük (derinliği, eni ve boyu 4 metre olan (4x4x4=64m<sup>3</sup>) kaplara (bu kaplara **presleme kabı** diyoruz.) doldurulmaktadır. Tesisteki presleme kabı miktarı **iki adet** olup, karıştırma havuzundaki eriyik bu iki kaba eşit olarak doldurulmaktadır. Kullanılan vakum yöntemi kendinden elekli olup, kapların içine kesinlikle toz ve kum parçası girmemektedir. Tuzlu su, karıştırma havuzunun içinden çekildikten sonra kalan karışım, havuzdan boşaltılmaktadır. Boşaltılan bu karışım kurutulduktan sonra, eleklerden geçirilmekte ve bu şekilde **perlit** üretilmektedir. Perlit maddesi, topraksız tarımın temel girdisi olup, yüksek havalanma gözenekliliği sayesinde toprak drenajını düzenleyen, havalanmasını sağlayan, buharlaşmayı azaltan yapısıyla, sulama ihtiyacında tasarruf sağlamaktadır. Karıştırma havuzlarının boşaltılmasında her seferde **ortalama 200 kg** perlit üretilmektedir.

Bu aşamadan sonra renklendirme işlemi yapılmaktadır. Mavi renk gökyüzünün ve geniş ufukların, denizin simgesidir. Sınırsızlığı ve uzak bakışlılığı simgeler. Huzuru temsil eder ve sakinleştirir. Biz de bu yüzden ürünlerimizde bu rengi tercih etmekteyiz. Ancak müşteri tercihleri doğrultusunda farklı renkler de kullanılabilir. Yurtdışından ithal ettiğimiz bu boyalardan her bir presleme kabına **1 kg boya** ilave edilmektedir. Boyalar bazen karıştırılmakta, bazen de farklı görüntüler elde etmek için tıpkı ebru sanatındaki gibi yüzeyde şekillendirilmektedir.

Presleme kaplarındaki eriyik boyama işleminden sonra, tesise kurulan mekanizma ile kaplarıyla birlikte fırınlara alınmaktadır. Fırınlara taşınan presleme kapları, 300 C derece sıcaklıkta eriyik tamamen buharlaşmaya kadar bekletilmektedir. Buharlaşmayla birlikte kristalleşme de başlamaktadır. Bu süre yaklaşık 20 dakikadır. Bu aşamadan sonra kütle, soğuması için açık alana çıkarılmakta, kütle sıcaklığı 40 C



dereceye düştüğünde presleme bölümüne götürülmektedir. Presleme bölümünde metrekaresine 200 ton ağırlığında kuvvet kullanılmak suretiyle kap içinde bulunan madde tek parça haline getirilmektedir. Bu işlem sonucunda kap başına elde edilen hammadde **dev kayatzu küpü** olarak adlandırılmakta ve **4x4x2** metre ebatlarında yani **32 metreküp** olmaktadır.

**Her bir doldurma işleminde, 2 adet 32 metreküp dev kayatzu küpü üretilmektedir.** Dev kaya tuzu küpleri şirket beklentileri ve müşteri tercihleri doğrultusunda da kesim işlemine tabi tutulmaktadır.

Kesim konusunda işletmeniz en ileri teknolojiye sahiptir. Kesim işlemleri, **sıfır fire oranını** sağlayan lazer kesim makinelerimizle gerçekleştirilmektedir. Bu sayede kusursuz görüntü ve pürüzsüz 6 yüzeyli küp veya dikdörtgenler prizması şeklinde **kayatzu tuğlaları** elde edilmektedir.

**3-Mükellef kurum yetkilisine, dev kayatzu küpünden kaç çeşit kayatzu tuğlası üretildiği ve bunların nerelerde kullanıldığı sorulmuş, aşağıdaki yanıt alınmıştır.**

“ Elde ettiğimiz dev kayatzu küpleri, müşteri siparişleri, geleceğe yönelik beklentiler ve piyasanın hareketliliği ilkeleri çerçevesinde kesim işlemine tabi tutulmaktadır. Müşterilerimize sunduğumuz temel hizmetler; deprem odası, zemin kaplama, tuz odası ve arı kovani yapımıdır. Her bir ürün grubunun üretim sürecine ilişkin teknik açıklamalar aşağıda yapılmıştır.

#### **a) Depreme Dayanıklı Oda İmalatı**

Dev kayatzu küpleri depreme dayanıklı odaların yapılması amacıyla, eni, boyu ve yüksekliği 25 cm olan tuğlalar haline getirilmektedir. İşletme bünyesinde bu hammadde türüne, en uzunluğu dikkate alınarak **25'lik tuğla** diyoruz. Sıkıştırılmış 32 metreküplük dev kayatzu küpünden **ortalama 2048 adet 25'lik tuğla** elde edilmektedir. (Diğer bir deyişle **1 metreküplük dev kayatzu küpünden (2048/32=)64 adet 25'lik tuğla** elde edilmektedir.) İnsanlar en çok uyurken depreme yakalanmaktan korktukları için genellikle yatak odalarını deprem odası olarak yaptırmayı tercih etmektedirler. Müşterinin vermiş olduğu sipariş doğrultusunda teknik elemanlarımız hizmetin sunulacağı mekânı görmekte, ölçüler alınmakta, kullanılacak tuğla miktarı tespit edilmektedir. Kullanılacak tuğla miktarının tespitinde odanın boyu, eni ve yüksekliği önem arz etmektedir. Deprem odası yapımını gözünüzde canlandırmak için, mevcut bir odanın pencere ve kapı girişi dışındaki yerlerine, odanın net kullanım alanını daraltacak tarzda tavan da dâhil yeniden duvar örüldüğünü düşünebilirsiniz. İmar Yönetmeliğimize göre genel olarak, iskân edilen katların iç yüksekliği (taban döşemesi üzerinden tavan altına kadar) 2.60 metreden az olmamalıdır. A bankası mensuplarına ilişkin villalarda 2013 yılında gerçekleştirdiğimiz deprem odası yapımına ilişkin olarak kullanılan malzeme miktarını size şu şekilde açıklayabilirim. Söz konusu odaların boyu ve eni 4, yüksekliği de 3 metre olup, odada 1,5x 2 metre ebadında oda giriş kapısı, 1,2x2 metre ebadında ebeveyn banyo giriş kapısı, 1,2x2 metre ebadında balkon kapısı ve 2x2 metre ebadında da pencere bulunmaktadır.

Bu odaya ilişkin olarak örülecek metrekaresine alan toplamı aşağıdaki gibi gösterilebilir.

$$4 \times 4 = 16 \text{ m}^2 \text{ tavan,}$$

$$4 \times 4 = 16 \text{ m}^2 \text{ taban,}$$

$$3 \times 4 = 12 \text{ m}^2 \text{ 1. Yan duvar}$$

$$3 \times 4 = 12 \text{ m}^2 \text{ 2. Yan duvar}$$

$$3 \times 4 = 12 \text{ m}^2 \text{ 3. Yan duvar}$$

$3 \times 4 = 12 \text{ m}^2$  4. Yan duvar olmak üzere toplam kaplanacak (örülecek) alan 80 metrekaredir. Bunu ilkokulda öğrendiğimiz yüzey alanı hesabı formülünden de kolayca  $2 \times (ab + ac + bc)$  hesaplayabiliriz. Bu da  $2(4 \times 4 + 4 \times 3 + 4 \times 3) = 80 \text{ m}^2$ 'dir. Kapı ve pencerelere duvar örülmeyeceği düşünüldüğünde, bu toplamdan  $[(1,5 \times 2) + (1,2 \times 2) + (1,2 \times 2) + (2 \times 2) =] 11,8$  metrekare düşülerek, örülecek toplam alan  $(80 - 11,8) = 68,2$  metrekare



olarak bulunulacaktır. Deprem odası üretiminde **bir metrekare örme işleminde kullanılacak 25'lik tuğla miktarı 16 adet** olup, bu örneğimizde toplam 25'lik tuğla kullanımı ( $68,2 \text{ m}^2 \times 16 \text{ adet} =$ ) 1091,2 adet olacaktır.

Tuğlaların örülme işleminde birleştirme harcı olarak kullanılacak malzeme yine tesislerimizde üretilmektedir. Fırınlardan elde edilen buhar damıtılarak su haline getirilmekte, **20 litrelik suya 1 litrelik ss24** kimyasal maddesi katılıp, karıştırılması suretiyle 21 litrelik **kaya tuzu tutkalı** elde edilmektedir. **5 litrelik kaya tuzu tutkalı ile 100 metrekarelik alan örülmemektedir.** Kaya tuzu tutkalı 6 saatlik bir beklemeden sonra çelik kıvamına ulaşmaktadır. ss24 kimyasal maddenin sağlığa verebileceği etkilerden arındırılması için, görülebilir yüzeyin tamamı kendi imalatımız olan bir **zımpara makinesiyle** zımparalanmakta, temizlik işlemine tabi tutulmakta ve bu işlem sonucunda tarifi mümkün olmayan bir güzellikte zemin ve duvar görüntüsüne ulaşılmaktadır.

#### **b) Cami, spor tesisleri ve kaplıcaların zemin kısmının kaplama işi**

İkinci grup üretimimizi cami, spor tesisleri ve kaplıcalara hijyen sağlamak üzere ürettiğimiz, zeminlerinin kaplanmasında kullanılan 10cmx10cmx10cm boyutlarındaki malzeme oluşturmaktadır. Biz bunu işletme içinde **10'luk tuğla** olarak adlandırıyoruz. **32 metreküplük dev kayatuzu küpünden toplam 32.000 adet 10'luk tuğla** üretilmektedir.(Diğer bir deyişle **1 metreküp dev kayatuzu küpünden** ( $32.000/32=$ ) **1000 adet tuğla** üretilmektedir.)

Zemin kaplamasında birleştirme harcı olarak yine işletmemizde üretilen kaya tuzu tutkalı kullanılmaktadır. **5 litrelik kaya tuzu tutkalı ile 400 metrekarelik** alana kaplama işlemi gerçekleştirilmektedir. Kaya tuzu tutkalı 2 saatlik bir beklemeden sonra çelik kıvamına ulaşmaktadır. Zemin kaplama işinden sonra da zımparalama ve temizlik işlemi yapılmaktadır. **1 metrekarelik alanda kullanılması gereken 10'luk tuğla miktarı 100 adettir.**

#### **c) Otelere Tuz Odası Yapım İşi**

Üçüncü grup üretimimizi lüks otellere inşa ettiğimiz, tuz odası yapımında kullanılan 20cmx20cmx50cm boyutlarındaki malzeme oluşturmaktadır. Biz bunu işletme içinde **20'lik tuğla** olarak adlandırıyoruz. Bu ürün grubunun deprem odasından temel farklılığı, **tavana örme işleminin yapılmamasıdır. 32 metreküplük dev kayatuzu küpünden toplam 1.600 adet 20'lik tuğla** üretilmektedir.(Diğer bir deyişle **1 metreküplük dev kayatuzu küpünden** ( $1600/32=$ ) **50 adet 20'lik tuğla** üretilmektedir.)

Lüks otellerden aldığımız siparişler dolayısıyla SPA merkezlerinin bulunduğu alanda standart iç mekan boyutunda (boy 3 metre, en 2,5 metre ve yükseklik 2,5 metre, giriş kapısı da 1x1,5 metre boyutunda ) sanki bir oda inşa ediliyor gibi imalat işlemi gerçekleştirilmektedir. Otel işletmesince gösterilen alana 3x2,5 metre boyutlarında bir dikdörtgen çizilmekte, kenar çizgisi içerde kalacak şekilde de örme işlemi yapılmakta, tavan ahşapla kapatılmaktadır. Deprem odaları gibi odaya yerleştirme yapılmamakta, oda üretilmektedir. Odanın dış çevresi otel konseptine uygun olarak otel işletmesince kapatılmaktadır. **Bir metrekare örme işleminde kullanılacak 20'lik tuğla miktarı 10 adettir.** Standart bir tuz odasında örülen alan **42,5 metrekare** olup, odabaşına kullanılan **20'lik tuğla miktarı (  $42,5 \times 10 =$ ) 425 adet olmaktadır.**

Tıpkı deprem odası yapımında olduğu gibi tuz odası yapımında da; **5 litrelik kaya tuzu tutkalı ile 100 metrekarelik örgü alanı örülmemektedir.** Kaya tuzu tutkalı 6 saatlik bir beklemeden zımpara makinesiyle zımparalanmakta, temizlik işlemine tabi tutulmaktadır.

