



KANIT YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD.ŞTİ.

Adres : Meşrutiyet Cad. No:29/17 06420 Y.Şehir / ANKARA **Y.M.M.** : Sakıp ŞEKER
Vergi Dairesi : Çankaya V.D. **Bağlı Olduğu Oda** : Ankara YMM Odası (861)
Vergi Kimlik No: 4960020316 **Sicil No** : 06102016
Tel : (312) 417 05 96-418 68 29-418 68 43 **Mühür No** : 898
Fax : (312) 417 66 73 **E-mail** : kanitymm@kanitymm.com.tr

SİRKÜLER 2016 / 20

Ankara, 02.09.2016

FİRMA YÖNETİCİLERİ VE MUHASEBE BİRİMLERİNİN DİKKATİNE!

6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun ve Bu Kanuna İlişkin Genel Tebliğ Yayınlandı

6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun 19.08.2016 tarihli Resmi Gazetede, bu kanuna İlişkin Genel Tebliğ ise 23.08.2016 tarihli mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlandı.

Maliye Bakanının yaptığı açıklamalara göre, anılan kanunun çıkarıldığı tarih itibarıyla kamunun vadesi geçmiş 90 milyar lira vergi alacağı, 6,5 milyar lira trafik para cezası alacağı, 1,1 milyar lira ecrimisil alacağı, 2,1 milyar lira öğrenci kredi alacağı, 68 milyar lira sigorta prim alacağı olmak üzere toplam **168 milyar lira** alacağı bulunmaktadır. 6736 sayılı Kanunun gündeme gelmesinin temel nedeni vadesi geciken alacaklardaki artıştır.

Konuyla ilgili özet açıklamalarımız aşağıdaki gibidir:

I-6736 Sayılı Kanunun Kapsamı

1. Kesinleşmiş vergi alacaklarının yeniden yapılandırılması,
2. Dava aşamasındaki ihtilafli alacaklarının tasfiyesi,
- 3- Henüz kesinleşmeyen dava ve uzlaşma aşamasındaki işlemler,
4. Vergi inceleme aşamasındaki işlemler,
5. Pişmanlıkla beyanname verme,
6. Matrah ve vergi artırımını,
7. Stok affı,
8. Sabit kıymet hesaplarının düzeltilmesi,
9. Kasa fazlası ve ortaklardan alacak hesaplarının düzeltilmesi,
10. Yurt dışındaki varlıkların Türkiye'ye getirilmesi,
11. Yurt içindeki varlıkların işletme kayıtlarına alınması,
12. SGK prim alacaklarının yeniden yapılandırılması,
13. Diğer kanunlardan doğan kamu alacaklarının yeniden yapılandırılması,

II-Kapsama Giren Kamu Alacakları ve Dönemi

1) **30/06/2016** tarihinden (bu tarih dâhil) önceki dönemlere ait olup beyana dayanan vergilerde bu tarihe kadar verilmesi gereken beyannamelere ilişkin vergi ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları,

2) 2016 yılına ilişkin olarak **30/06/2016** tarihinden (bu tarih dâhil) önce tahakkuk eden vergi ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları,

3) **30/06/2016** tarihinden (bu tarih dâhil) önce yapılan tespitlere ilişkin olarak vergi aslına bağlı olmayan vergi cezaları,

Örneğin, **Mayıs-2016 dönemi** KDV ve muhtasar vergi borçları kanun kapsamında taksitlendirilecek, **Haziran-2016 dönemine** ilişkin beyannamelerden kaynaklanan borçlar kanun kapsamında değerlendirilmeyecektir.

4) 2016 yılı Haziran ayı ve önceki aylara ilişkin sigorta primi ve bunlara bağlı gecikme cezası ve gecikme zammı alacakları

5) 30.06.2016 tarihine kadar işlenen fiillere ilişkin idari para cezaları ile bunlara bağlı gecikme cezası ve gecikme zamları

6) İlgili kanunlarına göre 2016 yılı Haziran ayı ve önceki aylara ilişkin damga vergisi, özel işlem vergisi ve eğitime katkı payları ile bunlara bağlı gecikme zamları,

7) Belediyelerin idari para cezaları ve 30.06.2016 tarihine kadar verilmesi gereken beyannamelere ilişkin vergi ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri ve gecikme zamları,

8) Karayolları Trafik Kanunu, Seçim Kanunu, Askerlik Kanunu gibi kanunlardan kaynaklanan ve 30.06.2016 tarihinden önce kesilen idari para cezası alacakları,

9) 30.06.2016 tarihinden önce Gümrük Kanunu ve ilgili diğer kanunlar kapsamında gümrük yükümlülüğünden doğan alacaklar,

10) Kamu kurumu niteliğindeki meslek odalarına olan aidat borçları (TÜRMOB, TOBB. Barolar Birliği gibi)

III-Kesinleşmiş Kamu Alacaklarının Yeniden Yapılandırılması

Kanunun yayımlandığı 19.08.2016 tarihi itibarıyla vadesi geçtiği halde ödenmemiş veya ödeme süresi henüz geçmemiş olan vergilerin **aslı aynen alınacak**, ancak asla bağlı cezaların tamamı silinecektir.

Gecikme zammı ve gecikme faizi yerine Yİ-ÜFE'ye göre hesaplanacak faiz tahsil edilecek.

