

DENET VERGİ SİRKÜLER



Sirküler Tarihi : 05.09.2016
Sirküler No : 2016/077

6736 SAYILI KANUNUN KAYITLARIN (EMTİA, MAKİNE, DEMİRBAŞ, TEÇHİZAT, KASA MEVCUDU VE ORTAKLARDAN ALACAKLAR TUTARLARININ) DÜZELTİLMESİNE İLİŞKİN HÜKÜMLERİ

Bilindiği gibi kamuoyunda “Af Kanunu” olarak adlandırılan Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6736 sayılı Kanunla muhtelif konularda çok önemli düzenlemeler yapılmış olup, bu Kanun genel olarak 2016/69 sayılı Sirkülerimizde açıklanmıştır.

Kanunun “İşletme kayıtlarının düzeltilmesi” başlıklı 6 ncı maddesinde,

- İşletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar (Md.6/1),
- Kayıtlarda yer aldığı halde işletmede bulunmayan mallar (Md.6/2),
- 31.12.2015 tarihli bilançolara göre kayıtlarda yer aldığı halde işletmede bulunmayan kasa mevcudu ve ortaklardan alacaklar ile bunlarla ilgili diğer işlemler (Md. 6/3)

hakkında hükümlere yer verilerek kayıtlarla fiilli durumun uyumlaştırılmasına imkân sağlanmıştır.

Kanuna ilişkin 1 seri no.lu Genel Tebliğ (Tebliğ) 23.08.2016 tarih ve 29810 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. (2016/72 sayılı Sirkülerimiz)

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited’in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2015 yılında 7,3 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 150’den fazla ülkede bulunan 1.408 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 64.000 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Tebliğin VI. Bölümü de dikkate alınarak konuya ilişkin detaylı açıklamalarımıza aşağıda yer verilmiştir.

1. İŞLETMEDE MEVCUT OLDUĞU HALDE KAYITLARDAYI YER ALMAYAN EMTİA, MAKİNE, TEÇHİZAT VE DEMİRBAŞLARIN KAYDA ALINMASI:

1.1. Düzenlemenin Kapsamı:

6736 sayılı Kanunun 6'ncı maddesi ile düzenlenen uygulamadan tüm gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilecektir. Uygulama kapsamına; serbest meslek erbabı, ferdi ticari işletmeler, adi ortaklıklar, kollektif şirketler, adi komandit şirketler ile sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları dahil bulunmaktadır.

Mükelleflerin bu uygulama kapsamında beyan edebilecekleri kıymetler ilgili maddede; emtia, makine, teçhizat ve demirbaş olarak belirtilmiştir.

Bu kapsamda “*Emtia*” tabiri

- Alım satım işletmelerinde satışa hazır malları,
- İmalatçı işletmelerde ise hammadde, malzeme, yarı mamul ve mamul malları

ifade etmektedir.

Aynı şekilde inşaat işletmelerinin (yıllara sari inşaat ve onarım işi, kat karşılığı veya kendi adlarına inşaat yapıp satanlar) varsa inşa edilen ve emtia niteliğindeki taşınmazları (daire, dükkan vb.) ile üretimde kullandıkları demir, çimento, tuğla gibi ilk madde ve malzemelerini veya yarı mamullerini de bildirmeleri mümkündür.

6736 Sayılı Kanun'un 6'ncı maddesinde “*kayıtlarda düşük değerle yer alan...*” ibaresine yer verilmemiştir. Bu nedenle yukarıda belirtilen ve kapsamda bulunan kıymetlerden, ancak işletmede fiilen mevcut olduğu halde kayıtlarda hiçbir şekilde yer almayanların kapsama girdiği anlaşılmaktadır.

Her ne kadar Kanunda açıkça yazılı olmasa da, Tebliğe göre, **teslimleri KDV'den müstesna olan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlarla ilgili olarak bu uygulamadan yararlanılması mümkün değildir.**

1.2. Beyan ve Değerleme:

Uygulamadan yararlanmak isteyen mükelleflerin 30 Kasım 2016 tarihine kadar (bu tarih dahil) 1 seri no.lu Tebliğin (VI/A-4) bölümünde belirtilen beyanname (Ek:18) ve ekinde verecekleri envanter (Ek:19) listesi ile katma değer vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairelerine başvuruda bulunmaları gerekmektedir.

Tebliğin 19 no.lu ekinde yer alan Envanter Listesi ile; ilgili kıymetin cinsi, vasfı veya özellikleri¹, ölçü birimi (kg, lt, adet, m3 gibi), miktarı, toplam rayiç değeri, tabi olduğu KDV oranı, stok beyan oranı (genel orana tabi mallar için % 10, indirimli orana tabi mallar için ilgili indirimli oranın yarısı) ve ödenmesi gereken KDV tutarının beyan edilmesi gerekmektedir.

Söz konusu kıymetlere ilişkin olarak beyan edilecek RAYİÇ DEĞER, beyanda bulunan mükellef tarafından YAHUT bu mükelleflerin bağlı bulundukları meslek kuruluşlarınca tespit edilecek rayiç değerdir. Bu çerçevede rayiç değer tespiti için vergi dairesine veya takdir komisyonuna başvurulmasına gerek bulunmamaktadır.

Beyan edilecek olan kayıt ve tescile tabi kıymetler, kayıt ve tescil için kullanılan bilgiler (numara, harf, işaret, marka vb.) belirtilmek suretiyle envanter listesinde beyan edilecektir. Kayıt ve tescile ilişkin gerekli bilgileri içermeyen kıymetlerin, beyandan önce ilgili kamu idarelerine başvurularak kayıt ve tescil ettirilmesi ve alınan kayıt ve tescil bilgileri ile beyan edilmesi gerekmektedir. Söz konusu kıymetlerin satışına ilişkin olarak düzenlenecek belgelerde kayıt ve tescil bilgilerine de yer verilecektir.

Bu suretle beyan edilen emtia, makine, teçhizat ve demirbaşların, beyan edilen rayiç değer üzerinden ve yasal defterlere kayıt süresi içerisinde, mükellefin yasal defter kayıtlarına intikal ettirilmesi gerekmektedir.