#### **d) Arı Kovanı Üretimi**

Dördüncü grup üretimimizde bal yetiştiricileri için yaptığımız tescilli şirketimize ait kovanlardır. Bu ürün için de eni 5 cm olan kaya tuzu tuğlaları kullanılmaktadır. 57x50 cm zemin parçasının üzerine 57 cm



# TÜRMÖB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ  
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

eninde 67 cm yüksekliğinde iki kenar, 40 cm eninde 67 cm yüksekliğinde de ayrıca iki kenar kullanılmaktadır. Kenarlar yapıştırıldıktan sonra da üst bölüme taban büyüklüğünde bir parça ilave edilmektedir. Araların kovana giriş çıkışlarını sağlamak üzere ön zemin kısmından 1x3 cm'lik bir giriş kapısı yapılmaktadır. Parçaların yapıştırılmasında Japon yapıştırıcı kullanılmakta olup, **100 gramlık japon yapıştırıcı iki adet kovan** için kullanılmaktadır. Üst kapak menteşeleri japon yapıştırıcı ile birleştirilmekte ve istendiği anda üst kapak açılabilir. Kovanın içindeki kuluçkalık ve ballık kısımları ahşap kullanılmak suretiyle yapılmaktadır.

Bir arı kovani yapımında kullanılan 5 cm enindeki tabaka miktarı  $18.698 \text{ cm}^2$  olup, bunun metrekare cinsinden ifadesi **1,8698 m<sup>2</sup>**'dir. Dolayısıyla her bir arı kovani üretimi için kullandığımız 5 cm enindeki tabaka miktarı 1,8698 m<sup>2</sup>'dir. 4x4x2 metre ebatlarında yani **32 metreküplük dev kayatuzu küpünden 80 adet 2x4 metre boyutunda 5 cm eninde plaka** elde edilmektedir. Bu plakaların metrekare cinsinden ifadesi ( $80 \times 2 \times 4 =$ ) 640 metrekaredir. 640 metrekareden üretilebilecek arı kovani miktarı ( $640 / 1,8698 =$ ) 342 adettir. Bu nedenle 32 metreküplük dev kayatuzu küpünden toplam 342 adet, **1 metreküp kayatuzu küpünden de ( $342 / 32 =$ ) 10,6875** adet arı kovani üretilmektedir.

## e) Çalışılmayan günler:

Mükellef kurum temsilcisi, kurdukları üretim tesisinin her türlü iklim ve hava koşullarında çalışmaya uygun olduğunu, **her gün karıştırma havuzunun bir kez doldurularak dev kayatuzu küplerinin üretildiğini**, üretime sadece 1-14 Haziran 2013 tarihleri arasında bakım onarım çalışmaları nedeniyle ara verildiğini, durumun ilgili devlet dairelerine yazı ile bildirildiğini ifade etmiş, durum belgelerle ispat edilmiştir. Dolayısıyla üretim tesisi bakım onarım çalışmaları öncesinde 151 gün, sonrasında da 200 gün çalıştırılmıştır.

## B- Defter ve Belgeler İle Sair Kaynaklar Üzerinden Yapılan Üretime İlişkin Tespitler

### 1. Mükellef kurumca 2013 yılında yapılan deprem odaları yapım işi

A Bankası Mensupları Site Başkanlığı ile mükellef kurum arasında düzenlenen protokol kapsamında, toplam 100 adet villanın yatak odasının deprem odası haline getirilmesi işine, mükellef kurumca 2013 yılında Nisan ayında başlanmış ve aynı yıl Kasım ayında iş bitirilmiştir. Villaların tamamı tek tip olup, yatak odalarının boyu ve eni 4, yüksekliği de 3 metredir. Söz konusu odada 1,5x 2 metre ebadında oda giriş kapısı, 1,2x2 metre boyunda ebeveyn banyo giriş kapısı, 1,2x2 metre ebadında balkon kapısı ve 2x2 metre ebadında da pencere bulunmaktadır. Mükellef kurum yetkilisi yatak odası başına örülecek alan metrekaresinin yaptıkları hesaplama sonucu 68,2 metrekare olduğunu, dolayısıyla birim bazında kullanılması gereken tuğla miktarının  $68,2 \times 16 = 1091,2$  adet olduğunu ifade etmiştir. (Defter ve belgeler üzerinden yapılan incelemelerde bu işe ilişkin olarak villa sahibi başına kdv hariç 72.009,60 TL'lik fatura düzenlendiği tespit edilmiştir.)

Mükellef kurumun 31.12.2013 tarihi itibarıyla yapımı devam eden deprem odası işi bulunmamaktadır.

### 2. Mükellef kurumca 2013 yılında yapılan yüzey kaplama faaliyetleri

Mükellef kurumum yasal kayıtlarından 10'luk tuğla ile gerçekleştirilen işlemlerin aşağıdaki gibi olduğu tespit edilmiştir.

#### a) Diyanet İşleri Başkanlığına Yapılan İşler

11.10.2012 tarihinde Diyanet İşleri Başkanlığıyla yapılan sözleşme ile tarihi camilerin zemininin 10'luk tuğlalarla kaplanması işi ihaleyle alınmıştır. Söz konusu işlere ilişkin detaylı bilgiler aşağıdaki tabloda verilmiştir.



İşin adı	Kaplama Alanı (m <sup>2</sup> )	31.12.2012 Tamamlanma oranı	31.12.2013 Tamamlanma oranı	Toplam Düzenlenen Hakediş Tutarı (KDV hariç)
Zincirli Camii	420	%25	%100	210.000
Hacıbayram Camii	1.400	%60	%100	700.000
Kocatepe Camii	5.800	%40	%100	2.900.000
Sultanahmet Camii	18.495	%1	%80	7.398.000
Toplam	26.115			11.208.000

Diyanet İşleri Başkanlığı hak ediş ödemeleri üzerinden %3 olmak üzere toplam 336.240 TL stopaj kesintisi yapmıştır. Mükellef kurum temsilcisi cami zemin kaplama işlerini yıllara sari iş kapsamında değerlendirdiklerini ve 31.12.2013 tarihi itibarıyla ilk üç sırada yer alan bitmiş işlerin kazançlarını kurumlar vergisi beyannamesine ithal ettiklerini, Sultanahmet Camii kaplama işi için 31.12.2013 tarihi itibarıyla cami alanında 10'luk tuğla stoğu bulunmadığını ifade etmiştir.

#### **b)Türkiye Yüzme Federasyonuna Yapılan İşler**

Türkiye Yüzme Federasyonu ile 2.2.2013 tarihinde yapılan protokol gereği, federasyonun denetimindeki tüm olimpik yüzme havuzlarında toplam 25.000 metrekarelik çıplak alan zemini 10'luk tuğlalarla kaplanmış, iş 2013 yılında bitirilmiştir. Bu işten KDV hariç 12.500.000 TL hâsılat elde edilmiştir.

#### **c)Haymana'daki Kaplıcalara Yapılan İşler**

2013 yılında Haymana ilçesindeki kaplıcalardan alınan siparişler doğrultusunda toplamda 30.000 metrekarelik çıplak alan 10'luk tuğlalarla kaplanmıştır. Bu işten KDV hariç 15.000.000 TL hâsılat elde edilmiştir.

### **3. Mükellef kurumca 2013 yılında yapılan tuz odası yapım işleri**

Mükellef kurumun yasal defter ve belgelerinden 2013 yılında lüks otel zincirlerine yapılan tuz odalarına ilişkin bilgiler aşağıda gösterilmiştir. Mükellef kurum temsilcisi 31.12.2013 tarihi itibarıyla devam eden tuz odası yapım işi olmadığını, iş yapımı tamamlanmış otellerde de 20'lik tuğla stoğu bulunmadığını ifade etmiştir.

İşin adı	Birim m <sup>2</sup>	Yapılan tuz odası adet	Birim Fiyat	Fatura Tutarı (KDV hariç)
a oteller zinciri	42,5	125	42.500	5.312.500
b oteller zinciri	42,5	200	42.500	8.500.000
c oteller zinciri	42,5	400	42.500	17.000.000
d oteller zinciri	42,5	100	42.500	4.250.000
Toplam		825		35.062.500

### **4. Mükellef kurumca 2013 yılında yapılan arı kovani işi**

Mükellef kurum temsilcisi, arı yetiştiricilerine verdikleri teslimat sözü dolayısıyla, 2013 yılının ilk 99 günlük dev kayatuzu üretiminin tamamını arı kovani imalatında kullandıklarını, bu üretim dışında 2013 yılında kovani üretimlerinin bulunmadığını ifade etmiştir.



# TÜRMÖB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ  
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

5. Mükellef kurumun yasal defter ve belgelerinden 5'lik, 10'luk, 20'lik, 25'lik ve dev kayatuzu küpünün, toptan veya perakende satışa konu edilmediği, bu malzemelerin dönem başı ve dönem sonu stoklarının sıfır olduğu tespit edilmiştir. Bunların dışında bazı hammaddeler ve mamullere ilişkin stok, alış ve satış miktarlarının aşağıdaki gibi olduğu tespit edilmiştir.

Ürün adı	DBS	Alış	Satış	DSS
Arı kovani (adet)	78	0	60.000	0
Ss24 (litre)	20	600	0	48
Boya (kg)	20	400	0	49
Perlit (kg)	10.000	0	80.200	0
Japon yapıştırıcı (kg)	1.000	2.500	0	112

6. A Bankası Mensupları Sitesinde yapılan işe malzeme taşıyan 18 AC 118 plakalı kamyon, Çankırı-Ankara karayolu üzerinde Kalecik girişi mevkiinde kaza geçirmiştir. Kaza sonrası toplam 880 adet 25'lik tuğlanın yola dağıldığı, küplerin tamamının kaza dolayısıyla duran kişilerce günün hatırası olmak üzere alındığı, mükellef kurum yetkilisince ifade edilmiştir. Olaya ilişkin olarak sunulan belgeler incelenmiş, zayı olan mallara ilişkin olarak yapılması gereken tüm işlemlerin mükellef kurumca vergi kanunlarına uygun olarak gerçekleştirildiği anlaşılmıştır.

7. Mükellef kurumun üretim tesisini yerinde görmek amacıyla 15 Eylül 2014 tarihinde tesise gidilmiştir. Bu ziyarette hem üretim süreci gözlemlenmiş, hem de kayıtlardaki duran varlıklarla fiili duran varlıklar kontrol edilmiştir. Geçmişte yüzme federasyonunun lisanslı atlamacıları olan ve 7 metre kule atlamada binlerce kez atlama yapmış inceleme elemanı, boş vaziyetteki karıştırma havuzunun başına geldiğinde, havuz derinliği konusunda şüphelenmiştir. Yapılan ölçümlemede havuz derinliğinin daha önce izah edildiği ve resmi belgelerde görüldüğü gibi 7 metre değil, 8 metre olduğu anlaşılmıştır. Konu hakkında mükellef kurum temsilcisi; tesisin işletmeye açıldığında havuz derinliğinin 7 metre olduğunu, ancak alınan siparişler nedeniyle derinliğin 1 metre artırılmasının hammadde üretimini ciddi olarak artıracığı düşünüldüğünden, 1-14 Haziran'daki bakım çalışmaları sırasında havuz derinliğinin 15 Haziran 2013 tarihinden itibaren 8 metre haline geldiğini açıklamıştır. Havuz derinliğinin 1 metre eksik gösterilmesinin dev tuz küpü üretimine nasıl yansımış olduğu, ikişer gün arayla yapılan iki örnekleme ile tespit edilmiştir. Her iki örneklemede de dev kayatuzu küpü boyutunun 4x4x2,6 metre =41,6 metreküp olduğu anlaşılmıştır. Yeni derinlik ölçüsünde; karışıma dökülen ss24 adı verilen kimyasalın 1,2 litre , karıştırma havuzundan her seferinde üretilen perlitin 240 kg, kap başına kullanılan boya miktarının da 1,1 kg olduğu anlaşılmış ve fiili üretime ilişkin bu sonuçlar mükellef kurum yetkilileriyle birlikte tutanağa alınmıştır.