Vergi aslına bağlı olmaksızın kesilen vergi cezalarının (gümrük vergisi dahil) %50'si silinecek, bunlar için hesaplanan gecikme zammı yerine Yİ-ÜFE'ye göre hesaplanacak faiz tahsil edilecektir.

Eşyanın gümrüklenmiş değerine bağlı olarak kesilen idari para cezalarının %30'u tahsil edilecek kalan %70'inin tahsilinden vazgeçilecektir.

2016 yılına ilişkin olup vadesinde ödenmeyen geçici vergilerin gecikme faizi ve gecikme zammı yerine Yİ- ÜFE oranına göre hesaplanan faiz tahsil edilecektir.

Yeniden yapılandırma sayesinde gecikme faizi ve gecikme zammında duruma göre %70-80'e varan indirim söz konusu olmaktadır.

IV-Kanun Hükümünden Yararlanılmasının İhlali

A-Taksitlendirilmiş Borçların Zamanında Ödenmemesi Halinde

Kesinleşmiş borçlarını yeniden yapılandıranların borç taksitlerini süresinde ödemesi gerekir

Bu Kanuna göre taksitlendirilmiş borçların **ilk iki taksiti** süresinde ödenmediği takdirde kanun hükmünden faydalanılamayacaktır. (Md:10/9) İlk iki taksit ödenmek şartıyla, bir takvim yılında 2'den fazla taksit süresinde ödenmediği takdirde kanun hükmünden yararlanılamayacaktır. Bir takvim yılında en fazla 2 taksiti süresinde ödemeyen veya eksik ödeyenler kanun hükümlerinden yararlanabilecek, ancak ödenmeyen taksitler son taksiti izleyen ayın sonuna kadar gecikilen her ay ve taksit için gecikme zammı oranında **geç ödeme zammı** ile birlikte ödenecek.

B-Dönem Vergilerinin Vadesinde Ödenmemesi Halinde

Kesinleşmiş, kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan borçlarını yeniden yapılandıranların taksit süreleri içerisinde aşağıda belirtilen vergi türlerini de çok zor durum hali hariç zamanında ödemeyenler, şartlar ihlal edildiği gerekçesiyle kanun hükümlerinden yararlanamayacaktır. (Md.3/9) Diğer bir ifade ile mükellefler hem taksitlendirdikleri borçlarını taksit süresi içinde ödemek hem de taksitlendirme süresi içinde aşağıda belirtilen vergi türleri nedeniyle beyan üzerine tahakkuk edecek vergilerin de zamanında ödenmesi gerekmektedir.

-Yıllık Gelir/Kurumlar Vergileri

-Gelir/Kurumlar stopaj vergisi,

-KDV

- ÖTV

Kanunun 2 ve 3. madde hükümlerinden faydalanarak borçlarını taksitlendirenlerin, yukarıda belirtilen dört vergi türünden doğan ve taksit süresince doğacak olan vergilerin **çok zor durum hali** olmaksızın her bir vergi türü itibarıyla bir takvim yılında ikiden fazla vadesinde ödenmemesi halinde yeniden yapılandırma hakkını kaybedecektir.

Örneğin gelir vergisi mükellefi olan borçlu, kanunun 2 veya 3. Maddesi hükmünden yararlanmış olması halinde, taksit süreleri içinde kalan dönemlere ait gelir vergisi, katma değer vergisi, gelir stopaj vergisi ile mükellefiyetinin bulunması halinde ÖTV de vadelerinde ödemesi gerekmektedir. Bir takvim yılında her bir vergi türü için en fazla iki defa ihlal edilebilecek, üçüncü ihlale konu verginin vadesinin rastladığı ayın sonuna kadar ödedikleri taksitler için kanun hükmünden yararlanabileceklerdir. Cari döneme ait damga vergisi, emlak vergisi, MTV'nin vadesinde ödenmemesi ihlal sayılmayacaktır.

V- Kesinleşmemiş Veya Dava Aşamasındaki Alacaklarının Tasfiyesi

İlk derece mahkemesinde açılmış davalardan vazgeçilmesi veya dava açma süresi henüz geçmemiş tarhiyatlar için dava açılmaması şartıyla;

-Vergi aslının %50'si silinecek, %50'si ödenecek,

-Vergi aslına bağlı olarak kesilen cezaların tamamı silinecek,

-Vergi aslına bağılı olmayan (özel usulsüzlük veya usulsüzlük) cezaların %25'i ödenecek, %75'i silinecek,

-Gecikme faizi yerine Yİ- ÜFE oranına göre faiz hesaplanacak

VI-İtiraz Ve Temyiz Aşamasındaki Alacakların Durumu

İtiraz ve temyiz aşamasındaki alacaklarda mükellefin davadan vazgeçmesi halinde;

1.) Son kararın terkin (mükellef lehine) olması halinde,

- Vergi aslının %20'si ödenecek, %80'i silinecek,

- Asla bağılı cezanın tamamı silinecek,

- Asla bağılı olmayan vergi cezasının %10'u ödenecek, %90'ı silinecek,

- Gecikme faizi/zammı yerine Yİ-ÜFE oranında hesaplanacak faiz ödenecek,

2.) Son kararın tasdik veya tadilen tasdik (mükellef aleyhine) olması halinde;

-Tasdik edilen vergi aslının tamamı ödenecek,

-Asla ait cezanın tamamı silinecek,

-Asla bağılı olmayan cezaların %25'i ödenecek, %75'i silinecek,

-Gecikme faiz/zammı yerine Yİ-ÜFE uygulanacak,

3.) Son kararın mükellef lehine bozma olması halinde verginin %50'si ödenecek, ceza kaldırılacak, ödenecek vergiye Yİ-ÜFE uygulanacaktır.