1.3. Vergisel Yükümlülükler:

Aşağıda, işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşların 6736 sayılı Kanunun 6'ncı maddesi kapsamında beyan edilmesi durumunda ortaya çıkacak vergisel yükümlülükler başlıklar halinde ele alınmaktadır.

1.3.1. Beyan Edilen Kıymetlere İlişkin Sorumlu Sıfatıyla KDV Yükümlülüğü:

Uygulama kapsamında beyan edilen makine, teçhizat, demirbaş ve emtianın rayiç değerleri üzerinden;

- Genel oranda (%18) KDV'ye tabi olanlar için %10 oranında,
- İndirimli oranda (%1 - %8) KDV'ye tabi olanlar için, tabi olunan oranın yarısı (%0,5 - %4) esas alınarak,

¹ Beyan edilecek kıymetin ayırt edici vasfı veya özellikleri olması halinde bunlar yazılacaktır. Örneğin şasi veya motor numarası, tescile tabi bir makinenin sicil numarası, cep telefonunun IMEI numarası, ürün numarası gibi.

KDV hesaplanması ve hesaplanan bu KDV'nin, örneği Tebliğ ekinde yer alan (Ek:18) KDV stok beyanına ilişkin özel bir beyanname ile kâğıt ortamında veya 340 ve 346 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda elektronik ortamda sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerekmektedir.

Bu beyanname, en geç 30 Kasım 2016 tarihine (bu tarih dahil) kadar verilecek ve tahakkuk edecek vergi de aynı süre içinde ödenecektir.

Beyannamelerini elektronik ortamda vermek zorunda olan mükelleflerin, söz konusu beyannameyi de elektronik ortamda vermeleri zorunlu bulunmaktadır.

Emtia için sorumlu sıfatıyla beyan edilen KDV'nin 1 no.lu KDV beyannamesinde genel esaslara göre indirimi mümkündür. Dolayısıyla, söz konusu emtianın iade hakkı doğuran işlemler kapsamında teslimi yahut kullanılması durumunda, sorumlu sıfatıyla beyan edilen bu KDV'nin de iade hesabına dâhil edilmesi mümkündür.

Ancak, makine, teçhizat ve demirbaşlar üzerinden beyan edilen ve ödenen KDV'nin indirimi mümkün bulunmamaktadır. İndirimi mümkün bulunmayan söz konusu KDV'nin, ödendiği yıla ilişkin gelir/kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

1.3.2. Beyan Edilen Emtiaya İlişkin Gelir/Kurumlar Vergisi Yükümlülüğü:

İşletme hesabında defter tutan mükellefler beyan ettikleri emtia değerini defterlerinin gider kısmına satın alınan mal olarak kaydetmeleri gerekmekte olup, bilanço esasında defter tutan mükellefler uygulama kapsamında beyan ettikleri EMTİA'nın rayiç değerini, özel bir karşılık hesabında göstereceklerdir.

Emtia için ayrılan söz konusu karşılık, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi halinde sermayenin unsuru sayılacak ve vergilendirilmeyecektir.

Dolayısıyla, uygulama kapsamında beyan edilen emtianın rayiç değeri, yasal defter kayıtlarına söz konusu emtianın maliyet bedeli olarak intikal ettirilecek ve satış durumunda anılan bedel maliyet olarak dikkate alınabilecektir.

Ancak maddede yer alan özel düzenleme gereğince, uygulama kapsamında beyan edilen emtianın satış bedelinin beyan edilen değerden düşük olması halinde, satış dolayısıyla doğan zararların gelir/kurumlar vergisi matrahtan indirimi mümkün değildir. Bu nedenle uygulama kapsamında beyan edilen emtianın beyan edilen değer altında satılması halinde, ortaya çıkacak olan zararın kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

1.3.3. Belgesiz Mal Bulundurmadan Dolayı Tarhiyat Yapılmayacaktır:

Bilindiği gibi, KDV Kanunu'nun 9'uncu maddesinin (2) numaralı fıkrasında; fiili ya da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğunun tespiti hâlinde, bu alışlar nedeniyle, ziyaa uğratılan KDV'nin, belgesiz mal bulunduran mükelleften aranacağı, bu uygulamaya göre yapılan tarhiyata da vergi ziyayı cezası uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

6736 sayılı Kanunun 6'ncı maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine göre, kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar için sorumlu sıfatıyla KDV beyan eden ve ödeyen mükellefler bakımından KDV Kanunu'nun söz konusu hükmü uygulanmayacaktır.

Buna göre, söz konusu hüküm kapsamında beyanda bulunan mükelleflere, KDV Kanunu'nun (9/2) maddesi hükmü uyarınca belgesiz mal bulundurduğu gerekçesiyle malın emsal bedeli üzerinden cezalı olarak re'sen tarhiyat yapılmayacaktır.

1.3.4. Beyan Edilen Emtiaya İlişkin ÖTV Yükümlülüğü:

ÖTV Kanunu'nun 4/3'üncü maddesi uyarınca; fiili veya kaydi envanter sırasında bu Kanuna ekli listelerdeki malların belgesiz olarak bulundurulduğunun tespiti halinde, belgesiz mal bulunduran mükelleflere, bu malların alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir. Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen malın tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan özel tüketim vergisi, alışını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarh edilir. Tarh edilecek özel tüketim vergisi, asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanacak vergiden az olamaz. Bu tarhiyata vergi ziyayı cezası uygulanır.

6736 sayılı Kanunun 6/1-d maddesi uyarınca, ÖTV'nin konusuna giren malların da yukarıda açıklanan uygulama kapsamında beyan edilmesi mümkündür. Uygulamadan yararlanmak isteyen mükelleflerin, ÖTV'ye tabi olup işletmede fiilen yer aldığı halde yasal defter kayıtlarında yer almayan mallara ilişkin olarak, yukarıda belirtilen beyan işlemlerine ilaveten;

- Yukarıda belirtilen şekilde KDV açısından geçerli olan süreler içerisinde, söz konusu malların beyan tarihindeki miktarları ve emsal bedelleri ile uygulanmakta olan vergi oranı, maktu ve asgari maktu vergi tutarlarını dikkate alarak, 6736 sayılı Kanun uyarınca özel olarak düzenlenecek bir ÖTV beyannamesi vermeleri,
- Beyan ettikleri söz konusu ÖTV'yi beyan süresi içerisinde ödemeleri gerekmektedir.