8. Mükellef kurum temsilcisinin dev buz küplerinden kesim makinelerinden çıkan hammaddelerin, üretim malzemesi olarak kullanılmasına ve üretimde kullanılan tuğla miktarlarının hesaplanmasına ilişkin açıklamaları konusunda, Bayındırlık ve İskan Bakanlığından görüş talep edilmiştir. Bakanlıktan alınan yazıda, mükellef kurum temsilcisinin örme işlemine ilişkin ifadelerinden sadece depreme dayanıklı oda yapımı konusunda tutarsızlık olduğu, kullanılması gereken 25'lik tuğla miktarının olması gerekenden daha fazla gösterildiği, yapılan hesaplamanın matematik bilimiyle bağdaşmadığı açıklanmıştır. Söz konusu yazıda özetle;





# TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ  
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

“ $[2 \times (4 \times 4)] = 32$  metrekarelik taban ve tavanın örülmesi, kanatların boş alanını değiştirmiştir. Zemin ve tabanda meydana gelen 25'er cm'lik daralma sonucu 1. ve 2 yan duvar için ölçü 4x2,5 metre boyutuna düşmektedir. Bunun sonucu 1.ve 2. Yan duvar için örülecek alan  $[2 \times (4 \times 2,5)] = 20$  metrekare olacaktır. Bu durumda 3.ve 4. yan duvarların örülebilecek ölçüleri, 3,5x2,5 metre boyutunda olacaktır. Bu alanın da metrekare cinsinde ifadesi  $[2 \times (3,5 \times 2,5)] = 17,5$  olacaktır.

Bu durumda örülecek alan toplamda  $(32+20+17,5=)$  69,5 metrekaredir. Bu tutardan pencere ve kapı için kullanılmayacak örgü alanı olan  $[(1,5 \times 2) + (1,2 \times 2) + (1,2 \times 2) + (2 \times 2)] = 11,8$  metrekare düşüldüğünde örülen alan  $(69,5 - 11,8=)$  57,7 metrekaredir. Bir metrekarede kullanılan tuğla sayısı 16 olduğuna göre, deprem odası başına kullanılması gereken tuğla sayısı  $(57,7 \times 16=)$  923,2 adet olmaktadır. “

9. İnternette yapılan sorgulamalarda ünlü bir futbolcunun “Artık Depremden Korkmuyorum” başlığıyla twitler attığı, yaklaşık 17.000 metrekarelik kayıttan yapılmış malikânesinin fotoğraflarını 2013 yılında takipçileriyle paylaştığı görülmüştür. Ünlü futbolcu, nezdinde yapılan karşıt incelemede verdiği ifadesinde; yapım işinin Yaren İnşaat A.Ş. tarafından gerçekleştirildiğini, menajeri Tanju Tan'ın yanlışlıkla fatura almayı unutmuş olabileceğini ifade ve beyan etmiştir. Söz konusu beyan mükellef kurumca da teyid edilmiştir.

10. Mükellef kurum temsilcisi 2013 yılının tamamında sunmuş oldukları hizmetlerin fiyatlandırılmasında; 1 adet 10'luk tuğla=5 TL kriterinden hareketle fiyatların oluşturulduğunu, bu çerçevede 20'lik tuğlanın 100 TL, 25'lik tuğlanın 78 TL ve arı kovanının da 460 TL olduğunu, kullanılan tuğla miktarına göre de faturalaşmanın gerçekleştiğini, perlitin de kilogram fiyatının 5 TL olduğunu, bu tutarların KDV hariç bedeller olduğunu ifade etmiştir.

11. Bankalarla yapılan yazışmalarda Satılmış Saraç adına 1.1.2013 tarihinde Ziraat Bankası İlgez subesinde vadesiz mevduat hesabı açıldığı, hesap hareketlerinin incelenmesinde de; 2013 yılının muhtelif tarihlerinde farklı tutarlarda olmak üzere Tanju Tan adlı şahıs tarafından hesaba toplam 20.400.000 TL'lik havale yapıldığı tespit edilmiştir.

12. Mükellef kurum yetkilisi; 2013 yılı dönem başı ve dönem sonu stoklarını VUK'nun 186. maddesi uyarınca saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit ettiklerini, 2013 yılında kazaya uğrayan kamyondaki malzeme dışında, yangın, deprem ve su basması vb sebeplerle zayı olan mallarının bulunmadığını, kesim, taşıma, örme ve döşeme işlemleri sırasında kesinlikle fire olmadığını ifade etmiştir.

13. Mükellef kurum yetkilisi 2013 yılında yasal defterlerine yansıtmadıkları herhangi bir gider ya da maliyet unsurunun olmadığını ifade etmiştir.

14. Mükellef kurumun ticaretini yaptığı tüm işlemler %18 KDV'ye tabidir.

15. Mükellef kurumun KDV beyannamelerinin tamamında ödenecek KDV bulunmaktadır. (Not: Randıman incelemesinde işlem kolaylığı açısından kayıt dışı satışın varlığının tespiti halinde, ürün türleri



# TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ  
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

itibariyle, bu satışlar tek bir alıcıya, tek bir satış gibi değerlendirilecek ve 31.12.2013 tarihiyle ilişkilendirilecektir.)

16. Mükellef kurum 2013 yılına ilişkin olarak kar dağıtımını yapmamış olup, verilen muhtasar beyannamelerde sadece ücretlere ilişkin bilgiler bulunmaktadır.

## C-DİĞER TESPİTLER

1. Tuz odası yapım işi faturaları üzerinde yapılan incelemelerde **d oteller zincirine** düzenlenen faturaların tamamının 30.11.2013 tarihini taşımasına rağmen 2014 yılı şubat ayında yasal kayıtlarına gelir yazıldığı, KDV beyanlarında da Şubat 2014 vergilendirme dönemiyle ilişkilendirildiği tespit edilmiştir.

2. Depreme dayanıklı oda inşası dolayısıyla Depremle Mücadele Vakfı, mükellef kuruma, 11.12.2013 tarihinde 100.000 TL ödül ödemesi yapmıştır. Alınan ödül tutarı bir yandan gelir yazılmış, bir yandan da kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılmıştır. Konuya ilişkin olarak mükellef kurum temsilcisi, söz konusu ödülün bilime yapılan katkı dolayısıyla Vakıfça kendilerine verildiğini, ödülün gelir niteliği olmadığı için bunun için fatura düzenlenmediğini, ödülün şirket kayıtlarına alınması için önce gelir hesaplarıyla ilişkilendirildiğini, vergilendirilmemesi gerekir gerekçesiyle de kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapıldığını ifade ve beyan etmiştir.

## IV- İSTENENLER:

**A-**Mükellef kurum hakkında randıman incelemesini yaparak, kayıt dışı hâsılat tutarını hesaplayınız. Bu farkın sebep olacağı vergi uygulamalarını yasal dayanaklarıyla açıklayınız.

**B-**Diğer tespitler bölümünde belirtilen hususlara ilişkin olarak, vergi kanunları yönünden eleştirilecek bir hususun bulunup bulunmadığını, bulunması durumunda yasal gerekçelerini açıklayınız.

**C-** Vergi türü itibariyle tarh edilecek vergi ve kesilecek cezaların hesaplanması

**1-**Kurumlar Vergisi Yönünden

Mükellef kurumun olması gereken 2013 yılı kurumlar vergisi beyannamesini hazırlayınız. Mükellef kurum adına tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza tutarını hesaplayınız.

**2-** Katma Değer Vergisi Yönünden

Vergilendirme dönemleri itibariyle mükellef kurum adına tarh edilecek katma değer vergilerini ve kesilecek cezaları hesaplayınız.

**3-**Diğer vergiler ve usul hükümleri yönünden

Yapılan inceleme sonucu tarh edilecek diğer vergi ve kesilecek cezalar ile usul hükümlerinin ihlali dolayısıyla kesilecek cezaları gerekçelendirerek hesaplayınız.



## CEVAPLAR

### A- RANDIMAN İNCELEMESİ

#### 1-Mükellef kurum kayıtlarında görülen üretim miktarının tespiti

Mükellef kurumun üretimde kullandığı temel hammadde dev kayatuzu olduğuna göre; öncelikli olarak mükellef beyanı ve diğer tespitlerden hareketle üretilmesi gereken dev kayatuzu miktarının doğru olarak yasal kayıtlara intikal ettirilip ettirilmediğinin ortaya konması gerekmektedir. Mükellef kurumun havuz derinliğinde yapılan değişiklikten kaynaklanan verim artışını yasal kayıtlarına üretim olarak intikal ettirmediği aşikârdır. Doğal olarak hata yapılmadığı sürece mükellef kurum kayıtlarında yer alan günlük üretim miktarı  $(32 \times 2) = 64$  metreküp olacaktır. Tesis 2013 yılında  $(151 + 200) = 351$  gün çalışmıştır. Bu çalışma günü dikkate alındığında elde edilmesi gereken dev kayatuzu küp miktarı  $(351 \times 64) = 22.464 \text{ m}^3$  'tür. Şirketin yasal kayıtlarında görülen üretim miktarının  $22.464 \text{ m}^3$  lük yıllık üretim miktarıyla uyumlu olması gerekmektedir.

Mükellef kurum yetkilisinin beyanlarında, 2013 hesap döneminde üretilen dev kayatuzlarının hangi çeşit tuğla üretiminde kullanıldığına ilişkin olarak bir oran verilmemiştir. Böyle bir oran verilmemekle birlikte, mükellef kurum temsilcisinin 2013 yılında gerçekleştirdikleri işlere ilişkin veriler tutanağın değişik maddelerinde belirtilmiştir. Tutanağın B- Defter ve belgeler ve sair kaynak üzerinden yapılan üretime ilişkin tespitler bölümünün 1-4. maddelerinde mükellefin yapmış olduğu işlere ilişkin veriler, 5. maddesinde de stoklara ilişkin veriler bulunmaktadır. Diğer tespitler bölümünde de kullanılan tuğla miktarını veya üretilen tuğla miktarını etkileyebilecek veri ve açıklamalar bulunmaktadır. Bu verilerin değerlendirilmesi sonucu bu işlerde ne kadar tuğla kullanımının olduğunun tespit edilmesi gerekmektedir.

#### 2-Deprem odası yapımında kullanıldığı iddia edilen 25'lik tuğla miktarının hesaplanması

Mükellef kurum yetkilisi, A bankası mensupları sitesine ilişkin olarak toplam 100 adet villanın yatak odasının deprem odası haline getirildiğini, odabaşına 1.091,2 adet 25'lik tuğlanın kullanıldığını ifade ve beyan etmiştir. Bu durumda kullanıldığı beyan edilen tuğla miktarı  $(1.091,2 \times 100) = 109.120$  adettir.