VII- Yeniden Yapılandırılan Borç Taksitlerinin Vadesinde Ödenmemesi Halinde;

İhtilaflı borçlarını yeniden yapılandırılanların borç taksitlerini süresinde ödemesi gerekir.

Bir takvim yılında ikiden fazla taksit süresinde ödenmediği takdirde kanun hükmünden yararlanılamayacaktır.

VIII-İnceleme Tarhiyat Aşamasındaki İşlemlerin Tasfiyesi

Kanunun yayımlandığı tarihten önce başlayan vergi incelemeleri devam edecek, inceleme sonunda yapılacak tarhiyatlar nedeniyle "kesinleşmemiş alacaklar" için getirilen olanaklardan yararlanılabilecektir. Bu kapsamda;

-Tarih edilecek verginin %50'sinden vazgeçilecek,

-Vergi aslına bağılı olarak kesilen cezaların tamamı silinecek,

-Vergi aslına bağılı olmayan (özel usulsüzlük veya usulsüzlük) cezaların %25'i ödenecek, %75'i silinecek,

Gecikme faizi yerine Yİ-ÜFE oranına göre faiz hesaplanacak

IX-Matrah Artırımının Kapsamı ve Özellikler

Gelir Vergisi

Kurumlar Vergisi

Katma Değer Vergisi

Gelir /Kurumlar Vergisi Stopajında kapsama dahil ödemeler

- Ücret Ödemeleri,
- Kira Ödemeleri
- Zirai Ürün Ve Hizmet Ödemeleri
- Serbest Meslek Kazancına İlişkin Ödemeler
- Vergiden Muaf Esnaflara Yapılan Ödemeler
- Yıllara Yaygın İnşaat İşi Ödemeleri

ÖTV, BSMV, ÖİV, Damga Vergisi, Harçlar, Emlak Vergisinde de matrah artırım söz konusu değil.

A-Matrah Artırımında Özellikler

Matrah artırım 2011-2015 yılları için yapılabilecek, artırım için **31 Ekim 2016** tarihine kadar müracaat edilebilecektir.

Artırımı bulan yıllarla ilgili olarak vergi incelemesi yapılamayacaktır. Artırımın hesabında vergi incelemesi sonucu kesinleşen matrah ve ek matrah beyanları birlikte dikkate alınacaktır.

Matrah artırımında bulunulan yılda zarar beyan edilmiş ise zararın %50'sinden izleyen yıllarda yararlanılamayacak,

Matrah artırım nedeniyle tahakkuk eden vergi peşin veya taksitle ödenebilecek,

Matrah veya vergi artırım dolayısıyla verilecek yıllık, muhtasar ve katma değer vergisi beyannameleri ve diğer beyannameler için damga vergisi alınmayacak,

Matrah artırımlarına ilişkin beyannameler elektronik ortamda verilecek. Elektronik ortamda beyanname verme mecburiyetinde olmayanlar (kira geliri sahipleri gibi) kağıt ortamında beyanname verebilecektir.

B-Matrah Artırımında Ödeme;

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin gelir/kurumlar vergisi matrahlarını artırımları halinde, daha önce **tevkif yoluyla ödemiş oldukları vergiler**, artırılan matrahlar üzerinden hesaplanan vergilerden **mahsup edilemeyecektir**. KDV yönünden yapılan vergi artırımları nedeniyle ödenecek tutarların tevkif yoluyla ödenen vergi alacaklarından mahsup edilebilecektir. KDV iade alacakları ise matrah ve vergi artırım nedeniyle ödenecek vergilerden mahsup edilebilecektir.

Matrah artırımında bulunan mükelleflerin yıllık gelir ve kurumlar vergisine mahsuben daha önce tevkif yoluyla ödemiş oldukları vergilerin iadesi ile ilgili taleplerine ilişkin inceleme ve tarhiyat hakkı saklıdır.

Taksitle ödemenin tercih edilmesi halinde, ikişer aylık dönemler halinde 18 eşit taksitte ödenebilecektir.

C-Matrah Artırımına İlişkin Borçların Süresinde Ödenmemesi Halinde Gecikme Zammı Bir Kat Fazla Uygulanacak;

Matrah/ vergi artırımı yoluyla hesaplanan ve beyan edilen gelir, kurumlar ve katma değer vergilerinin kanunda belirtilen şekilde ödenmemesi halinde, söz konusu taksitler 6183 sayılı kanunun 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı oranının **bir kat fazlası oranında** uygulanacak gecikme zammıyla birlikte takip ve tahsil edilecektir.

Taksitlerin ödenmemiş olması matrah artırımından kazanılan hakları ortadan kaldırmaz.

D-Kurumlar Vergisinde Matrah Artırım Oran Ve Tutarı

Artırılacak matrah, yıllar itibarıyla beyan edilen matrahın belli bir yüzdesinden ve aşağıda belirtilen asgari tutarlardan az olamayacaktır.