Söz konusu beyannamenin, mükelleflerin ÖTV (ÖTV mükellefiyetleri bulunmayanlar için KDV) yönünden bağlı bulundukları vergi dairesine KAĞIT ORTAMINDA verilmesi gereklidir.

ÖTV beyannamelerinin, ÖTV Kanunu'na ekli her bir listeye dahil mallar için ayrı ayrı verilmesi gerekmekte olup, (II) Sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi araçların her biri için ayrı beyanname verilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda beyanda bulunacak mükelleflere, bu malların beyan tarihindeki miktarı ve emsal bedeli üzerinden geçerli olan ÖTV'yi yukarıda açıklanan şekilde beyan edip ödemeleri halinde, bu mallar bakımından Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 4/3' üncü maddesi hükmü uygulanmayacaktır. Yani bu şekilde beyan edilerek ödenen ÖTV için vergi cezası kesilmeyecektir.

1.3.5. Beyan Edilen Makine, Teçhizat ve Demirbaşa İlişkin Gelir/Kurumlar Vergisi Yükümlülüğü:

Bilanço esasında defter tutan mükelleflerin, uygulama kapsamında beyan ettikleri MAKİNE, TEÇHİZAT VE DEMİRBAŞLAR'ın rayiç değerini, özel bir karşılık hesabında göstermeleri gerekmektedir. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ise beyan ettikleri emtiayı defterlerinin gider kısmına satın alınan mal olarak kaydedeceklerdir.

Emtia için ayrılan karşılık, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi hâlinde, sermayenin unsuru sayılacak ve vergilendirilmeyecektir.

Uygulama kapsamında beyan edilen makine, teçhizat ve demirbaşlar ayrıca envantere kaydedilecek ve ayrılan karşılık birikmiş amortisman olarak kabul edilecektir.

Söz konusu kıymetlerin beyan edilen değerleri üzerinden amortisman ayrılması mümkün bulunmamaktadır. Bu kıymetlerin beyan edilen rayiç değerleri karşılığında açılacak özel karşılık hesabının:

- a) İlgili kıymetin 31.12.2016 tarihine kadar satılması halinde satış tarihinden önce,
- b) 31.12.2016 tarihine kadar satılmaması halinde yıl sonu itibariyle,

Birikmiş amortisman hesabına intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, maddede yer alan özel düzenleme gereğince, uygulama kapsamında beyan edilen makine, teçhizat ve demirbaşların satış bedelinin beyan edilen değerden düşük olmaması gerekmektedir.

Bu nedenle anılan kıymetlerin satışı halinde, beyan edilen rayiç değerden düşük olmamak üzere satış bedelinin tamamının, vergiye tabi satış kazancı olarak dikkate alınması gerekir.

Anılan kıymetlerin satılmadığı süre boyunca ise, bu kıymetlere ilişkin olarak herhangi bir gider/maliyet kaydı yapılmayacaktır.

1.3.6. Beyan Edilen Kıymetlerin Ba Formuna Dahil Edilmesi:

“Ba” formu verme yükümlülüğü bulunan mükelleflerin, 6736 sayılı Kanunun 6 ncı maddesi kapsamında beyan ettikleri kıymetleri, ilgili dönem “Ba” formlarına dahil etmeleri öngörülmüştür.

Buna göre beyanda bulunan mükelleflerin ilgili “Ba” formunda söz konusu kıymetlere ilişkin olarak “Soyadı/Adı” bölümüne “Muhtelif Satıcılar (6736 sayılı Kanun Madde 6/1)”, “Vergi Kimlik Numarası” bölümüne ise “3333 333 333” yazmaları gerekmektedir.

1.4. Beyan Edilen Kıymetlere İlişkin Muhasebe Kayıtları:

Uygulama kapsamında beyan edilecek kıymetlere ilişkin olarak yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıda iki başlık altında ele alınmıştır.

1.4.1. Emtia:

Beyan edilen emtianın mahiyetine uygun hesaplardan (150, 151, 152, 153) birine kayıt yapılması gerekir.

Örneğin; 10.000 TL rayiç bedel atfedilen ve %18 oranında KDV'ye tabi bir ticari malın kayıtlara intikaline ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır:

153- Ticari Mallar	10.000 TL
191- İndirilecek KDV	1.000 TL
525- Kayda Alınan Emtia Karşılığı (6736 sayılı Kanunun 6/1 maddesi)	10.000 TL
360- Ödenecek Vergi ve Fonlar (Sorumlu Sıfatıyla Ödenecek KDV)	1.000 TL
102- Bankalar (8.000 x 1,18=)	9.440 TL
689- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar(KKEG)	2.000 TL
600- Yurtiçi Satışlar	8.000 TL
679- Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	2.000 TL
391- Hesaplanan KDV	1.440 TL

Yukarıda belirtilen “Diğer Olağandışı Zararlar” ve “Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar” kayıtlarına muhasebe kaydında yer verilmeksizin, matraha ilave edilmesi gereken tutarın beyanname üzerinde KKEG olarak belirtilmesi de mümkündür.

1.4.2. Makine, Teçhizat ve Demirbaş:

a) Beyan ve Kayda Alma:

Beyan edilen makine, teçhizat veya demirbaşın, mahiyetine uygun hesaplardan (253, 255) birine kayıt yapılması gerekir. Örneğin; 10.000 TL rayiç bedel atfedilen ve %18 oranında KDV'ye tabi bir demirbaşın yasal defter kayıtlarına intikali aşağıdaki şekilde olacaktır:

255- Demirbaşlar	10.000 TL
689- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	1.000 TL
526- Demirbaş Özel Karşılık Hesabı*	10.000 TL
(6736 sayılı Kanunun 6/1 maddesi)	
360- Ödenecek Vergi ve Fonlar	1.000 TL
(Sorumlu Sıfatıyla Ödenecek KDV)	

* Yıl sonuna kadar satış yapılmaması halinde bu karşılık hesabı yıl sonu itibariyle birikmiş amortisman hesabına aktarılır. Aşağıda belirtilen satış alternatiflerinde bu kaydın satıştan önce yapıldığı varsayılmıştır.