Bayındırlık ve İskân Bakanlığı ile yapılan yazışmalar sonucunda standart deprem odası yapımında kullanılması gereken 25'lik tuğla miktarının 923,2 adet olması gerekirken, mükellef kurum beyanlarında bu miktarın 1091,2 olarak beyan edildiği tespit edilmiştir. Dolayısıyla odabaşına  $(1091,2 - 923,2) = 168$  adet 25'lik tuğla sanki üretimde kullanılmış gibi gösterilmiştir. Böylece üretimde fazladan kullanılmış gibi ifade edilen 25'lik tuğla miktarı  $(168 \times 100) = 16.800$  adet olmaktadır. Diğer bir ifadeyle fiilen deprem odası yapımında kullanılan 25'lik tuğla miktarı  $(923,2 \times 100) = 92.320$  adettir.<sup>1</sup>

Bu aşamada yapılması gereken işlem, toplam 92.320 adet 25'lik tuğlanın kaç metreküp dev kayatuzuna eşdeğer olduğunun hesaplanmasıdır. 1 metreküplük kaya tuzundan 64 adet 25'lik tuğla üretildiğine göre, toplam 92.320 adet 25'lik tuğla için kullanılması gereken kaya tuzu miktarı  $(92.320 / 64) = 1.442,5$  metreküptür.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Defter ve belgeler üzerinden yapılan incelemelerde bu işe ilişkin olarak villa sahibi başına kdv hariç 72.009,60 TL'lik fatura düzenlendiği tespit edilmiştir. Bu tespit bile mükellef kurum yetkilisinin inşaatta kullanılan malzeme miktarını yanlış beyan ettiğini ortaya koymaktadır. Zira aynı yetkili, fiyatlandırmaya ilişkin olarak yaptığı açıklamada; 2013 yılının tamamında, 1 adet 10'luk tuğla=5 TL kriterinden hareketle fiyatların oluşturulduğunu, 25'lik tuğlanın 78 TL fiyatının olduğunu, kullanılan tuğla miktarına göre de faturalaşmanın gerçekleştiğini ifade etmektedir. Kullanılan tuğla miktarı eğer 1091,2 adet ise, kesilmesi gereken fatura tutarı KDV hariç  $(1.091,2 \times 78) = 85.113$  TL olacaktır. Halbuki düzenlenen fatura KDV hariç  $(923,2 \times 78) = 72.009,60$  TL'dir.

<sup>2</sup> (25'lik tuğla  $(25 \times 25 \times 25) = 15.625 \text{ cm}^3$  'tür.  $1 \text{ m}^3 = 1.000.000 \text{ cm}^3$  olduğuna göre 25'lik tuğla  $0,015625 \text{ m}^3$  'tür.  $(92.320 \times 0,015625) = 1.442,5 \text{ m}^3$  eder.)



### 3-Cami ve spor tesislerinin üretiminde kullanılan 10'luk tuğla miktarının hesaplanması

Mükellef kurumun zemin kaplama işlerine ilişkin veriler soru metninin III/b-2'inci bölümünde, yüzey kaplama faaliyeti başlığı altında verilmiştir.<sup>3</sup> Söz konusu veriler bir bütün olarak dikkate alındığında cami, yüzme havuzu ve kaplıcalarda toplam kaplama alanı ve bu alana harcanması gereken 10'luk tuğla miktarlarının aşağıdaki gibi olduğu tespit edilmektedir.

İşin adı	Toplam Kaplama Alanı (m <sup>2</sup> )	2013'te Kaplanan Alan (m <sup>2</sup> )	2013 üretiminden kullanılan tuğla miktarı
Zincirli Camii	420	315	31.500 adet
Hacıbayram Camii	1.400	560	56.000 adet
Kocatepe Camii	5.800	3.480	348.000 adet
Sultanahmet Camii	18.495	14.611	1.461.100 adet
Yüzme federasyonu	25.000	25.000	2.500.000 adet
Haymana kaplıcaları	30.000	30.000	3.000.000 adet
Toplam	81.115	73.966	7.396.600 adet

Tablonun oluşturulmasında dikkat edilmesi gereken temel husus, camilerin zemin kaplama işlemlerinin ne kadarının 2013 yılında bitirildiği hususudur. Örnek vermek gerekirse Zincirli Camiinin 2012 sonu itibariyle %25'i tamamlanmış, bakiye %75'lik kısım 2013 yılında kaplanmıştır. Birim metrekarede 100 adet 10'luk tuğla kullanıldığına göre, 2013 yılında Zincirli Camiinde kullanılan 10'luk tuğla miktarı (420x0,75x100adet=) 31.500 adettir. 10'luk tuğlanın dönem başı ve dönem sonu stok miktarı sıfır olduğuna göre, Zincirli Camii zemin kaplamasında kullanılan 10'luk tuğlanın tamamı 2013 yılı üretimidir.

Yukarıdaki tablodan görüldüğü üzere zemin kaplama işinde toplam 7.396.600 adet 10'luk tuğla kullanılmıştır. Bu aşamada yapılması gereken işlem, toplam 7.396.600 adet 10'luk tuğlanın kaç metreküp dev kayatuzuna eşdeğer olduğunun hesaplanmasıdır.1 metreküp kayatuzundan 1000 adet 10'luk tuğla üretildiğine göre (7.396.600 /1.000=)7.396,6 metreküp dev kayatuzu küpü kullanılmış olmaktadır.

### 4-Arı kovanı üretiminde kullanılan 5'lik tuğla miktarının hesaplanması miktarı

Mükellef kurum kayıtlarında arı kovanına ilişkin üretim miktarı stok ve satış verileri çerçevesinde şu şekilde hesaplanabilir.

$$\text{DBS} + \text{Üretim} = \text{Satışlar} + \text{DSS}$$

$$78 + \text{Üretim} = 60.000 + 0$$

$$\text{Üretim} = 59.922 \text{ adet}$$

Mükellef kurum yetkilisinin "sezona yetiştirilmek amacıyla 2013 yılının ilk 99 günlük dev kayatuzu küpü üretimimizin tamamını arı kovanı imalatında kullandık." şeklindeki ifadesinden hareketle ilk 99 günde üretilmesi gereken dev kayatuzu küpü miktarı, günlük üretim 64 m<sup>3</sup>x 99 gün hesabından hareketle (64x99=)6.336 metreküptür. 1 metreküp kaya tuzundan 10,6875 adet kovan yapıldığına göre üretilmesi gereken arı kovanı miktarı 6.336x10,6875=) 67.716 adet olmaktadır.

<sup>3</sup> Cevaplamlarda mükellef kurumun damga vergisi karşısındaki durumunu ihmal ediniz notu olmasına rağmen, bazı adayların damga vergisine ilişkin olarak açıklama ve hesaplama yaparak gereksiz yere zaman kaybettiği görülmüştür.



Üretilmesi gereken miktar 67.716 adet olmasına rağmen, mükellef kurum kayıtlarında bu rakam 59.922 adet olarak görülmektedir. Dolayısıyla iki miktar arasındaki (67.716-59.922=) 7.794 adet arı kovani farkının kayıtdışı satış olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede mükellef kurum tarafından kayıtdışı bırakılan arı kovani satış hâsılatı (7.794x460=)3.585.240 TL'dir.

#### 5-Tuz Odası üretiminde kullanılan 20'lik tuğla miktarının hesaplanması

Mükellef kurumun tuz odası yapımına ilişkin veriler defter ve belgeler üzerinden yapılan üretime ilişkin tespitler bölümünde Lüks otellere tuz odası yapım işleri başlığında verilmiştir. Söz konusu veriler bir bütün olarak dikkate alındığında değişik otellere standart boyda tuz odası yapımında kullanılan 20'lik tuğla miktarlarının aşağıdaki gibi olduğu tespit edilmektedir.

İşin adı	Birim m <sup>2</sup>	Yapılan oda sayısı	Kullanılan 20'lik tuğla miktarı(odabaşix425 adet)
a oteller zinciri	42,5	125	53.125
b oteller zinciri	42,5	200	85.000
c oteller zinciri	42,5	400	170.000
d oteller zinciri	42,5	100	42.500
Toplam		825	350.625

Bu aşamada yapılması gereken işlem, toplam 350.625 adet 20'lik tuğlanın kaç metreküp dev kayatzuna eşdeğer olduğunun hesaplanmasıdır. 1 metreküplük dev kayatzu küpünden 50 adet 20'lik tuğla üretildiğine göre (350.625/50=)7.012,5 metreküplük kaya tuzu küpü 2013 yılında gerçekleştirilen tuz odası yapımında kullanılmıştır. <sup>4</sup>

#### 6-Kaza yapan kamyonadaki 25'lik tuğla

Mükellef kurum tarafından 2013 yılında üretilen 25'lik tuğlanın hesabında kaza yapan kamyonunda zayı olan 880 adet tuğlanın da dikkate alınması gerekmektedir. Kaza yapan kamyonunda zayı olan tuğla (880/64=) 13,75 metreküpe tekabül etmektedir. Bu durumda yasal kayıtlarda yer alan 22.464 m<sup>3</sup> lük dev kaya tuzunun 13,75 metreküplük kısmının zayı olduğu değerlendirilmesi yapılacaktır.

Soru metninin hazırlanmasında zayı olan mallara ilişkin bir eleştiri yapılmaması ve adayların zaman kaybını önlemek amacıyla; vergi kanunlarınca yapılması gerekenlerin mükellef tarafından gerçekleştirildiği açıklanmıştır.

#### 7-Toplam kullanılan dev kaya tuzu küpü miktarının hesaplanması

Bir önceki bölümde yapılan açıklama ve hesaplamalar çerçevesinde mükellef kurumun 2013 yılında kullandığı dev kayatzu küpünün yapılan işler itibariyle dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

<sup>4</sup> (20'lik tuğla (20x20x50=) 20.000 cm<sup>3</sup> 'tür. 1 m<sup>3</sup>=1.000.000 cm<sup>3</sup> olduğuna göre 20'lik tuğla 0,02m<sup>3</sup>'tür. (350.625x0,02=)1.7012,5 m<sup>3</sup> eder.)



İşin adı	Kullanılan kayatuzu küpü (m <sup>3</sup> )
Deprem odası yapım işi	1.442,50
Zemin kaplama işi	7.396,60
Arı kovanı yapım işi	6.336,00
Otellere tuz odası işi	7.012,50
Kamyon Kazası	13,75
Toplam	22.201,35

### 8-Havuz derinliğine ilişkin tespitler doğrultusunda olması gereken üretim miktarının hesaplanması

Öncelikle yapılması gereken havuz derinliğinin 1 metre düşük gösterilmesinin dev kayatuzu küpü üretimini ne kadar etkilediğinin ortaya konmasıdır.<sup>5</sup> 1-14 Hazirandaki bakım çalışmaları sırasında havuz derinliğinin, 15 Haziran 2013 tarihinden itibaren 8 metre haline geldiğini açıklamıştır. Havuz derinliğinin 1 metre eksik gösterilmesinin dev kayatuzu küpü üretimine nasıl yansımış olduğu, ikişer gün arayla yapılan iki örnekleme ile tespit edilmiştir. Her iki örneklemede de dev tuz küpü boyutunun 4x4x2,6 metre =41,6 metreküp olduğu anlaşılmıştır. Mükellef kurum kayıtlarında her bir presleme kabından elde edilen dev kütle 4x4x2=32 metreküp olduğuna göre, kap başına eksik gösterilen üretim miktarı (41,6-32)=9,6 metreküptür. Her gün iki adet presleme kabından dev kayatuzu küpü elde edildiğine göre, kayıtlarda eksik gösterilen üretim miktarı günlük (2x9,6=) 19,2 metreküptür. Derinlik dolayısıyla üretim kapasitesindeki artış 15 haziran 2013 tarihinden itibaren olacağından, toplam 200 günlük 19,2 metreküplük ekstra üretim yasal kayıtlara intikal ettirilmemiş olmaktadır. Toplam yasal kayıtlara intikal ettirilmeyen üretim miktarı da (19,2x200=) 3.840 metreküptür. Veriler bölümünde ünlü futbolcunun twitter’de takipçileriyle paylaştığı haber doğrultusunda yapılan araştırmada; söz konusu konutun mükellef kurumca yapıldığı anlaşılmış, mükellef kurum temsilcisi de bunu ikrar etmiştir. Bu nedenle deprem odası yapımında sadece 25’lik tuğla kullanıldığından tespit edilen randıman farkının tamamının 25’lik tuğla üretiminde kullanıldığı değerlendirilmesi yapılacaktır. 1 metreküp dev kayatuzu küpünden toplam 64 adet 25’lik tuğla üretildiğine göre kayıtdışı üretim miktarıyla elde edilmesi gereken 25’lik tuğla miktarı (3.840x64=)245.760 adet olmaktadır.