Yıl	Artırım Oranı	Asgari Matrah (TL)
2011	%35	28.000
2012	%30	29.650
2013	%25	31.490
2014	%20	33.470
2015	%15	37.940

Artırılacak matraha %20 kurumlar vergisi uygulanacaktır. Ancak, bu kanunun diğer hükümlerinden (kesinleşmiş vergi borcu veya dava aşamasında vergi borcu gibi) yararlanmayanlar için %15 vergi oranı uygulanacaktır.

E- Gelir Vergisinde Matrah Artırım Oran ve Tutarı

Artırılacak matrah, yıllar itibarıyla beyan edilen matrahın belli bir yüzdesinden ve aşağıda belirtilen asgari tutarlardan az olamayacaktır.

Yıl	Artırım Oranı	Bilanço/SMK	İşletme
2011	%35	14.000	9.500
2012	%30	14.820	9.890
2013	%25	15.740	10.490
2014	%20	16.740	11.160
2015	%15	18.970	12.650

Artırılacak matraha %20 gelir vergisi uygulanacaktır. Ancak, bu kanunun diğer hükümlerinden (kesinleşmiş vergi borcu veya dava aşamasında vergi borcu gibi) yararlanmayanlar için %15 vergi oranı uygulanacaktır.

Gelir ve Kurumlar Vergisi stopajı nedeniyle muhtasar beyanname ile beyan edilen vergiler nedeniyle gerçekleştirilecek matrah ve vergi artırımlarına ilişkin oranlar Kanunun 5/2'nci maddesinde belirtilmiştir.

XI-Katma Değer Vergisinde Vergi Artırımı

İlgili yıl içinde verilen beyannamelerde gösterilen toplam “hesaplanan KDV'nin” belli bir oranı kadar ek vergi ödenmesi gerekmektedir. Artırım yıllık olarak yapılabilecektir, yılın belli ayları için vergi artırım söz konusu değil.

İstisna veya diğer nedenlerle hesaplanan KDV beyan etmeyenler ilgili yıl için artıracakları gelir/kurumlar vergisi matrahının %18'i kadar KDV beyan etmek durumundadır.

Devreden KDV olanlarda devir KDV düzeltilmeyecektir. Sonraki döneme devreden KDV yönünden vergi incelemesi yapılabilecektir.

Katma Değer Vergisinde Vergi Artırım Oranları

Yıl	Artırım Oranı
2011	%3,5
2012	%3
2013	%2,5
2014	%2
2015	%1,5

XII-Matrah ve Vergi Artırımından Yararlanamayacak Olanlar

VUK'nun 359 uncu maddesinin (b) fıkrasındaki “defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen **sahte olarak düzenleyenler**”, matrah artırım hükümlerinden yararlanamazlar. **Sahte belge kullananlar** kanunun sağladığı bütün avantajlardan yararlanabilir.

XIII- Peşin Ödeme Halinde Faizin %50 İndirimli Uygulanacaktır

6736 sayılı Kanun hükümlerine göre hesaplanan vergi ve faizin tamamının ilk taksit ödeme süresi içinde ödenmesi halinde, hesaplanan faiz tutarı üzerinden ayrıca %50 indirim uygulanacaktır.

XIV- Taksitle Yapılacak Ödemelerde Uygulanacak Katsayı (Faiz) Oranları

Taksit Sayısı	Uygulanacak Katsayı
6 eşit taksit için	1,045
9 eşit taksit için	1,083
12 eşit taksit için	1,105
18 eşit taksit için	1,15

XV- Pişmanlık Hükümlerinden Faydalanma

Mükellefler isterlerse 31 Ekim 2016 tarihine kadar 30.06.2016 tarihinden önceki dönemler için VUK'nın 371. Maddesi hükümlerine göre pişmanlık beyannamesi verebilirler. Bu takdirde vergi aslının tamamı ile pişmanlık zammı yerine Yİ-ÜFE oranında hesaplanacak faiz 18 eşit taksitte ödenebilecektir. Matrah artırımının konusuna girmeyen damga vergisi ve tapu harçlarında bu haktan yararlanılması mümkündür. Bu haktan yararlananlar için özel usulsüzlük cezası kesilmeyecektir. (Md: 4/9)

XVI- Kasa ve Ortaklardan Alacaklar Hesabının Düzeltilmesi

6736 sayılı Kanununun 6/3-c maddesinde, bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükelleflerine, 31/12/2015 tarihi itibarıyla düzenledikleri bilançolarında görülmekle birlikte işletmelerinde bulunmayan **kasa** mevcutları ile 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 30 Kasım 2016** tarihine kadar vergi dairelerine beyan etmek suretiyle kayıtlarını düzeltmelerine imkan tanınmıştır. Şirketler düzelttikleri söz konusu tutarın %3'ü oranında vergi beyan etmek suretiyle yasa hükmünden faydalanabilecektir.

1- Ortaklardan Alacaklar Hesabıyla İlgili Hesaplar

Kanun hükmünde ortaklardan olan alacaklarla ilgili diğer hesapların da düzeltilmesi mümkün bulunmaktadır. Tek düzen hesap planına göre ortaklardan olan alacakların 131veya 231, ortaklara olan borçların 331veya 431 nolu hesaplarda izlenmesi gerekir. Ancak söz konusu alacak ve borçların başka hesaplarda da izlendiği durumlarda, örneğin 136, 159, 195, 196 nolu hesapların da ortaklarla ilgili olması durumunda bu hesaplardaki tutarların da düzeltilmesi mümkündür.