b) Satış:

- Söz konusu demirbaşın 8.000 TL bedel ile peşin satışı halinde yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıda belirtildiği şekilde olacaktır:

102- Bankalar	9.440 TL
257- Birikmiş Amortismanlar	10.000 TL
689- Diğer Olağandışı Zararlar(KKEG)	2.000 TL
255- Demirbaşlar	10.000 TL
391- Hesaplanan KDV	1.440 TL
679- Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	10.000 TL

- Söz konusu demirbaşın 12.000 TL bedel ile peşin satışı halinde yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıda belirtildiği şekilde olacaktır:

102- Bankalar	14.160 TL
257- Birikmiş Amortismanlar	10.000 TL
255- Demirbaşlar	10.000 TL
391- Hesaplanan KDV	2.160 TL
679- Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	12.000 TL

2. KAYITLARDA YER ALDIĞI HALDE İŞLETMEDE MEVCUT OLMAYAN MALLAR, KASA MEVCUDU VE ORTAKLARDAN ALACAKLARIN BEYANI:

2.1. Kayıtlarda Yer Aldığı Halde İşletmede Mevcut Olmayan Mallar:

6736 sayılı Kanunun 6'ncı maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendi hükmü ile gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine, kayıtlarında yer aldığı hâlde işletmelerinde mevcut olmayan emtialarını, bu Kanunun yayımlandığı ayı izleyen üçüncü ayın son iş günü olan 30 Kasım 2016 tarihine (bu tarih dahil) kadar fatura düzenlemek ve her türlü vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek suretiyle kayıt ve beyanlarına intikal ettirmeleri ve böylece kayıtlarını fiili duruma uygun hale getirmeleri imkanı verilmiştir.

Ayrıca 6736 sayılı Kanunun 6'ncı maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendi ile eczanelere, stoklarında kaydi olarak yer aldığı hâlde fiilen bulunmayan ilaçları, bu Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen üçüncü ayın son iş günü olan 30 Kasım 2016 tarihine (bu tarih dâhil) kadar maliyet bedeli üzerinden fatura düzenlemek suretiyle kayıtlarından çıkarabilme imkânı tanınmıştır.

Bu uygulamadan yararlanarak mükelleflere, kayıtlarında yer aldığı halde işletmelerinde mevcut olmayan emtialarını, vergi ziyası cezası ve gecikme faizi ödemeksizin çıkarma imkânı getirilmiştir. Uygulamaya ilişkin detaylar aşağıda belirtildiği şekildedir.

2.1.1. Uygulamanın Kapsamı:

Kayıtlarda yer aldığı hâlde işletmede mevcut olmayan emtiaya ilişkin hüküm, bütün gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerini kapsamaktadır. Bu imkân sadece emtia ile sınırlı olarak getirilmiştir (Emtianın kapsamı önceki bölümde açıklanmıştır). Yani makine, teçhizat ve demirbaş için bu hükümden yararlanılması mümkün değildir.

Uygulamadan yararlanan mükelleflere, geçmiş dönemlere yönelik vergi cezası ve gecikme faizi uygulanmayacaktır.

Stoklarda kaydi olarak yer aldığı hâlde fiilen bulunmayan ilaçlara ilişkin hükümden ise sadece Eczane Ruhsatnamesi bulunan KDV mükellefleri yararlanabilir.

2.1.2. Fatura Düzenleyerek İşletmede Olmayan Malları Kayıtlardan Çıkarma:

Uygulamadan yararlanmak isteyen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin,

- 30 Kasım 2016 tarihine (bu tarih dahil) kadar,
- Kayıtlarında yer aldığı hâlde işletmelerinde mevcut olmayan emtialarını, cari yıl yasal defter kayıtlarına göre, aynı neviden olan emtialar için tespit edilen gayrisafi (brüt) karlılık oranlarını, cari yıl kayıtlarından karlılık oranının tespit edilememesi halinde bağlı olduğu meslek odalarının belirleyeceği oranları ve genel KDV oranını esas alarak,
- Eczanelerin ise stoklarında kaydı olarak yer aldığı hâlde fiilen bulunmayan ilaçlarını, bu ilaçların eczane kayıtlarında yer alan maliyet bedellerini ve %4 KDV oranını esas alarak,
- Fatura düzenlemeleri ve buna ilişkin tüm vergisel yükümlülüklerini (hasılat kaydı, KDV hesaplanması vs.) yerine getirmeleri,

gerekmektedir.

Madde kapsamında düzenlenecek faturalarda alıcıya ilişkin bilgiler yerine, “*Muhtelif Alıcılar (6736 sayılı Kanunun 6/2 maddesi çerçevesinde düzenlenmiştir)*” ibaresi yazılacaktır.

2.1.3. Vergisel Yükümlülükler:

Uygulamadan yararlanacak olan mükelleflerin, kayıtlarda yer aldığı halde işletmede mevcut olmayan emtiayı yukarıda açıklanan şekilde tespit edilecek olan gayrisafi karlılık oranlarını dikkate alarak yine yukarıda belirtilen şekilde düzenlenecek olan bir fatura ile beyan etmeleri gerektiğinden, uygulamaya ilişkin vergisel yükümlülüklerin herhangi bir yurtiçi satış işleminde olduğu şekilde yerine getirilmesi gerekmektedir.

Dolayısıyla bu kapsamda bulunan emtiaya ilişkin olarak;

- Düzenlenen faturada gösterilen emtia bedelinin hasılat olarak dikkate alınması, vergi matrahının tespitinde ilgili geçici vergi ve gelir/kurumlar vergisi beyannamelerine dahil edilmesi,
- Söz konusu bedel üzerinden emtianın tabi olduğu oranda KDV (tabi ise ÖTV) hesaplanması ve hesaplanan söz konusu tutarın ilgili dönem beyannamelerine dahil edilmesi,

gerekmektedir.

Bu emtiaya ilişkin olarak kayıtlarda yer alan maliyet bedelinin ise satış maliyeti olarak dikkate alınacağı tabiidir.