### 9-Kayıtlara yansıtılmayan 25’lik tuğla miktarının tespiti,

Yukarıdaki hesaplamalarda mükellef kurumun karıştırma havuzu derinliğini 1 metre artırmak suretiyle toplam 245.760 adet, deprem odası örme işleminde de matematiksel hata yaparak 16.800 adet olmak üzere toplam (245.760+16.800=) 262.560 adet 25’lik tuğla üretimi kayıt dışı bıraktığı tespit olunmuştur.<sup>6</sup>

<sup>5</sup> Sorunun hazırlanması aşamasında adaylara kolaylık sağlamak amacıyla, havuz derinliğindeki artışın yarattığı etkiler soru metninde verilmiş, adayların bir takım varsayımlar altında hesaplama yapma ihtiyacı ortadan kaldırılarak, zaman kaybı önlenmiştir.

<sup>6</sup> Önceki bölümde yapılan açıklamalar dikkate alındığında, mükellef kurumca elde edilmesi gereken toplam kayatuzu miktarının 26.304 metreküp olduğu, bunun 22.201,35 metreküplük kısmının yukarıda dökümü yer alan işlerde kullanıldığı, bakiye tutar olan (26.304-22.201,35=) 4.102,65 metreküplük kayatuzunun da futbolcuya ev yapımında kullanıldığı ortaya çıkacaktır. Ev yapımında kullanılan 4.102,65 metreküplük kayatuzundan elde edilmesi gereken 25’lik tuğla miktarı da (4.102,65x64=) 262.569 adet olmaktadır. Bundan sonraki hesaplamalarda deprem üretiminde kullanılan 25’lik tuğla miktarı 262.560 olarak dikkate alınacaktır.



Bir metrekare örgüde kullanılması gereken 25'lik tuğla miktarı 16 adet olduğuna göre üretim farkı olarak tespit edilen 262.560 adet 25'lik tuğla ile örülmesi gereken alan tutarı  $(262.560/16=)$  16.410 metrekaredir.

#### **10- 25'lik tuğla kaynaklı kayıtdışı hasılat tutarının hesaplanması**

Kayıtdışı bırakılan 25'lik tuğla miktarının nerede kullanıldığına ilişkin veriler soru metninde verilmiştir. Kayıtdışı 25'lik tuğla üretim miktarının, ünlü futbolcunun malikânesinde kullanıldığı ve bu hususun şirket yetkililerince kabullenildiği anlaşılmaktadır. Kayıtdışı hâsılat tutarının hesaplanmasında da yine mükellef kurum temsilcisinin fiyatlandırma mekanizmasına ilişkin açıklamaları dikkate alınacaktır. 1 adet 25'lik tuğlanın 78 TL olduğu şeklindeki ifadeden hareketle elde edilmesi gereken hâsılat  $(262.560 \times 78=)$  20.479.680 TL olarak tespit edilebilir.<sup>7</sup>

#### **11-Üretimde kullanılması gereken yardımcı malzeme tutarları ile randıman farkının pekiştirilmesi**

##### **a)Japon yapıştırıcı**

Veriler kısmında 100 gramlık Japon yapıştırıcının iki adet kovan için kullanıldığı, ifadesinden hareketle 2013 yılında üretilen toplam 67.716 adet arı kovani için kullanılması gereken Japon yapıştırıcı tutarının  $(67.716 \times 50 \text{ gram}=)$  3.385 kg olduğu anlaşılmaktadır. Mükellef kurum kayıtlarında yer alan veriler dikkate alındığında Japon yapıştırıcısı hammaddesinin miktar dengesine ilişkin tespitler şu şekilde hesaplanabilir.

DBS+Alış=Üretimde Kullanılan+DSS

$1.000+2.500=\text{Sarfıyat}+112$

Sarfıyat =3.388 kg

Dolayısıyla 2013 yılında arı kovani üretiminde kullanılan japon yapıştırıcısı miktarı 3.388 kg' dır. 3 kg'lık bir farklılık olsa da, bu husus arı kovani randıman farkını destekler niteliktedir.

##### **b) ss24 kimyasal maddesi (litre)**

Mükellef kurum nezdinde yapılan tespitlerde ss24 kimyasal maddesinin ilk aşama olarak dev karıştırma havuzunda, son aşama olarak da 10,20 ve 25'lik tuğlaların birleştirilmesi için işletme tarafından üretilen birleştirme harcı yapımında kullanıldığı anlaşılmaktadır. Her iki aşamada kullanılan ss24 maddesi miktarı aşağıda tespit edilmiştir.

##### **i)Dev tuzküpü üretiminde kullanılan ss24 miktarı**

Tesis 2013 yılında  $(151+200=)$  351 gün çalışmıştır. İlk 151 gün için kullanılan ss 24 miktarı günlük 1 litre esasında  $(151\text{gün} \times 1\text{litre}=)$  151 litre, sonraki 200 günde ise günlük 1,2 litre esasında  $(200\text{gün} \times 1,2\text{litre}=)$  240 litre olmak üzere  $(151+240=)$ 391 litredir.

##### **ii) Birleştirme harcı yapımında kullanılan ss24 miktarı**

Birleştirme harçları, deprem odası, tuz odası ve zemin kaplama işlerinde kullanılmaktadır. Bu nedenle her bir üretim faaliyetinde kullanılması gereken miktarlar ayrı ayrı hesaplanacaktır.

<sup>7</sup> Sorunun hazırlanması aşamasında "artık depremden korkmuyorum" başlığı altında verilen 17.000 metrekarelik malikane bilgisi, adayların randıman farkını ilişkilendirmeleri amacıyla verilmiştir. Adaylardan beklenen, günlük üretim miktarındaki artış ve matematiksel hata sonucu ortaya çıkan farkı tespit ederek, bu farkla 17.000 metrekarelik malikanenin yapımının gerçekleştirildiğini ortaya koymalarıdır. Randıman farkını ortaya koymaksızın, sadece bu bilgi üzerine bu malikanede kullanılması gereken 25'lik tuğla miktarının hesaplanması veya bu iş dolayısıyla mükellef kurum temsilcisinin hesabına intikal eden 20.400.000 TL yi kayıtdışı hasılat olarak değerlendirilmesi tek başına yeterli olmayacaktır.



**iii) Deprem odaları üretiminde kullanılan kaya tuzu tutkalından hareketle ss24 miktarının hesaplanması**

Mükellef kurumun yasal kayıtlarında sadece A bankası mensupları sitesine yapılan deprem odası imalatı yer almaktadır. Ünlü futbolcuya yapılan örgü işlemi ise kayıtlarda yer almamaktadır. Bayındırlık Bakanlığından alınan bilgiler çerçevesinde A bankası mensupları sitesinde villa başına örülen alanın 57,7 toplamda da (57,7x100=) 5.770 metrekare olduğu, ünlü futbolcuya yapılan örgü işleminin de 16.410 metrekare olduğu hesaplandığına göre, deprem odası yapımı metrekare bazında toplam (5.770+16.410=) 22.180 metrekaredir.

5 litrelik kaya tuzu tutkalı ile 100 metrekarelik alan örüldüğüne göre toplam 22.180 metrekare için (22.180/100=) 221,8 adet 5 litrelik kaya tuzu tutkalı gerekmektedir. Bu da 1109 litre kaya tuzu tutkalını gerektirir. 21 litrelik toplam karışım içinde ss24'ün payı 1/21 olduğuna göre 1109 litre kaya tuzu tutkalı içinde **52,80 litre** ss24 maddesi vardır. Yani mükellef kurumun 2013 yılında gerçekleştirdiği, kayıtlı, kayıtsız deprem odalarında kullanması gereken ss24 maddesi toplam **52,80 litredir**.

**iv) Kaplama işleminde kullanılan kaya tuzu tutkalından hareketle ss24 miktarının hesaplanması**

Mükellef kurumca 2013 yılında toplam 73.966 m2 lik alan 10'luk tuğlayla kaplanmıştır. 5 litrelik kaya tuzu tutkalı ile 400 metrekarelik alan yapıştırıldığına göre [(73.966/400)x5=] 924,57 litre kaya tuzu tutkalı gerekmektedir. 21 litrelik toplam karışım içinde ss24'ün payı 1/21 olduğuna göre 924,57 litre kaya tuzu tutkalı içinde **44,02 litrelik** ss24 maddesi vardır.

**v) Tuz odası yapım işinde kullanılan kaya tuzu tutkalından hareketle ss24 miktarının hesaplanması**

Mükellef kurumca 2013 yılında toplam (825x42,5=)35.062 m2 lik alan 20'lik tuğlayla kaplanmıştır. 5 litrelik kaya tuzu tutkalı ile 100 metrekarelik alan örüldüğüne göre toplam 35.062 metrekare için (35.062/100=) 350,6 adet 5 litrelik kaya tuzu tutkalı gerekmektedir. Bu da 1753 litre kaya tuzu tutkalını gerektirir. 21 litrelik toplam karışım içinde ss24'ün payı 1/21 olduğuna göre 1109 litre kaya tuzu tutkalı içinde 83.48 litrelik ss24 maddesi vardır.

Böylece örme ve kaplama işlemlerinde kullanılan ss24 miktarı (52,80+44,02+83,48=)180,3 litredir. Dolayısıyla toplamda kullanılması gereken ss24 miktarı **(391+180,3=) 571,3 litredir**.

Mükellef kurum kayıtlarında yer alan veriler dikkate alındığında ss24 hammaddesinin miktar dengesine ilişkin tespitler şu şekilde hesaplanabilir.

$$DBS+Alış=Üretimdeki Sarfiyat+DSS$$

$$20+600=Üretimdeki Sarfiyat+48$$

$$Üretimdeki Sarfiyat =572 litre görünmektedir.$$

Dolayısıyla ss24 kimyasal maddesine ilişkin olarak veriler, bulunan randıman farkını destekler niteliktedir. Diğer bir ifadeyle mükellef kurum, kayıtlı ve kayıtsız üretiminin tamamına ilişkin olarak hesaplanan ss24 hammaddesini sarfiyat olarak göstermiştir.

**c) Boya miktarının hesaplanması**

Tesis 2013 yılında (151+200=) 351 gün çalışmıştır. İlk 151 gün için kullanılan boya miktarı (iki presleme kabı ve her bir presleme kabı için 1 kg olduğuna göre) günlük 2 kg esasında (151günx2kg=) 302 kg, sonraki 200 günde ise günlük 2,2 kg esasında (200günx2,2litre=) 440 kg olmak üzere toplam (302+440=)**742 kg**'dir.

Mükellef kurum kayıtlarında yer alan veriler dikkate alındığında ithal boya hammaddesinin miktar dengesine ilişkin tespitler şu şekilde hesaplanabilir.





# TÜRMÖB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ  
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

DBS+Alış=Üretimdeki Sarfiyat+DSS

20+400=Üretimdeki Sarfiyat+49

Üretimdeki Sarfiyat =371 kg görünmektedir.

Dolayısıyla renklendirme boyasına ilişkin olarak veriler, bulunan randıman farkını destekler nitelikte değildir. Bu durumda 371 kg boyanın kayıtdışı alındığından bahsetmek gerekir. Bunun mutlaka bir maliyeti olmasına rağmen, bu konuya ilişkin olarak soru metninde bir veriye rastlanılmamaktadır. Mükellef kurum yetkilisinin kayıtlarına yansıtmadıkları herhangi bir maliyet unsuru bulunmamaktadır ifadesinden hareketle, kayıtdışı kazancın hesaplanmasında bu maliyetin dikkate alınması mümkün olmayacaktır.