2- Düzeltmenin Muhasebesi

Düzeltilen tutar 31.12.2015 tarihli bilançoda gösterilen tutarı aşamayacağı gibi düzeltme (beyan) tarihindeki tutarı da aşamayacaktır. Düzeltilen hesap tutarı muhasebe kayıtlarında **689-Olağandışı zararlar hesabına** "zarar" olarak yazılacak ve bu tutar kurumlar vergisi matrahının hesabında gider olarak dikkate alınmayacak, diğer bir ifade ile kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Ayrıca düzeltilen hesaplar üzerinden hesaplanacak %3 oranındaki vergi tutarı da kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Kasa Hesabındaki 100 Bin TL Fazlalığın Düzeltme Kaydı:

Örnek Uygulama;

-----/-----	
689- Diğer Olağandışı Gider Ve Zararlar	100.000 TL
(6736 Sayılı Kanununun 6/3 Maddesi)	
100 Kasa	100.000 TL
-----/-----	
Verginin Hesaplanması:	
-----/-----	
689 Diğer Olağandışı Gider Ve Zararlar	3.000 TL
360 Ödenecek Vergi Ve Fonlar	3.000 TL
-----/-----	

Hesaplanan %3 oranındaki vergi, beyanname verme süresi olan **30 Kasım 2016 tarihine kadar** ödenmesi, ödenmeyen vergilerin 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre gecikme zammıyla birlikte takip ve tahsil edilecektir.

Tüzel kişi veya ticari işletme niteliğindeki ortaklardan olan fiktif alacakların bu şekilde düzeltilmemesi gerektiği düşünülmektedir. Aksi takdirde borçtan kurtulan tüzel kişi ortak borcun tamamını vazgeçilen alacak olarak gelir yazmak durumunda kalır. Yurt dışındaki tüzel kişi ortaklardan olan alacak ve borçların da söz konusu düzeltme hakkından yararlanması mümkün bulunmaktadır.

Ortaklardan Alacaklar Hesabındaki 100 Bin TL'nin Düzeltme Kaydı; Örnek Uygulama

/	
689 Diğer Olağandışı Gider Ve Zararlar	100.000 TL
(6736 Sayılı Kanununun 6/3 Maddesi)	
131/231 Ortaklardan Alacaklar	100.000 TL
/	
Verginin Hesaplanması ve kaydı:	
/	
689 Diğer Olağandışı Gider Ve Zararlar	3.000 TL
360 Ödenecek Vergi Ve Fonlar	3.000 TL
/	

3- Şirkete Borçlanma Yasağı

Pay sahipleri sermaye taahhüdünden doğan ve vadesi gelmiş borçlarını ifa etmedikçe ve şirketin serbest yedek akçelerle birlikte karı geçmiş yıl zararlarını karşılayacak düzeyde olmadıkça şirkete borçlanamaz. (TTK, Md.358) Bu hükme aykırı hareket edenlere üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezası verilir. (Md:562/5-b) Kanun hükmüne göre pay sahiplerinin şirkete sınırsız şekilde borçlanması yasaklanmıştır. Buna göre;

1-Sermaye taahhüt borcu varsa ortaklar hiçbir şekilde şirkete borçlanamayacaktır.

2-Ortakların sermaye taahhüt borcu yoksa ortaklar, “serbest yedek akçe ve geçmiş yıllar karları toplamı geçmiş yıllar zararlarını kapatmıyorsa şirketten borç para alamayacaklardır. Geçmiş yıllar zararı olmayan şirketlerde ortakların borçlanması için bir üst sınır konulmamıştır.

Örneğin, sermayesi 100.000 TL, kanuni yedek akçesi 20.000 TL olan ve geçmiş yıl zararı 50.000 TL olan bir şirket ortağına borç veremeyecektir. Aynı şirketin 50.000 TL geçmiş yıl zararına karşın 200.000 TL geçmiş yıllar karı varsa ortaklar şirkete borçlanabilecektir. Dağıtılmamış karı aşan tutarda ortaklara verilen borçlar ya sermayeden ya da borçlanma yoluyla edinilen kaynaklardan sağlanmış olacaktır.

4- Zarar Aktifleştirebilir Mi?

TTK'nın **Batıl Kararlar** başlıklı 391 inci maddesinin 1/b fıkrasına göre, “anonim şirketin temel yapısına uymayan veya *sermayenin korunması ilkesini gözetmeyen kararlar batıldır.*” Muhasebe kayıtlarından ve bilançonun düzenlenmesinden yönetim kurulu sorumludur.

TTK'nın “**aktifleştirme yasağı**” başlıklı 74 üncü maddesinde, “*Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmemişse, işletmenin kuruluşu ve öz kaynak sağlanması amacıyla yapılan harcamalar için bilançoya aktif kalem konulamaz.*” Kanun koyucu kuruluş giderlerinin bile aktifleştirilmesini kabul etmezken, zarar yazılan alacağın “varlık” gibi gösterilmesi kabul edilemez. TTK'nun 515 inci maddesinde belirtilen “dürüst resim ilkesi” de bunu ifade eder.

Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6736 Sayılı Kanun Genel Tebliğinin VI/C bölümünde, mükelleflerin Ortaklardan Alacaklar hesaplarındaki tutarı 689- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar hesabı yerine bilançonun aktifinde bir geçici hesap oluşturma tercihinde bulunabileceği belirtilerek

296 nolu hesabın “Geçici Hesap” olarak kullanılması önerilmiştir. Bu hesabın nasıl ve ne zaman kapatılacağı konusunda bir açıklamada bulunulmamıştır.