Bu kapsamda ödenmesi gereken katma değer vergisi, ilk taksiti beyanname verme süresi içinde, izleyen taksitler beyanname verme süresini takip eden ikinci ve dördüncü ayda olmak üzere üç eşit taksitte ödenebilir. Kayıtlarda yer aldığı hâlde işletmede mevcut olmayan emtia üzerinden hesaplanan KDV'nin beyan edildiği dönemde, ödenecek KDV'nin bu kapsamda belirtilen emtia üzerinden hesaplanan KDV'yi aşması hâlinde, emtia üzerinden hesaplanan KDV'ye isabet eden kısım üç eşit taksitte ödenebilecek, emtia üzerinden hesaplanan KDV'yi aşan ödenecek KDV tutarı ise ilgili dönem KDV beyannamesinin ödeme süresi içinde ödenecektir. Emtia üzerinden hesaplanan KDV tutarından daha düşük tutarda ödenecek KDV çıkması hâlinde ise ödenecek KDV tutarı üç eşit taksitte ödenebilecektir. Ancak talep edilmesi hâlinde, taksitlendirilebilecek tutarın defaten ödenebilmesi de mümkündür.

Buna göre, kayıtlarda yer aldığı hâlde işletmede mevcut olmayan emtiaya ilişkin faturada emtianın tabi olduğu oranda KDV hesaplanacak ve bu KDV ilgili dönem 1 No.lu KDV beyannamesinin “*Matrah*” kulakçığının, “*6736 Sayılı Kanunun (6/2-a) Maddesi Kapsamındaki Bildirim*” tablosuna kayıt yapılarak beyan edilecektir.

Söz konusu beyannamede ödenecek KDV çıkması hâlinde kayıtlarda yer aldığı hâlde işletmede mevcut olmayan emtiaya ilişkin hesaplanan KDV tutarı, “*Ödenmesi Gereken Katma Değer Vergisi*” tutarından düşülecektir. Bu hesaplama sonucu “*Bu Dönemde Ödenmesi Gereken KDV*” satırında yer alan tutar, 1 No.lu KDV beyannamesinin ödeme süresi içinde ödenecektir.

Kayıtlarda yer aldığı hâlde işletmede mevcut olmayan emtiaya ilişkin beyanda bulunanların 1 No.lu KDV beyannamesinde “*Ödenmesi Gereken Katma Değer Vergisi*” satırında bir tutar bulunması hâlinde bu Tebliğ ekinde yer alan ek (Ek:21) beyannamenin verilmesi zorunludur. Taksitlendirme imkanından yararlanmayı tercih etmeyenlerin, ilgili dönem beyannamesinin “*Ödenmesi Gereken Katma Değer Vergisi*” satırında yer alan tutarın tamamını defaten ödemeleri hâlinde, ek beyanname vermelerine gerek yoktur.

Ek beyannamede (Ek:21) daha önce 1 no.lu KDV beyannamesindeki “*Ödenmesi Gereken Katma Değer Vergisi*” tutarından, “*Bu Dönemde Ödenmesi Gereken KDV*” satırında yer alan tutar düşülecek ve kalan tutar taksitlendirilecektir. “*Bu Dönemde Ödenmesi Gereken KDV*” satırında yer alan tutarın “0” olması hâlinde 1 no.lu KDV beyannamesindeki “*Ödenmesi Gereken Katma Değer Vergisi*” tutarı taksitlendirilecektir.

Taksitlendirilecek tutarın ilk taksiti ek beyannamenin verilme süresi içinde, izleyen taksitler beyanname verme süresini takip eden ikinci ve dördüncü ayda olmak üzere üç eşit taksitte ödenecektir.

Kayıtlarda yer aldığı hâlde işletmede mevcut olmayan emtiaya ilişkin beyanlara yönelik olası hesaplama ve ödeme tablosu aşağıda yer almaktadır.

	İlgili Dönem Hesaplanan KDV Toplamı (TL)	6736 sayılı Kanun (6/2-a) Hesaplanan KDV (TL)	İlgili Dönem İndirim KDV Toplamı (TL)	Ödenmesi Gereken KDV (TL)	1 No.lu KDV Beyannam esi Ödenecek KDV (TL)	(EK:21) Beyannamesi Ödenecek KDV (Taksitli) (TL)
1. Durum	100.000	50.000	200.000	-	-	-
2. Durum	100.000	50.000	20.000	130.000	80.000	50.000
3. Durum	100.000	50.000	120.000	30.000	-	30.000

Yukarıdaki tablodan da görüleceği üzere ilk durumda 1 No.lu KDV beyannamesinde “*Ödenmesi Gereken Katma Değer Vergisi*” satırında herhangi bir tutar olmadığından ek beyanname (Ek:21) verilmeyecektir. 2 ve 3 üncü durumlarda ise ek beyannamenin (Ek:21) verilmesi zorunludur.

Kayıtlarda yer aldığı hâlde işletmede mevcut olmayan emtianın ÖTV’ye tabi olması hâlinde, ilgili mevzuatına göre hesaplanacak ÖTV’ye faturada yer verileceği ve bu emtianın tabi olduğu genel beyan usul ve esasları dâhilinde ilgili dönemde beyan edilip ödeneceği tabiidir.

Stoklarında kaydi olarak yer aldığı hâlde fiilen bulunmayan ilaçlara ilişkin faturada maliyet bedeli üzerinden %4 oranında hesaplanan KDV, örneği bu Tebliğ ekinde yer alan (Ek:22) beyanname ile kâğıt ortamında veya 340 ve 346 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda elektronik ortamda beyan edilecektir. Beyanname, en geç 30 Kasım 2016 tarihine (bu tarih dâhil) kadar verilecek ve tahakkuk edecek vergi de aynı süre içinde ödenecektir. Ödenen bu vergi, hesaplanan KDV’den indirilemez, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınamaz.

Fatura düzenlenmek suretiyle bu bölümde açıklandığı şekilde hasılatı kayıtlara intikal ettirilen emtia ve ilaçların daha önceki dönemlerde satıldığına tespit edilmesi hâlinde, düzeltmeye tabi tutulmuş stoklarla ilgili olarak geçmişe yönelik tarhiyat yapılmayacağı gibi ceza ve faiz de uygulanmayacaktır.