## 12- Kayıtdışı Perlit Üretim Miktarının ve Kayıtdışı Satış Tutarının Hesaplanması

Mükellef kurum kayıtlarında yeralan üretim miktarı perlite ilişkin veriler çerçevesinde şu şekilde hesaplanabilir.

DBS+Üretim=Satışlar+DSS

10.000+Üretim=80.200

Üretim=70.200 kg

Yasal kayıtlarda üretim miktarı olarak gösterilen 70.200 kg, 351 gün çalışma karşılığında elde edilmesi gereken perlit miktarı ile (200kgx351=)70.200 kg uyumludur. Uyumsuzluk sadece havuz derinliğinin bir metre artırılmasından kaynaklanan her bir dolumdaki 40 kg'lık artıştır. Üretim artışı 15 Haziran 2013 tarihinden itibaren olacağına göre, mükellef kurum bu tarihten sonra çalışılan günlere isabet eden toplam (200x40=) 8.000 kg'lık perlit miktarını, yasal kayıtlarına hem üretim, hem de satış olarak intikal ettirmemiş, böylece (8.000x5=)40.000 TL lik tutarı beyan dışı bırakmış olmaktadır. Bunun yine verilerde açıklandığı üzere tek bir alıcıya, tek bir satış gibi değerlendirilmesi gerekmektedir.

## 13- Toplam Randıman Farkının Hesaplanması

Yapılan randıman incelemesi sonucundan anlaşılacağı üzere, mükellef kurum tarafından 2013 hesap döneminde; 25'lik tuğla üretimi kaynaklı 20.479.680 TL, arı kovani üretimi kaynaklı (7.794x460=) 3.585.240 TL, perlit satışı kaynaklı da 40.000 TL olmak üzere toplam (20.479.680+3.585.240+40.000=) 24.104.920 TL hasılatı, yasal kayıtlarına intikal ettirilmemiştir. Mükellef kurumun 2013 yılında yasal defterlerine yansıtmadıkları herhangi bir gider ya da maliyet unsurunun olmadığına göre, söz konusu kazanç farkının mükellef kurum beyanına ilave edilerek VUK 30/4. maddesi gereğince resen kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

## 14- Randıman Farkını Destekleyici Diğer Unsurlar

Mükellef kurumun 24.104.920 TL hâsılat farkını destekleyici bir unsur, soru metninin diğer veriler bölümünün 9 ve 11'inci maddelerinde verilmiştir. Satılmış Saraç adına Ziraat Bankası İlgaç şubesinde 1.1.2013 tarihinde açılan vadesiz mevduat hesabına 2013 yılının muhtelif tarihlerinde farklı tutarlarda olmak üzere Menajer Tanju Tan adlı şahıs tarafından hesaba toplam 20.400.000 TL lik havale yapıldığı görülmüştür. Ünlü futbolcu, nezdinde yapılan karşıt incelemede verdiği ifadesinde; yapım işinin Yaren İnşaat A.Ş. tarafından gerçekleştirildiğini, menajeri Tanju Tan'ın yanlışlıkla fatura almayı unutmuş olabileceğini ifade ve beyan etmiştir. Söz konusu beyan mükellef kurumca da teyid edilmiştir.

Dolayısıyla mükellef kurum nezdinde yapılan çalışmalarda, ünlü futbolcuya yapılan satış bedelinin çoğunluğunun mükellef kurum ortağınca şahsi mamelekine intikal ettirildiği, diğer kayıtdışı hâsılatın ne şekilde tasarruf konusu yapıldığı netleştirilememiştir. Üç farklı kaynaktan beslenen kayıtdışı hâsılatın birinin, şirket ortağınca kişisel mameleke geçirilmesi, diğerlerinin de geçirildiğine bir karine teşkil edecektir değerlendirmesi yapılabilir.



### 15- Randıman Farkının Varlığının Usul Hükümleriyle İlişkilendirilmesi

Diğer taraftan randıman farkının varlığı halinde, farkın VUK'nun bazı maddelerini ihlal anlamına geldiğinin de değerlendirmesi gerekmektedir. VUK'nun 353. maddesinde verilmesi ve alınması icap eden faturanın verilmemesi veya alınmaması halinde, bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için maddede belirtilen tutardan az olmamak üzere belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir hükmü bulunmaktadır.

Bu hüküm çerçevesinde 2013 yılına ilişkin olarak 422 nolu VUK Genel Tebliğinde belirlendiği üzere, mükellef kurum adına, her bir belge için 190 TL den az olmamak, yıllık bazda da 94.000 TL'yi geçmemek üzere özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir. İşlem kolaylığı açısından veriler bölümünde kayıt dışı satışın varlığının tespiti halinde işlemin Aralık 2013 tarihiyle ilişkilendirileceği ve her bir ürün bazında kayıt dışı satışların tamamının tek bir alıcıya, tek bir satış gibi değerlendirileceği belirtilmiştir. Söz konusu düzenlemeyi mükellef kurum uygulamasıyla ilişkilendirdiğimizde 24.104.920 TL lik faturasız satışın üç işlem ile üç alıcıya ( arı kovanı satışı, futbolcuya deprem odası yapımı, perlit satışı) ilişkin olduğu değerlendirilecektir. Dolayısıyla 24.104.920 TL'lik düzenlenmeyen fatura dolayısıyla kesilmesi gereken ceza, bu tutarın %10'u olan 2.410.492 TL olsa da, maddedeki üst sınır dolayısıyla istenecek ceza tutarı 94.000 TL olacaktır.<sup>8</sup>

Düzenlenmeyen fatura tutarının tespitinde, fatura bedelinin KDV bedelini de içerdiği, dolayısıyla KDV dahil bedel üzerinden özel usulsüzlük cezasının kesilmesi gerektiği söylenebilir. Bu şekilde hesaplanan tutar üzerinden %10 ceza hesaplanırsa da, üst sınır olarak belirlenen 94.000 TL hiçbir şekilde geçilemeyecektir.

Diğer taraftan, mükellefin bir kısım hâsılatını yasal kayıtlarına intikal ettirmemesi, mükellef kurumun 2013 yılına ilişkin olarak tuttuğu yasal defter ve belgelerin ihticaca salih olmadığına bir göstergesi olmaktadır. Bu durum bir yandan kanunun 30/4. maddesinde resen takdir nedeni olarak sayılmış, bir yandan da aynı kanunun 352/3. maddesi gereğince iki kat birinci derece usulsüzlük cezasını gerektiren bir fiil olarak belirtilmiştir.

Ayrıca, aynı kanunun 336. maddesinde; cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir hükmü çerçevesinde iki kat birinci derece usulsüzlük cezasının uygulanmaması gerekmektedir.

### 16. Kayıt Dışı Hasılat Tutarının Kar Dağıtımına Konu Edilip Edilmeyeceği

VUK'nun "Vergi Kanunları'nın Uygulanması ve İspat" başlıklı 3'üncü maddesinin (B) bendi gereğince, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Yapılan vergi incelemeleri neticesinde ister yasal kayıtlara geçmiş kâr olsun isterse yasal kayıtlarda yer almayan kâr olsun, bu kârların kâr dağıtım amacıyla dağıtıldığı kabul edilebiliyorsa, bunun artık kâr payı olarak nitelenmesi gerekmektedir.

Şirket bünyesinde oluşan dağıtılabilir kârların, Türk Ticaret Kanunu ve diğer yasal düzenlemelerde yer alan kâr dağıtım prosedürlerine uyulmadan da ortaklara aktarılması, kâr dağıtımına bağlanan vergiyi doğuran olayı meydana getirecektir. Çünkü; VUK'un 3'üncü maddesine göre vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Şekilsel düzenlemelerden ziyade vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetine, yani fiillerin arkasındaki gerçek amaca bakmak gerektiği açıktır.

<sup>8</sup> Geçmişe yönelik olarak yapılan vergi incelemelerinde kayıtdışı hâsılatın tespiti halinde fatura düzenlememe fiiline ilişkin olarak özel usulsüzlük cezasının kesilip kesilmeyeceği konusunda, değişik argümanlar ileri sürülerek tartışma yapılabilir. Bu açıklamalar, kendi içindeki tutarlığına göre notlandırmaya tabi tutulacaktır.



# TÜRMÖB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ  
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Nitekim Danıştay'ın 14.12.2006 tarih ve 2005/2562 Esas No'lu ve 2006/2663 Karar No ile verdiği karar bu yönde olup; "Elde edildiği halde, defterlerde ve bilançoda yer verilmeyerek gizlenen ve incelemeye ortaya çıkan kurum kazancının kar dağıtım kararına bağlı kalmaksızın ortaklara gizlice dağıtıldığı kabulü gerekir... Sermaye şirketlerinin nihai amacı kar elde etmek ve bunu ortaklarına intikal ettirmek olduğuna göre kardan pay almaya hakkı olan ortakların kardan hiç pay almaksızın bu karın çeşitli gerekçelerle kurum dışına çıkarılmasına yasalar izin vermemektedir." şeklinde özetlenebilir. Ayrıca, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 2006/364 Esas, 2007/120 Karar No'lu kararı da aynı yöndedir.

Kârın, TTK ve SPK'nın ön gördüğü prosedür dışında da dağıtılabileceği konusunda bir belirleme de 191 sayılı GVK Genel Tebliği'nde yapılmıştır. Tebliğin anonim ve limited şirketlerde kâr dağıtımıyla ilgili olarak yapılan açıklamalarında; şirket yetkili organlarınca kâr dağıtımına ilişkin hukuki prosedür yerine getirilmemekle veya tamamlanmamakla birlikte, kârın ortaklara fiilen dağıtıldığı durumda da kâr payının elde edilmesinin gerçekleşmiş olacağı belirtilmiş bulunmaktadır. Böylece hukuki prosedürü yerine getirilmemiş fiili kâr dağıtımlarında da elde etmenin gerçekleştiği kabul edilmiştir.

Ayrıca A.Ş.'nin tek kişilik anonim şirket statüsünde olması, şirket tüzel kişiliği ile şirket sahibi arasındaki ilişkiyi farklılaştırmamaktadır. Dolayısıyla şirket tek kişilik dahi olsa, kurum bünyesinde vergilendirilmesi gereken kazanç unsuru, bu vergilendirme yapılmaksızın şirket sahibine aktarılamaz.

## 17-Mükellef Kurumun Uygulamasının Değerlendirilmesi ve Re'sen Tarhiyat Konusu Stopaj Matrah

### Farkı

Cevap anahtarının bir önceki bölümünde açıklandığı üzere, mükellef kurum, 2013 hesap döneminde elde edilen toplam 24.104.920 TL hâsılatı, yasal kayıtlarına intikal ettirmemiştir. Yasal kayıtlara intikal ettirilmeyen bu hâsılat, aynı zamanda kayıt dışı kar tutarını oluşturmaktadır. Bu durumda kayıt dışı kazancın TTK hükümlerine uymaksızın şirketin %100 paylı ortağına aktarıldığının kabulü gerekir. Bu değerlendirme de GVK'nun 94. maddesi gereğince kar payı dağıtımına ilişkin stopaj uygulamasını gündeme getirecektir.

Mükellef Kurum'un 2013 hesap dönemi sonu tek ortağı olduğuna göre, dağıtıldığı kabul edilen kar payı tutarı ve bu tutar üzerinden tarh edilecek olan Gelir Vergisi (Stopaj) aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır.