Böyle bir “tercih” muhasebe ilkeleri yönünden kabul edilemez. Bakanlığın kanuna aykırı teşvik ve yönlendirmesi doğru olmamıştır.

5- Düzeltilen Alacak Tutarı Kar Dağıtımı Yapıldığı Gerekçesiyle Daha Sonra Vergilendirilebilir Mi?

Yayımlanan Tebliğin VI/C-3. bölümünde, “... **mükelleflerce kâr dağıtımı yapılması halinde, ticari bilanço açısından dağıtılabilir ticari kâr tutarı, 6736 sayılı Kanununun 6 ncı maddesinin üçüncü fıkrası kapsamında beyan edilen ve “689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar” hesabı altında muhasebeleştirilen tutarlar dikkate alınmaksızın tespit olunacaktır.**” Denilmektedir.

Tebliğde yapılan bu açıklamaya göre, kar dağıtacak olan şirketler, 6736 sayılı Kanun kapsamında zarar yazılan tutarı, sonraki yıllarda dağıtacakları ilk kar dağıtımından itibaren kar payına ilave ederek menkul sermaye iradı olarak vergilendirmeleri gerekecektir. Bir taraftan söz konusu tutarların şirket tarafından harcandığı veya ticari amaç dışında işletmeden çekildiği kabul edilerek ticari bilançoda zarar olarak dikkate alınan bir işlemin “ticari zarar niteliği taşımadığı” gerekçesiyle vergiye tabi tutulmasının istenmesi tam anlamıyla bir çelişkidir. Bu açıklama, TTK hükümlerine de muhasebe prensiplerine da aykırı olup kabul edilemez. Tebliğde yapılan açıklama, 6736 sayılı Kanununun 6/3-c üncü maddesindeki “**Bu fıkra uyarınca beyan edilen tutarlar nedeniyle ilave bir tarhiyat yapılmaz**” şeklindeki kanun hükmü karşısında da kabul edilemez. Tebliğdeki söz konusu açıklama kanun hükmüne açıkça aykırıdır.

Fiilen ve hukuken elde edilmeyen ve muhasebe kurallarına göre gider/zarar yazılan bir tutarın menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi söz konusu edilemez.

XVII- İşletmede Mevcut Olduğu Halde Kayıtlarda Yer Almayan Stoklar

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin işletmelerinde **mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan** emtia, makine, teçhizat ve demirbaşların emsal bedeli ile kayda alınması mümkündür. 30 Kasım 2016 tarihine kadar vergi dairesine beyanname ile beyan edilebilecektir. Kayda alınan sabit kıymetler için amortisman ayrılmayacaktır. Bu kıymetlerin satılması halinde satış bedeli ile kayıtlı bedel arasındaki olumsuz fark zarar kabul edilmeyecektir. Üretim işletmelerinde ham madde ve yardımcı maddeler ile mamul mallar da emtia gibi dikkate alınacaktır. (Bu mallar 150,151,152 nolu hesaplarda kullanılması gerekmektedir.)

KDV oranı ve indirimi;

Genel orana tabi sabit kıymetler ve mallarda %10, indirimli orana tabi olanlarda cari oranın yarısı kadar (%0,5 veya %4) KDV uygulanacaktır. Hesaplanan KDV 2 nolu beyanname ile beyan edilecek, emtia için hesaplanan KDV 1 nolu KDV beyannamesinde indirilecek, ancak sabit kıymetler için hesaplanan KDV indirilemeyecek, ancak **kazancın tespitinde gider** olarak dikkate alınabilecektir. Teslimleri KDV’nden müstesna olan mallarla ilgili olarak bu uygulamadan yararlanılamayacaktır.

Muhasebe kaydı;

Bilanço esasına göre defter tutanlar envanterlerine kaydettikleri emtia ve sabit kıymetlerin bedelini bilançolarında sermaye yedeği olarak gösterebilecektir. Tebliğde Ticari Mallar hesabına kaydedilen tutarın bilançoda **525 Kayda Alınan Emtia Özel Karşılığı** hesabında, demirbaşlar, makine ve teçhizatlar hesabına kaydedilen tutarın bilançoda **526 Demirbaşlar, Makine ve Teçhizatlar Özel Karşılık** hesabında izlenmesi

gerektiği belirtilmiştir. Makine, teçhizat ve demirbaşlar için ayrılan karşılıklar, bunların satılması halinde birikmiş amortisman olarak kabul edilecektir.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ise söz konusu emtiayı defterlerinin gider kısmına satın alınan mal olarak kaydedeceklerdir.

İşletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda bulunmayan ve emsal bedeli 10 bin TL olan malın kayda alınmasında muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır;

rnek

-----/-----		
153 Ticari Mallar	10.000.-	
191 İndirilecek KDV	1.000.-	
525 Kayda Alınan Emtia Karşılığı (6736 sayılı kanunun 6/1. maddesi)	10.000.-	
360 denecek Vergi ve Fonlar (Sorumlu sıfatı ile denecek KDV)		1.000.-
----- / -----		

Kayıtlarda Olmayan Sabit Kıymetlerin Kayda Alınması

-----/-----		
253 Tesis Makina Ve Cihazlar	40.000.-TL	
689 Diğer Olağandışı Gid.Ve Zar	4.000.-TL	
526 Demirbaş Makine Ve Teçhizat zel Karşılığı (6736 Sayılı Kanunun 6/1. Maddesi)	40.000.-TL	
360 denecek Vergi Ve Fonlar (Sorumlu Sıfatıyla denecek KDV)		4.000.-TL
----- / -----		

XVIII- Kayıtlarda Yer Aldığı Halde İşletmede Mevcut Olmayan Malların Durumu

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri kayıtlarında yer aldığı halde işletmede mevcut olmayan mallarını emsal bedeli ile fatura düzenlemek ve vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek suretiyle stok kayıtlarını düzeltmeleri mümkün bulunmaktadır. Fatura bedeli emsal bedele uygun olacaktır.

Faturada cari oran üzerinden KDV hesaplanacaktır. denmesi gereken KDV üç eşit taksitte ödenebilecektir. 1. Taksit 30 Kasım 2016 tarihinde, 2. Taksit 31 Ocak 2017, 3. Taksit 31 Mart 2017 tarihinde ödenecektir. Satış bedeli ile malın stoktaki maliyet bedeli arasındaki fark sonuç hesaplarına intikal ettirilecek ve 2016 dönem kar zararını içinde beyan edilecektir.

Hesaplanan KDV 689 nolu Olağan dışı zararlar hesabında kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilecektir. Söz konusu faturanın düzenlendiği dönemde 1 nolu KDV beyannamesinde denecek KDV doğmuyorsa hesaplanan KDV için herhangi bir işlem yapılmayacaktır. Beyannamede denmesi gereken KDV çıkıyorsa, söz konusu faturanın düzenlenmesinden kaynaklanan KDV  taksitte ödenebilecektir. KDV çıkması ve taksitlendirme hakkından yararlanılmak istendiği takdirde halinde Tebliğ ekindeki 21 nolu ek beyanname verilecektir.

Maliyet bedeli 100 bin TL olan ve daha önce faturasız satılan veya maliyet hesaplarına intikal ettirilen malın emsal bedeli 120 bin TL, ve KDV oranını %1 ise kayıtlar aşağıdaki gibi yapılacaktır:

Örnek Uygulama

689 Diğer Olağandışı Gid. Ve Zar	121.200 TL
(Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)	
600 Yurtiçi Satışlar	120.000 TL
(6736 Sayılı Kanunun 6/2. Maddesi)	
391 Hesaplanan KDV	1.200 TL

Düzenlenen Fatura Nedeniyle “Ticari Mallar” Hesabının Düzeltilmesi.

621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti	100.000 TL
153 Ticari Mallar	100.000 TL

Kayıtlarda Yer Aldığı Halde İşletmede Yer Almayan Stoklar İçin Fatura Düzenlenmesi

Faturada alıcı kısmına 6736 sayılı kanun uyarınca düzenlendiği yazılacaktır. Yapılan işlem sonucu söz konusu mala ait KDV ile stokta gösterilen maliyet bedeli ile fatura bedeli (emsal bedel) arasındaki olumlu farkın vergisi 2016 yılına ilişkin gelir/kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

XIX- Ba/Bs Formlarında Gösterim

Kayıtlarda yer aldığı halde işletmede yer almayan mallar nedeniyle düzenlenen faturalar Bs formlarında beyan edilecektir. Bs formunda vergi kimlik numarası yerine 4444 444 444 yazılacaktır. İşletmede yer aldığı halde kayıtlarda yer almayan mallar ve sabit kıymetler için envanter listesi düzenlenecek ve bu listelerdeki varlıklar defter kayıtlarına alındığı takdirde Ba formunda bildirilecek, vergi kimlik numarası yerine 3333 333 333 yazılacaktır.

XX- Yurt İçi Ve Yurt Dışındaki Varlıkların İşletme Kayıtlarına Alınması

6736 Sayılı Kanunun 7nci maddesine göre yurt dışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının 31.12.2016 tarihine kadar Türkiye’ye getirilmesi, ticari işletmeye ait olanların kanuni defter kayıtlarına alınması mümkün bulunmaktadır. Aynı şekilde yurt içinde bulunan ve ticari işletmeye ait olan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile gayrimenkullerin 31.12.2016 tarihine kadar kanuni defter kayıtlarına alınması ve bilançoda öz kaynaklar hesap grubunda gösterilmesi mümkün bulunmaktadır. Söz konusu işlemler nedeniyle herhangi bir vergi beyan edilmeyecek ve işletme kayıtlarına alınan varlıklar işletme sahiplerince serbestçe tasarruf edilebilecektir. Bu konuda **Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6736 Sayılı Kanun Genel Tebliğinin VII. Bölümünün** incelenmesini önermekteyiz.

XXI- Kesinleşmiş Sosyal Güvenlik Prim Borçlarının Yapılandırılması

6736 sayılı Kanunun 8. Maddesine göre 2016 yılı Haziran ayı ve önceki aylara ilişkin olup 19 Ağustos tarihinden önce tahakkuk ettiği halde ödenmemiş olan sigorta primi, emeklilik keseneği ve kurum karşılığı, işsizlik sigortası primi, sosyal güvenlik destek primi, isteğe bağlı sigorta primi, topluluk sigorta primi, SGK tarafından takip edilen damga vergi, özel işlem vergisi ve eğitime katkı payı asılları ile bu alacaklara 19.8.2016 tarihine kadar geçen süre için hesaplanan Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın ödenmesi halinde gecikme zam ve gecikme faizlerinin tahsilinden vazgeçilmektedir.