2.1.4. Muhasebe Kayıtları:

Uygulamadan yararlanan mükelleflerden işletme hesabına göre defter tutanların, sadece ilgili fatura tutarını yasal defterlere hasılat olarak kaydetmeleri yeterlidir.

Bilanço esasında defter tutan mükelleflerin, fatura bedelini “600-Yurtiçi Satışlar”, hesaplanan KDV tutarını ise “391-Hesaplanan KDV” hesabına alacak kaydetmek suretiyle yasal defter kayıtlarına intikal ettirmeleri gerekmektedir.

Bu hesapların karşılığını teşkil edecek borçlu hesabın ise, uygulamayı yapan mükellefçe gerçeğe uygun olarak tespit edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, mal çıkışı karşılığında aktif değer olarak işletmede ne varsa veya işletmede beyan tarihinde bu artış ne olarak görülüyorsa, buna ilişkin hesaplara kayıt yapılması gerekmektedir. Ancak artışın herhangi bir şekilde tespit edilememesi halinde “689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar” (Beyannamenin düzenlenmesi sırasında kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır) hesabına borç kaydı yapılacaktır.

Örneğin, kayıtlarda 90.000 TL maliyet bedeli ile yer aldığı halde işletmede fiilen mevcut olmayan bir malın cari dönem gayrisafi karlılık oranı da ilave edilerek 100.000 TL rayiç bedelle uygulama kapsamında fatura edilmesi halinde muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır:

689-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	118.000.-TL
<i>(Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)</i>	
600- Yurtiçi Satışlar	100.000.-TL
<i>(6736 sayılı Kanunun 6/2 maddesi)</i>	
391- Hesaplanan KDV	18.000.-TL

Diğer taraftan, söz konusu malın 90.000 TL tutarındaki maliyet bedelinin, satışların maliyetine intikal ettirileceği tabiidir. Bu durumda, vergi matrahına dahil edilecek satış kazancı 10.000 TL olmaktadır.

Ancak, kayıтта yer alan 689 numaralı hesap yerine gerçek duruma uygun olması hâlinde diğer hesaplardan; kasa, bankalar, alınan çekler, alıcılar veya alacak senetleri hesaplarından biri kullanılabilecektir. Örneğin, kayıtsız yapılan satış karşılığında alacak senedi alınmış olması hâlinde kayıt aşağıdaki şekilde olacaktır:

121-Alacak Senetleri	100.000.-TL
689-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	18.000.-TL
<i>(Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)</i>	
600- Yurtiçi Satışlar	100.000.-TL
<i>(6736 sayılı Kanunun 6/2 maddesi)</i>	
391- Hesaplanan KDV	18.000.-TL

Kayıtlarında 90.000 TL maliyet bedeli ile yer aldığı halde fiilen işletmede bulunmayan ilaçları için maliyet bedeli üzerinden 90.000 TL bedelle uygulama kapsamında fatura düzenleyen eczacının muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır:

689-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)	93.000.-TL
600- Yurtiçi Satışlar (6736 sayılı Kanunun 6/2 maddesi)	90.000.-TL
391- Hesaplanan KDV	3.600.-TL

Bu eczane, söz konusu ilaçların 90.000 TL tutarındaki maliyet bedelini, satışların maliyetine intikal ettireceği için vergi matrahına dahil edilecek satış kazancı çıkmayacaktır.

2.1.5. Beyan Edilen Emtianın “Bs” Formuna Dahil Edilmesi:

“Bs” formu vermek zorunda olan mükelleflerin, kayıtlarda yer aldığı halde işletmede mevcut olmayan emtia nedeniyle düzenlenen faturaları ilgili dönem “Bs” formlarına dahil etmeleri gerekmektedir.

Söz konusu bildirim işlemi, “Bs” formunun “Soyadı/Adı Unvanı” bölümüne “Muhtelif Alıcılar (6736 sayılı Kanunun 6/1 maddesi), “Vergi Kimlik Numarası” bölümüne “4444 444 444” yazılmak suretiyle yapılacaktır.

2.2.Kayıtlarda Yer Aldığı Halde İşletmede Mevcut Olmayan Kasa Mevcudu ve Ortaklardan Alacaklar İle Bunlarla İlgili Diğer İşlemler:

6736 Sayılı Kanun’un 6/3 üncü maddesi ile bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükelleflerine, 31/12/2015 tarihi itibarıyla düzenledikleri bilançolarında görülmekle birlikte işletmelerinde bulunmayan kasa mevcutları ve işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) ortaklarından alacaklı bulunduğu tutarlar ile ortaklara borçlu bulunduğu tutarlar arasındaki net alacak tutarları ile bunlarla ilgili diğer hesaplarda yer alan işlemlerini Kasım 2016 ayı sonuna kadar vergi dairelerine beyan etmek suretiyle kayıtlarını düzeltmeleri ve böylece kayıtlarını fiili duruma uygun hale getirmeleri imkanı verilmiştir.

Uygulamaya ilişkin detaylar aşağıda belirtildiği şekildedir.

2.2.1. Uygulamanın Kapsamı:

Söz konusu uygulamadan sadece bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilecek olup, söz konusu kurumlar 31.12.2015 tarihli bilançolarında görülmekle birlikte işletmelerinde bulunmayan:

- a) **Kasa mevcutlarını,**
- b) İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) ortaklarından alacaklı bulunduğu tutarlar ile ortaklara borçlu bulunduğu tutarlar arasındaki **net alacak tutarları,**
- c) **Bunlarla ilgili diğer hesaplarda yer alan işlemlerini,**

30 Kasım 2016 tarihine (bu tarih dahil) kadar vergi dairelerine beyan etmek suretiyle kayıtlarını düzeltebileceklerdir (Ek: 23).

Kurumlar vergisi beyannamelerini elektronik ortamda göndermek zorunda olan mükelleflerin, söz konusu beyannameyi de elektronik ortamda vermeleri gereklidir.