Dönem	Aralık/2013
Re'sen Takdir Edilen Matrah Farkı	24.104.920
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (24.104.920*% 20 <sup>9</sup> =)	4.820.984

<sup>9</sup> Tablodan görüleceği üzere, gelir vergisi stopaj matrahı hesaplanırken, kar dağıtımına konu olduğu iddia edilen tutardan %20 kurumlar vergisi hesaplanmakta, bakiye tutar da dağıtılmış kar payı addedilmektedir. Diğer taraftan kar payının dağıtıldığı vergilendirme dönemi de Aralık 2013 olarak kabul edilmektedir. Gerek gelir vergisi stopaj matrahının tespiti ve gerekse kar dağıtımının yapıldığı vergilendirme dönemine ilişkin olarak farklı görüşler ortaya konabilir. Bu değerlendirme tarzında da kendi içindeki tutarlılığa göre notlandırma işlemi yapılacaktır.

Mükellef kurumun indirimli kurumlar vergisinden yararlanma hakkı olması, dağıtılmış kar payı addedilen tutarın hesaplanmasında ne kadarlık tutara %2, ne kadarlık tutara da %20 oranında kurumlar vergisi oranı uygulanacağı konusunda belirsizlik yaratabilir. Bu nedenle oluşturulacak bir anahtar vasıtasıyla konunun değerlendirilmesi gerekmektedir. Konuya ilişkin olarak aşağıdaki açıklamalar yapılabilir.

İndirimli kurumlar vergisi uygulaması yoluyla Devletin 2.000.000 TL devlet katkısı sağlayabilmesi için mükellef kurumca elde edilmesi gereken kazanç tutarı (2.000.000/0,18=) 11.111.111 TL'dir. Mükellef kurum 2013 döneminde elde ettiği kazanç olarak beyan ettiği, 8.725.000 TL'yi indirimli kurumlar vergisine tabi tutmuştur. Bu şekilde inceleme olmasa idi mükellef kurumun 2014 ve sonraki yıllarda %20 yerine %2 indirimli kurumlar vergisine tabi tutacağı kazanç tutarı (11.111.111-8.725.000=) 2.386.111 TL olacaktı. Yapılan inceleme sonucunda hem ikmalen, hem de resen tarhiyat konusu matrah farkları bulunduğu, resen tarhiyat konusu matrah farklarının da kay payı dağıtımına konu olduğu iddia edildiğine göre, resen



Gelir Vergisi Stopaj Matrahı (24.104.920-4.820.984=)	19.283.936
Gelir Vergisi Stopajı (19.283.936* % 15=)	2.892.590

Buna göre, Aralık /2013 vergilendirme döneminde, V.U.K.'nun 30/4'üncü maddesi hükmü gereğince re'sen takdir edilmiş sayılan 19.283.936 TL tutarındaki gelir vergisi stopaj matrah farkı üzerinden hesaplanan 2.892.590 TL lik gelir vergisi stopajının mükellef kurum adına adı geçen kanunun 30/4'üncü maddesi hükmüne göre re'sen tarh edilmesi gerekmektedir.

Soru metninde sadece mükellef kurumla ilgilenecektir denildiği için tarhiyata konu gelir vergisi stopajlarının, yıllık gelir vergisi beyannamesinde ne şekilde hesaplanan yıllık gelir vergisinden mahsup edileceği konularına girilmeyecektir.

### **18- KDV Yönünden Randıman Farkının Değerlendirilmesi**

KDV Kanununun 1. maddesinde, Türkiye'de ticari faaliyet çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu hükme bağlanmış, 20. maddesinde de teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu ifade edilmiştir.

Cevap anahtarının A/13'üncü bölümünde hesaplandığı üzere, mükellef kurum; 2013 hesap döneminde 25'lik tuğla üretimi kaynaklı 20.479.680 TL, arı kovani üretimi kaynaklı (7.794x460=) 3.585.240 TL, perlit satışı kaynaklı da 40.000 TL olmak üzere toplam (20.479.680+3.585.240+40.000=) 24.104.920 TL hasılatı, yasal kayıtlarına intikal ettirmemiştir. Yasal kayıtlara intikal ettirilmeyen bu tutarlar KDV matrah farkını da oluşturacaktır.

Gerçek duruma pek uymasa da, sorunun hazırlanmasında adayların sonuca daha kolay ulaşmalarını sağlamak amacıyla Mükellef kurumun KDV beyannamelerinin tamamında ödenecek KDV bulunduğu ve randıman incelemesinde işlem kolaylığı açısından kayıt dışı satışın varlığının tespiti halinde bu işlemin 31.12.2013 tarihiyle ilişkilendirileceği bilgisi yer almaktadır. Diğer yandan kaya tuzu tuğla yapım işinin yüzde kaç oranında KDV'ye tabi olduğunu konusunda yaşanabilecek tereddütleri giderme anlamında, Mükellef kurumun ticaretini yaptığı tüm işlemlerde KDV oranının %18 olduğu soru metninde verilmiştir.

Bu açıklamalar çerçevesinde toplam 24.104.920 TL'lik matrah farkı üzerinden Aralık 2013 vergilendirme dönemine ilişkin olarak VUK'nun 30/4. maddesi gereğince tarh edilmesi gereken katma değer vergisi tutarı (24.104.920 x0,18=) 4.338.885 TL'dir.

### **B- Diğer Tespitlere İlişkin Eleştiriler**

#### **1)Dönem Kayması Yapılan Faturalar**

Diğer tespitler bölümünün 3. maddesinde belirtildiği üzere, d oteller zincirine tuz odası yapım işine ilişkin olarak düzenlenen faturaların tamamının 30.11.2013 tarihini taşımasına rağmen 2014 yılı şubat ayında yasal kayıtlarına gelir yazıldığı, KDV beyanlarında da Şubat 2014 vergilendirme dönemiyle ilişkilendirildiği tespit edilmiştir. D oteller zincirine tuz odası yapım işine ilişkin olarak düzenlenen faturaların toplam tutarı soru metninde (3. Lüks Otellere Tuz Odası Yapım İşleri bölümünde ) belirtildiği üzere 4.250.000 TL olarak verilmiştir. Söz konusu gelir 2013 yılı geliri olmasına rağmen mükellef kurumca 2014 yılı gelirleri arasına intikal ettirilmiş ve böylece vergilendirme dönemi ötelenmiştir. Dönemsellik ilkesi gereği bu gelirin 2013 yılı gelirleri arasına alınması için mükellef kurum beyanına söz konusu tutarın ilavesi ve üzerinden mükellef kurum adına VUK'nun 29. maddesi gereğince ikmalen kurumlar vergisi tarh edilmesi

tarhiyat konusu matrah farklarının toplam matrah farkına olan oranının, 2.386.111 TL ile çarpımı sonucu bulunan tutarın %, bakiye resen tarhiyat konusu matrah farkının da normal oranda kurumlar vergisine tabi olacağı söylenebilir.



gerekmektedir. Diğer taraftan yapılan bu tarhiyat önerisi nedeniyle mükellef kurumca 2014 yılı gelirlerine fazladan intikal ettirilmiş olan tutara ilişkin 2014 yılı hesaplarının düzeltilmesi gerekmektedir.

Vergilendirme döneminin farklılaştırılması, kurumlar vergisi açısından olduğu gibi katma değer vergisi açısından da eleştiri konusu yapılacaktır. Bu nedenle Kasım 2013 vergilendirme dönemi KDV beyanlarına söz konusu tutarın ilave edilerek üzerinden VUK'nun 29. maddesi gereğince ikmalen KDV tarh edilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan Şubat 2014 vergilendirme döneminde KDV beyanlarına fazladan intikal ettirilen tutarın düzeltilmesi gerekmektedir.

## 2) Ödül Tutarının İndirim Olarak Dikkate Alınması<sup>10</sup>

Kurumlar Vergisi Kanununun 6. maddesinde de; safi kurum kazancının tespitinde GVK'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiş, GVK'nun 37. maddesinde de, her türlü ticari veya sınıfl faaliyetten doğan kazanç ticari kazanç olarak öngörülmüştür. Bu hüküm çerçevesinde hak kazanılan 100.000 TL'lik ödül niteliğindeki menfaatle, yürütülen ticari faaliyet arasında ilişkinin sorgulanması gerekmektedir. Mükellef kurumun faaliyet alanlarından bir tanesi de depreme dayanıklı oda inşasıdır. Bu ödülün kazanılmasına sebep veren unsur bu faaliyettir. Faaliyetin doğrudan vakfa sunulmamış olması, ödül tutarının gelir niteliğini değiştirmemektedir. Sorunun hazırlanmasında aktarılan paranın TÜBİTAK gibi bir kurumdan olmamasına özen gösterilmiştir. Zira bilimi teşvik etmek amacıyla bu tür kurumlardan yapılan aktarmalara ilişkin olarak kendi mevzuatlarında bazı teşvik unsurları bulunmaktadır. Diğer taraftan mükellef kurumla Depremle Mücadele Vakfı arasında da bir ticari ilişki bulunmamakta, mükellef kurum tarafından vakfa yapılan bir hizmet söz konusu olmamaktadır. Vakıf, kendi kuruluş gayesine, mükellef kurumca sağlanan katkı dolayısıyla bu ödülü aktarmaktadır. Bu çerçevede, elde edilen 100.000 TL'lik ödül tutarının kurum kazancına dâhil edilmesi gerektiği söylenebilir. Kurum kazancı içinde mütalaa edilen bu gelir unsurunun, kurumlar vergisi veya diğer mevzuat uyarınca vergi dışında bırakılacağına ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle mükellef kurumca önce kurum kazancına dâhil edilen, kurumlar vergisi beyannamesinde de indirim konusu yapılan tutarın VUK'nun 29. maddesi gereğince ikmalen tarhiyata konu edilmesi gerekmektedir.

Mükellef kurumca doğrudan vakfa sunulan bir hizmet olmadığından, bu işlemde hizmetin varlığından, dolayısıyla da KDV açısından vergiyi doğuran olayın meydana geldiğinden bahsetmek de mümkün olmayacaktır. Aynı mantıkla, VUK 229 gereğince yapılan bir iş karşılığında vakfın borçlandığı bir meblağ söz konusu olmadığından, fatura düzenlenmemesinin eleştiri konusu yapılmaması gerekmektedir.

## C-VERGİ TÜRÜ İTİBARIYLA OLMASI GEREKEN BEYANLAR

### 1- Olması Gereken Kurumlar Vergisi Beyanı

Gerek randıman incelemesi ve gerekse diğer tespitlerde teker teker ele alındığı üzere yapılan incelemeler sonucunda mükellef kurum beyanlarıyla ilişkilendirilecek matrah farklarının, tespit ve tarhiyat türü bazında dökümü aşağıdaki gibidir.

Bölüm	Açıklama	VUK 29 İkmalen	VUK 30 Resen
-------	----------	-------------------	-----------------

<sup>10</sup> Soru metninin hazırlanmasında, Depremle Mücadele Vakfı gibi bir sivil toplum kuruluşunca, mükellef kuruma depreme dayanıklı oda inşası dolayısıyla yapılan ödül ödemesinin kurum kazancıyla ilişkilendirilip ilişkilendirilmeyeceği konusunun tartışılması istenmiştir. Cevap metni konusunda tek tip bir beklenti olmayıp, açıklamaların kendi içerisindeki tutarlılığına göre puanlama yapılacaktır.



# TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ  
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

A.10	Kayıtdışı depreme dayanıklı ev yapımı	0	20.479.680
A.4	Kayıtdışı arı kovanı satışı		3.585.240
A.12	Kayıtdışı perlit satışı		40.000
B.1	Dönem kayması yapılan faturalar	4.250.000	
B.2	Ödül Tutarının İndirim Konusu Yapılması	100.000	
	Toplam	<b>4.350.000</b>	<b>24.104.920</b>
	Genel Toplam		<b>28.454.920</b>

Yukarıdaki tablodan görüldüğü üzere 4.350.000 TL'si ikmalen, 24.104.920 TL'si de re'sen olmak üzere toplam 28.454.920 TL'lik matrah farkı bulunmuştur. İkmalen tarhiyata konu matrah farklarının 100.000 TL lik kısmı, beyanname üzerinden vergi matrahına ulaşma sırasında indirim konusu yapılmayacak, ticari kazanca ilave edilmeyecek, ancak olması gereken kurumlar vergisi beyanında indirim kalemi olarak dikkate alınmayacaktır.