Ayrıca 30.06.2016 tarihine kadar ödenmemiş idari para cezalarının %50'si kaldırılmaktadır. Kanun hükmüne göre 30.06.2016 tarihine kadar bitirilmiş özel nitelikli inşaatlar ile ihale konusu işlere ilişkin olup 19.08.2016 tarihinden önce resen tahakkuk ettirilen eksik işçilik tutarlarının yeniden yapılandırılması mümkün bulunmaktadır. SGK prim borçları hakkında 6736 sayılı Kanununun 8 ve 9 uncu maddeleri ile bu konuda SGK tarafından yayımlanan tebliğ ve genelgelerin izlenmesinde yarar bulunmaktadır. SGK prim borçlarının Aralık 2016 ayından itibaren ikişer aylık dönemler halinde azami onsekiz eşit taksitte ödenmesi mümkün bulunmaktadır.

XXII- SONUÇ

Mükelleflerin gerek vadesi geçmiş gerekse ihtilafı olan vergi, SGK prim borçları ile bazı kamu kurum ve kuruluşlarına olan borçlarını 6736 sayılı yasa çerçevesinde yeniden yapılandırmalarında büyük yarar bulunmaktadır. Kanun hükmünden yararlanma sürelerine dikkat edilmelidir.

Halen vergi incelemesi süren işlemlerde de yasadan yararlanılmasında fayda görülmektedir. 2011-2015 yılları için matrah/vergi artırımında bulunulması ilerde muhtemel bir vergi incelemesini önleyecektir. Bu nedenle değerlendirme şirket yöneticilerine ait olmak üzere, riskli görülen vergi türü veya türleri için matrah/vergi artırımından yararlanılmasını önermekteyiz. Ayrıca, kasa ve ortaklardan alacaklar hesapları ile gerçeği yansıtmayan stok hesaplarının da düzeltilmesinde yarar görmekteyiz.

Daha fazla bilgi için müşavirliğimize müracaat ediniz.

Saygılarımızla.

**KANIT YEMİNLİ MALİ
MÜŞAVİRLİK LTD.ŞTİ**

ÖZET TABLO (TAKVİM)

Konu	Son Başvuru Süresi	Taksit Sayısı	İlk Taksit Ödeme Günü
Kesinleşmiş Vergi Alacaklarının Yeniden Yapılandırılması	31.10.2016	Peşin-18 Taksit	30.11.2016
Dava Aşamasındaki İhtilafları Alacakların Tasfiyesi	31.10.2016	Peşin-18 Taksit	30.11.2016
Henüz Kesinleşmeyen Dava Ve Uzlaşma Aşamasındaki İşlemler (*)	31.10.2016	Peşin-18 Taksit	30.11.2016
Vergi İnceleme Aşamasındaki İşlemlerin Yapılandırılması (**)	31.10.2016	Peşin-18 Taksit	30.11.2016
Pişmanlık Hükümlerine Göre Beyanname Verme	31.10.2016	Peşin-18 Taksit	30.11.2016
Matrah Ve Vergi Artırımında	31.10.2016	Peşin-18 Taksit	30.11.2016
İşl. Olduğu Halde Kayıtlarda Yer Almayan Stoklar Ve S.Kıymetlerin Düz.	30.11.2016	Peşin	30.11.2016

Kayıtlarda Yer Aldığı Halde İşl. Mevcut Olmayan Stoklar Ve S.Kıy.Düz.	30.11.2016	Peşin-3 Taksit	30.11.2016
Kasa Farklarının Düzeltmesi	30.11.2016	Peşin	30.11.2016
Ortaklardan Alacaklar Hesabı Düzeltmesi	30.11.2016	Peşin	30.11.2016
Yurtdışı Varlıkların Türkiye'ye Getirilmesi	31.12.2016	-	31.12.2016
Yurtiçi Varlıkların İşletme Kaydına Alınması	31.12.2016	-	31.12.2016
Sgk Prim Borçlarının Yeniden Yapılandırılması	31.10.2016	Peşin-18 Taksit	30.11.2016
Belediyelere Olan Borçların Yapılandırılması	31.10.2016	Peşin-18 Taksit	30.11.2016
Kamu Kurum Niteliğindeki Kurumlara Olan Borçların Yapılandırılması	31.10.2016	Peşin-9/18 Taksit	30.11.2016

(*) 19.08.2016 tarihinden önce uzlaşma tarihi verilenlerin bu kanun hükmünden faydalanmak istemeleri halinde uzlaşma talebinden vazgeçmek için vergi dairesi başkanlıkları ve ilgili vergi dairelerine vazgeçme dilekçesi verilmesi gerekmektedir. Uzlaşmaya varılmış olması halinde ayrıca bu kanun hükümlerinden faydalanılamaz.

(**) Vergi incelemesinin 30 Eylül 2016 tarihine kadar tamamlanmaması halinde ilgili yıl için matrah artırımında bulunulabilecektir.

30 Eylül'e kadar incelemenin tamamlanmadığı ve matrah artırımında bulunulmaması durumunda da inceleme raporunun tebliğinden itibaren 1 ay içinde müracaat edilerek Kanunun 4. maddesi hükümlerinden yararlanılabilecektir.