Yukarıda belirtildiği üzere madde metninde fiilen işletmede bulunmayan kasa mevcudu ve ortaklardan alacaklar için 31.12.2015 tarihli bilançoda yer alma şartı belirtilmiş olmakla birlikte, söz konusu tutarların 6736 Sayılı Kanun kapsamında beyan edildiği tarihi itibarıyla de işletmenin kayıtlarında bulunması gerekeceği tabiidir. Buna göre, düzeltmeye konu kasa mevcudu, net alacak veya bunlarla ilgili diğer hesaplarda (avanslar vs.) yer alan tutarların beyan tarihindeki tutarını aşmamak üzere, 31.12.2015 tarihindeki tutarın beyan ve düzeltmeye esas alınması gerekir. Yani söz konusu tutarlar düşmüşse beyan tarihindeki tutarlara, artmışsa 31.12.2015 tarihindeki tutarlara itibar edilecektir.

Nitekim Tebliğ’de verilen örneklerde de bu şekilde işlem yapılacağı açıklanmıştır.

Kayıtlarda yer alan kasa mevcudu ile ortaklara borçların netleştirilmesi ise söz konusu değildir.

2.2.2. Vergisel Yükümlülükler:

Bilançolarında görülmekle birlikte işletmelerinde bulunmayan kasa mevcutları ve ortaklardan net alacak tutarları ile bunlarla ilgili diğer hesaplarda yer alan tutarları düzeltmek için beyanda bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin, beyan ettikleri tutarlar üzerinden % 3 oranında vergi hesaplamaları ve hesaplanan bu vergiyi söz konusu beyannamenin verilme süresi içinde ödemeleri gerekmektedir. Bu süre içerisinde ödenmeyen bu vergiler 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre gecikme zammıyla birlikte takip edilecektir.

Buna bağılı olarak işletmede fiilen bulunmadığı beyan edilen kasa ve/veya ortaklardan alacak tutarlarının ve diğer tutarların yasal defter kayıtlarının düzeltilmesi gerekmektedir. Bu düzeltme işlemi söz konusu tutarları olağandışı zarar yazmak suretiyle olursa, bu gider kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınamaz. Bu nedenle söz konusu tutarların kurumlar vergisi matrahının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Söz konusu tutarları muhtelif nedenlerle (sermaye kayıp görüntüsü ortaya çıkaracağı için vs.) zarar yazmak istemeyen mükellefler, bu tutarları bilançoda geçici bir hesapta izleyebilirler. Daha önceki uygulamalara ilişkin tebliğlerde bu husus açıkça belirtilmediği için tereddütlere neden olmaktadır.

Bu defa Tebliğde, beyan edilen kasa mevcutları ve ortaklardan net alacak tutarları ile bunlarla ilgili diğer hesaplarda yer alan işlemlerin, dileyen mükelleflerce “689. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar” hesabı yerine bilançonun aktifinde herhangi geçici bir hesapta izlenmesinin mümkün bulunduğu, ancak geçici hesapta izlenen tutarın herhangi bir şekilde kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı açıklanmıştır.

Beyana konu edilen kasa mevcudu ve ortaklardan net alacak tutarları ile bunlarla ilgili diğer hesaplarda yer alan işlemler üzerinden ödenen %3 oranındaki vergi, kurumlar vergisi yahut diğer vergilerden mahsup edilemeyeceği gibi kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak da dikkate alınamamaktadır.

Diğer taraftan Tebliğde, mükelleflerce kâr dağıtımı yapılması hâlinde, ticari bilanço açısından dağıtılabılır ticari kar tutarının, 6736 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin üçüncü fıkrası kapsamında beyan edilen ve “689. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar” hesabı altında muhasebeleştirilen tutarlar dikkate alınmaksızın tespit olunacağı belirtilmiştir.

2.2.3. Muhasebe Kayıtları:

Uygulamanın temel amacı işletmede fiilen mevcut olmayan kıymetlerin kayıtlardan çıkarılması olduğundan ve kayıtlardan çıkartılan söz konusu tutarların kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmadığından, beyanda bulunan mükelleflerin bu işleme ilişkin muhasebe kayıtlarının aşağıdaki örneklerde belirtildiği şekilde olması gerekmektedir.

Aşağıdaki örneklerde, beyan edilen kasa mevcutları ve ortaklardan net alacak tutarları ile bunlarla ilgili diğer hesaplarda yer alan işlemlerin, “689. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar” hesabında izlendiği varsayılmıştır. Dileyen mükelleflerin bunları bilançonun aktifinde herhangi geçici bir hesapta izlenmesinin mümkün bulunduğu açıktır.

Örnek-1: İşletmede mevcut olmayan ancak 31.12.2015 tarihli bilançoda kayıtlarda görünen 100.000 TL tutarındaki kasa mevcudunun beyanına ilişkin kayıt:

689- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (6736 Sayılı Kanunun 6/3 üncü Maddesi) (Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)	100.000.-TL
100- Kasa	100.000.-TL

Söz konusu beyana ilişkin %3 oranındaki verginin hesaplanmasına ilişkin muhasebe kaydı:

689- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)	3.000.-TL
360- Ödenecek Vergi ve Fonlar	3.000.-TL

Beyan tarihi itibarıyla kayıtlarda görünen ancak işletmede mevcut olmayan kasa mevcudunun, 31.12.2015 tarihli bilançoda görünen fiktif kasa mevcudu tutarından düşük olması halinde, uygulama kapsamında beyan edilebilecek azami tutar, beyan tarihindeki tutar olacaktır.

Örnek-2: İşletmede mevcut olmayan ancak 31.12.2015 tarihli bilançoda kayıtlarda görünen (“131-Ortaklardan Alacaklar” hesabında görünen 200.000 TL ile “331-Ortaklara Borçlar” hesabında görünen 50.000 TL tutarlarından oluşan) ortaklardan net alacak tutarı 150.000 TL’nin beyanına ilişkin kayıt:

689- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (6736 Sayılı Kanunun 6/3 üncü Maddesi) (Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)	150.000.-TL
331- Ortaklara Borçlar	50.000.-TL
131- Ortaklardan Alacaklar	200.000.-TL

Söz konusu beyana ilişkin %3 oranındaki verginin hesaplanmasına ilişkin muhasebe kaydı:

689- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)	4.500.-TL
360- Ödenecek Vergi ve Fonlar	4.500.-TL

Beyan tarihi itibarıyla kayıtlarda görünen ancak işletmede mevcut olmayan net ortaklardan alacak tutarının, 31.12.2015 tarihli bilançoda görünen net ortaklardan alacak tutarından düşük olması halinde, uygulama kapsamında beyan edilebilecek azami tutar beyan tarihindeki tutar olacaktır.