Bu veriler çerçevesinde olması gereken kurumlar vergisi beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

Kurumlar Vergisi Beyanname Özeti (TL)	
Mükellefin Kar ve İlaveler Toplamı Beyanı	<b>8.825.000</b>
Toplam Matrah Farkı	<b>28.354.920</b>
Kar ve İlaveler Toplamı	<b>37.179.920</b>
Kurumlar Vergisi Matrahı İndirimli Kurumlar Vergisi Matrahı (11.111.111) Normal Kurumlar Vergisi Matrahı (26.068.809)	<b>37.179.920</b>
Hesaplanan Kurumlar Vergisi İndirimli Kurumlar Vergisi Tutarı (222.222) Normal Kurumlar Vergisi Tutarı (5.213.761)	<b>5.435.983</b>
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı Geçici vergi (20.000) Yıllara Sari İnş.İş.Kesintisi (114.300)	<b>134.300</b>
Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi	<b>5.301.683</b>
Ödenen Kurumlar Vergisi	<b>0</b>
Tarhiyata Konu Kurumlar Vergisi	<b>5.301.683</b>

## 2) Olması gereken kurumlar vergisi beyannamesinin hazırlanmasında dikkati çeken bazı hususlar

### a) İndirimli kurumlar vergisi uygulaması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesi hükmü uyarınca, Hazine Müsteşarlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançların; yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren, yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.



# TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ  
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

İndirimli kurumlar vergisi oranı, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden başlanarak yatırımın devletçe karşılanacak tutarına erişinceye kadar uygulanacaktır.

KVK'nın 32/A maddesinde yer alan bu düzenleme, kazançtan bir indirim değil, vergi oranında bir indirim olduğu için yatırımlardan elde edilecek kazancı esas almaktadır. Uygulama, yatırımlardan elde edilen kazançların, diğer kazançlardan ayrı tutulup normal oranda değil, düşük (indirimli) oranda vergilenmesini esas almaktadır.

Bu maddeye göre yatırıma katkı tutarı; indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların devletçe karşılanacak tutarını; yatırıma katkı oranı ise; yatırıma katkı tutarının yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oranı ifade edecek şekilde tanımlanmıştır. İndirimli kurumlar vergisi oranı, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden başlanarak yatırımın devletçe karşılanacak tutarına erişinceye kadar uygulanacaktır. Dolayısıyla, indirimli oranın ne kadar süre uygulanacağını yatırıma katkı tutarı ile yatırımdan elde edilecek kazanç arasındaki matematiksel ilişki belirlemektedir.

Söz konusu destek ile bu yatırımlardan elde edilecek olan kazançta kurumlar vergisi oranının % 20 yerine [% 20 - (% 20 x % 90) =] % 2 uygulanması suretiyle gerçekleşecektir. Devlet tarafından her hesap döneminde (% 20 - % 18 =) % 2 oranında vergi alınmak suretiyle 2.000.000 TL katkı yapılabilmesi için, söz konusu yatırımlardan (2.000.000 TL / 0,18=) 11.111.111 TL kazanç elde edilmesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, söz konusu yatırımdan toplamda 11.111.111 TL kazanç elde edilinceye kadar bu tutarda kazançta % 2 indirimli kurumlar vergisi uygulaması mümkün olacaktır.

Mükellef kurum, kurumlar vergisi beyannamesinde 8.725.000 TL kurumlar vergisi matrahı beyan etmiş ve bu tutar üzerinden 174.500 TL kurumlar vergisi hesaplamıştır. Diğer bir ifade ile mükellef kurum indirimli kurumlar vergisi uygulamasındaki devlet katkısının (8.725.000 x 0,18=) 1.570.500 TL'lik kısmından yararlanmış, bakiye kısmı da inceleme olmasa idi 2014 ve devam eden yıllarda kazanç olması halinde kullanabilecekti.

Mükellef kurum nezdinde yapılan vergi incelemesinde mükellefin olması gereken kurumlar vergisi beyannamesinin oluşturulmasında; kurumlar vergisi matrahının mükellefçe beyan edilen 8.725.000 TL değil, **37.179.920 TL** olduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla bu tutarın 11.111.111 TL lik kısmına %2 indirimli, bakiye kısmına da normal oranda kurumlar vergisi hesaplanması gerekmektedir.

Diğer taraftan yapılan inceleme ile mükellefin yararlanabileceği devlet katkısı kalmadığının da ayrıca belirtilmesinde yarar bulunmaktadır.

## **b) Mahsup edilecek vergilerdeki tutarın değişmesi**

Mükellef kurum, vermiş olduğu kurumlar vergisi beyannamesinde; yapmış olduğu yıllara sari işlerden dolayı Diyanet İşleri Başkanlığınca kendisinden kesilen toplam 336.240 TL 'lik stopaj suretiyle ödenen vergiyi mahsup konusu yapmış ve bu işlem sonucu toplam 181.740 iade edilecek kurumlar vergisi tutarı beyan etmiştir. Kurumlar Vergisi Kanununun yurt içinde kesilen vergilerin mahsubu başlıklı 34. maddesinde; Beynamede gösterilen kazançlardan, Kanunun 15 inci maddesinin birinci fıkrasına ve 30 uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre kaynağında kesilmiş olan vergiler beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir hükmü bulunmaktadır. Halbuki veriler dikkatle incelendiğinde Sultanahmet Camii zemin kaplama işinin 31.12.2013 tarihi itibarıyla devam ettiği, bu işin kazancının mükellef kurum tarafından henüz belirlenmediği anlaşılacaktır. Bu nedenle 2013 yılı beyanına dahil edilmeyen bu iş dolayısıyla kaynakta yapılan kesinti tutarının beyanname üzerinde mahsup konusu yapılması mümkün olmayacaktır. Bu iş dolayısıyla 31.12.2013 tarihi itibarıyla düzenlenen hak ediş tutarı 7.398.000 TL olduğuna göre, bu tutar üzerinden %3 esasına göre kesilmiş bulunan 221.940 TL'lik vergi, ancak ve ancak bu işin bittiği yıl beyannamesinde mahsup konusu yapılabilir. Bu nedenle olması gereken



kurumlar vergisi beyanname özetinde mahsup konusu yapılabilecek stopaj suretiyle ödenmiş vergi tutarı (336.240 -221.940=) 114.300 TL olarak dikkate alınmıştır.

**c) Mükellef beyannamesinde mahsup konusu yapılan ve iade edilen KV tutarının akıbeti**

Olması gereken kurumlar vergisi beyannamesinde mükellef kurumun ödemesi gereken kurumlar vergisi 5.301.683 TL olmasına rağmen, mükellef kurum beyannamesinde bu tutar 181.740 TL lik iade olarak görülmektedir. İade işlemi vergi dairesinin yazısından anlaşıldığı üzere mükellefin talebi doğrultusunda, Temmuz 2014 vergilendirme dönemine ilişkin olarak tahakkuk eden KDV'den 28.08.2014 tarihinde düzenlenen düzeltme fişiyle mahsuben yapılmıştır. Bu nedenle haksız yere mahsuben iade konusu yapılan 181.740 TL nin mükellef kurumdan aranması ve söz konusu tutara iade edildiği tarihten itibaren de gecikme faizi hesaplanması, VUK 341 gereğince bir kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir.

**d) Tarhiyat türünün tespiti**

Mükellef kurum adına tarhiyata konu olacak toplam 5.301.683 TL'lik kurumlar vergisinin tarhiyat türlerinin ortaya konması için de bir anahtara ihtiyaç bulunmaktadır. Matrah farklarının dökümüne ilişkin icmal incelendiğinde 4.350.000 TL'si ikmalen, 24.104.920 TL'si de re'sen olmak üzere toplam 28.454.920 TL'lik matrah farkı bulunmuştur. O halde Mükellef kurum adına tarhiyata konu olacak toplam 5.301.683 TL'lik kurumlar vergisinin [(4.350.000 /28.454.920)x5.301.683 =] 810.486 TL'sinin VUK'nun 29. maddesi gereği ikmalen, bakiye (5.301.683 -810.486 =) 4.491.197 TL'sinin de aynı kanunun 30. maddesi gereğince resen tarh edilmesi gerekmektedir. İkmalen ve resen tarhiyata konu vergilere de VUK'nun 341 ve 344. maddeleri gereği bir kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir.

**e) Yapılan incelemenin sonraki yıllar kurum beyanlarına etkisi**

Cevap anahtarının B/2 bölümünde açıklandığı üzere 2013 yılına ait olmasına rağmen, mükellef kurumca 2014 yılı hesaplarına intikal ettirilen 4.250.000 TL'lik gelirin düzeltme konusu yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan yapılan inceleme dolayısıyla sonraki dönemlere devreden yatırıma katkı tutarı kalmadığının bu hususun, 2014 ve sonraki yıllar beyanlarında dikkate alınması gerekmektedir.

**3) Olması Gereken Katma Değer Vergisi Beyanları**

Cevap anahtarının önceki bölümlerinde açıklandığı üzere yapılan inceleme dolayısıyla KDV matrah farklarının vergilendirme dönemleri itibariyle dağılımı aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

Bölüm	Açıklama	Vergilendirme Dönemi	VUK 29 İkmalen	VUK 30 Resen
A.18	Ünlü futbolcuya kayıtdışı ev yapımı	Aralık/2013	0	20.479.680
A.18	Kayıtdışı arı kovanı satışı	Aralık/2013		3.585.240
A.18	Kayıtdışı perlit satışı	Aralık/2013		40.000
B.1	Dönem kayması yapılan faturalar	Kasım/2013	4.250.000	
		TOPLAM	<b>4.250.000</b>	<b>24.104.920</b>

Bu açıklamalar çerçevesinde toplam 24.104.920 TL'lik matrah farkı üzerinden Aralık 2013 vergilendirme dönemine ilişkin olarak VUK'nun 30/4. maddesi gereğince (24.104.920 x0,18=) 4.338.885 TL resen, Kasım 2013 vergilendirme dönemine de 4.250.000 TL'lik matrah farkı üzerinden





**TÜRMOB**  
TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ  
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

(4.250.000x0,18=)765.000 TL ikmalen KDV tarh edilmesi gerekecektir. İkmalen ve resen tarh edilecek KDV'ye VUK'nun 341 ve 344. maddeleri gereği bir kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir.

#### **4- Diğer vergiler ve usul hükümlerine uymama**

Cevap anahtarının A-17'inci bölümünde açıklandığı üzere Aralık /2013 vergilendirme dönemine ilişkin olarak VUK'nun 30/4'üncü maddesi hükmü gereğince 2.892.590 TL resen gelir vergisi stopajı tarh edilmesi, tarhiyat konusu vergiye 1 kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir.

Cevap anahtarının A/15'inci bölümünde açıklandığı üzere Aralık /2013 vergilendirme VUK' nun 353. maddesi gereğince 94.000 TL özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir.

Cevap anahtarının A/15'inci bölümünde belirtildiği üzere mükellefin bir kısım hâsılatını yasal kayıtlarına intikal ettirmemesi, mükellef kurumun 2013 yılına ilişkin olarak tuttuğu yasal defter ve belgelerin ihticaca salih olmadığına bir göstergesi olmaktadır. Bu durum bir yandan kanunun 30/4. maddesinde resen takdir nedeni olarak sayılmış, bir yandan da aynı kanunun 352/3. maddesi gereğince iki kat birinci derece usulsüzlük cezasını gerektiren bir fiil olarak belirtilmiştir.

Ayrıca, aynı kanunun 336. maddesinde cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyai ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir hükmü çerçevesinde iki kat birinci derece usulsüzlük cezasının uygulanmaması gerekmektedir.