2.2.4. Diğer Hususlar:

- 6736 Sayılı Kanunun 6/3 üncü maddesinde, ortaklara olan net borçların kayıtlardan çıkartılmasına ilişkin olarak; *“işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla ... ortaklarından alacaklı bulunduğu tutarlar ile ortaklara borçlu bulunduğu tutarlar arasındaki net alacak tutarlarını ... beyan etmek suretiyle kayıtlarını düzeltebilirler”* ifadesi kullanılmıştır. Bu nedenle ortaklardan alacaklar tutarlarının düzeltilmesi esnasında ortaklardan alacak tutarlarının netleştirilmesinde, farklı ortaklardan olan alacak ve borçların birbirine mahsup edilebileceği kanaatindeyiz. Diğer yandan, ortaklardan alacaklar yerine diğer bilanço hesaplarında (alıcılar, verilen avanslar, iş avansları vb.) izlenen ancak fiilen işletmede bulunmayan ortak alacaklarının da bu kapsamda kayıtlardan çıkarılabileceği tartışmasıdır.
- Önceki uygulamalarda bu husus açıkça düzenlenmemiş, yoruma bırakılmıştı. Bu defa kanun metninde *“bunlar ilgili diğer işlemler”* ve *“bunlarla ilgili diğer hesaplarda yer alan işlemler”* ifadeleri kullanılarak tereddütler tamamiyle giderilmiştir.
- 6736 sayılı Kanunun 6’ncı maddesinin üçüncü fıkrası kapsamında ödenen vergiler, gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmeyecektir.
- Bu kapsamda beyan edilen tutarlar ile ödenen vergiler, kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmeyecektir.
- Tam tasdik sözleşmesi çerçevesinde daha önceki dönemlerine ilişkin rapor düzenlenmiş bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin, 6736 sayılı Kanunun 6’ncı maddesi hükmünden yararlanmaları hâlinde, raporu düzenleyen yeminli mali müşavirlerin bu işlemlerle sınırlı olarak sorumluluğu aranmayacaktır.
- 31.12.2015 tarihli bilançolarda yer alan ancak işletmede fiilen mevcut bulunmayan kasa mevcudu ve ortaklardan alacak tutarları ve bunlarla ilgili diğer hesaplarda izlenen tutarların, 6736 Sayılı Kanunun 6/3 üncü maddesi hükmü uyarınca düzeltilmesi, esasen anılan tutarların işletmede mevcut (veya işletmeye ait) olmadığı kabulü anlamına gelmektedir. Dolayısıyla fiilen mevcut olmadığı beyan edilen ve 6736 Sayılı Kanun ile getirilen vergisel yükümlülükleri yerine getirilen söz konusu tutarlara ilişkin olarak, 2016 hesap dönemi ve önceki hesap dönemlerine ilişkin olarak herhangi bir ilave vergi tarhiyatı (ortaklara bedelsiz finansman temini gibi gerekçelerle) yapılamayacağını düşünüyoruz.

- Bu kapsamda, 31.12.2015 tarihi itibarıyla kayıtlarda görünen ancak fiilen işletmede mevcut bulunmayan kasa mevcudu ve ortaklardan alacak tutarlarını 6736 Sayılı Kanunun 6/3 üncü maddesi kapsamında beyan eden mükelleflerin, bu tutarlara ilişkin olarak 2016 hesap dönemi kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde ayrıca bir faiz beyan etmelerine ve söz konusu faiz üzerinden KDV hesaplanmasına gerek bulunmadığını düşünüyoruz.
- Kurumlar vergisi mükelleflerince 6736 sayılı Kanunun 6'ncı maddesinin üçüncü fıkrası hükmü uyarınca yapılan beyanla ilgili olarak, söz konusu tutarların ortaklara dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın kâr dağıtımına bağlı vergi tevkifatına yönelik ilave bir tarhiyat yapılmayacaktır.
- 6736 sayılı Kanunun 6'ncı maddesinin üçüncü fıkrası hükmü kapsamında beyanda bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu beyanları nedeniyle 2016 yılı geçici vergi beyannamelerinde düzeltme gerektiği takdirde beyanname verme süresi içinde gerekli düzeltme işlemlerinin yapılması mümkün bulunmaktadır.
- Bu çerçevede, hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan kurumlar vergisi mükelleflerinin anılan madde kapsamında yapacakları beyanları nedeniyle, ilgili dönem matrahlarında bir düzeltme ihtiyacı doğması hâlinde, beyan tarihi itibarıyla 2016 hesap döneminin sona ermiş bulunan geçici vergilendirme dönemlerine ait geçici vergi beyanlarını 30 Kasım 2016 tarihine (bu tarih dahil) kadar düzeltebilmeleri mümkün bulunmaktadır. Özel hesap dönemi kullanan mükelleflerin ise anılan madde kapsamında yapacakları beyanları nedeniyle düzeltme gerekmesi hâlinde, beyan tarihi itibarıyla cari hesap döneminin sona ermiş bulunan geçici vergi beyanlarını aynı tarihe kadar düzeltebilmeleri mümkündür.
- Bu kapsama giren düzeltme işlemleri nedeniyle vergi dairelerince yapılacak ek tarhiyatlar için herhangi bir ceza veya faiz aranmayacaktır.
- Düzeltilen/silinen alacağın kurum olan bir ortağa ilişkin olması durumunda, karşı taraf olan kurum nezdinde de gerekli düzeltme kayıtlarının yapılması gerekir. Bu düzeltmenin gelir yazılmak suretiyle yapılması halinde, gelir yazılan tutarın vergi matrahı ile ilişkilendirilmemesi gerekir. Çünkü yukarıda görüleceği üzere, alacağı düzeltilen kurum nezdinde düzeltme sebebiyle gider yazılan tutar kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmakta veya vergi matrahı ile ilişkilendirilmemek kaydıyla bilançoda geçici bir hesapta takip edilmektedir.

Saygılarımızla.