



KAYDA ALINAN EMTİA KARŞILIĞI HESABININ MARJİNAL FAYDALARI VE NİTELİĞİ

Ahmet Yüksekol

SMMM, TÜRMOB İşyerleri Hizmet ve Kalite İzleme Kurulu Üyesi, Türkiye,
e-mail: ahmetyuksekol@deneyinsmmm.com

Özet

Muhasebe mesleğine 1992 yılında sınıf atlatan MSUGT-Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin, Tekdüzen Hesap Çerçevesi Hesap Planında 525 hesap kodu yoktu. Fakat yakın tarihimize baktığımızda af kanunları ile bambaşka bir muhasebe ve vergi sisteminde de karşı karşıya kaldık. Burada stok affı kelimesinin marjinalliğinden bahsetmenin tam da sırası...

Af kanunları ülkede eşitliklessnessi getirmekte ve geleceğe güven konusunda vergi mükellefleri nezdinde telafi edilemeyecek düşünceler bırakmaktadır. Hemen akla gelen 5811, 6111, 6736, 7143, 7326, 7440 sayılı yasalar ile matrah artırımları ve stok afları alışkanlık haline gelmiş olup, yeni yasayı bekleme ümidi oluşturmaktadır.

İşletmede mevcut olduğu hâlde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar hakkında yapılacak düzeltme işlemlerinden kaynaklı marjinal faydaları kısaca; Emtia düzeltmesinin maliyet olarak brüt karlılığa etkisi, Karşılık hesabı pasif fonların ortaklara vergisiz dağıtılması, Özkaynak hesabı olmasından dolayı işletmenin finansman gider kısıtlaması oranına pozitif etkisi, Enflasyon muhasebesi uygulaması sonucu enflasyon düzeltme zararı oluşturmaması, İşletme içi fonların sermaye artırımında kullanılması, Beyan edilen emtiaya hesaplanarak ödenen KDV indirim ve iadesi başlıkları altında ele alarak ayrıca tekdüzen hesap planı niteliği çerçevesi de makalemizi oluşturacaktır.

Anahtar Kelimeler : Stok Affı, Kayda Alınan Emtia Karşılığı

GİRİŞ

"525. Kayda Alınan Emtia Karşılığı" tekdüzen hesap planında yoktur. 4369 sayılı Kanuna ilişkin 1 Seri numaralı tebliğ (15 Eylül 1998 tarih ve 23464 mükerrer sayılı Resmi Gazete ile yayımlanmıştır.)[1] ile verilen örneklerde kullanılmıştır. Gelir Vergisi Kanuna eklenen geçici 48. madde ile faturasız mal beyanının kayıtlara alınması örneklenmiştir. Buna göre işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar bu hesaba alacak, ilgili hesaba (örneğin 153 Ticari Mallar hesabına) borç yazılarak kayıtlara alınacaktır. Af kanunlarının bu maddesi gereği mükelleflerin yapması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

Citation/Atıf: YÜKSEKOL, A. (2024). KAYDA ALINAN EMTİA KARŞILIĞI HESABININ MARJİNAL FAYDALARI VE NİTELİĞİ . İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(3): 458-462.

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:

Ahmet Yüksekol

E-mail: ahmetyuksekol@deneyinsmmm.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

31.05.2023

153 TİCARİ MALLAR	5.000.000 TL
191 İNDİRİLECEK KDV	500.000 TL
525 KAYDA ALINAN EMTİA ÖZEL KARŞILIK HESABI	5.000.000 TL
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	500.000 TL

Kanun gerekçesinde, işletme kayıtlarının fiili durumlarına uygun hale getirilerek kayıtlı ekonomiye geçişin teşvik edilmesi, kayıt dışının önlenerek, kayıt altına alınması ve bu sayede gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin yasal kayıtlarının gerçek durumu yansıtır bir hale getirilmesi olarak ifade ediliyor. Alım satım işletmelerinde satışa hazır ticari mallar, imalatçı işletmelerde ise ilk madde ve malzeme, yarı mamul ve mamul mallar stok affı kapsamında beyan edilebilecektir. İnşaat şirketleri (yıllara sari inşaa 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 ve çimento gibi malzemelerini veya yarı mamullerini bildirebiliyorlardı.[1] Teslimleri KDV'den istisna olan emtia ile ilgili olarak stok beyanı/affından yararlanılması mümkün bulunmuyor.

1. EMTİA DÜZELTMESİNİN MALİYET OLARAK BRÜT KARLILIĞA ETKİSİ

Kayda alınan emtiaya ilişkin açık bir ifadeyle faturasız satın alınan malların kayda alınması diyebiliriz. Kayıtlara alınacak emtianın bedeli, bildirim yani kayıtlara alınma tarihindeki rayiç bedel üzerinden belirlenecektir. Rayiç bedel, varlığın değerlendirme günündeki normal alım satım bedeli olacaktır. Bu bedel, mükellefin kendisi tarafından saptanabileceği gibi, bağlı olduğu meslek kuruluşuna da tespit ettirilebilecektir. Son yayınlanan 7440 sayılı kanun metninde yer alan;

“(2) Kayıtlarda yer aldığı hâlde işletmede bulunmayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar hakkında aşağıdaki hükümler uygulanır: a) Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (adi, kollektif ve adi komandit şirketler dâhil), kayıtlarında yer aldığı hâlde işletmelerinde mevcut olmayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlarını, bu Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan sürede, emtialar bakımından aynı nev’iden emtialara ilişkin cari yıl kayıtlarına göre tespit edilen gayrisafi kâr oranını, makine, teçhizat ve demirbaşlar bakımından kendile-

rince veya bağlı oldukları meslek kuruluşunca tespit edilecek rayiç bedellerini dikkate alarak fatura düzenlemek ve her türlü vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek suretiyle kayıt ve beyanlarına intikal ettirebilirler. Gayrisafi kâr oranının cari yıl kayıtlarına göre tespit edilemediği hâllerde, mükellefin bağlı olduğu meslek odalarının belirleyeceği oranlar esas alınır. Bu hükme göre ödenmesi gereken katma değer vergisi, ilk taksit beyanname verme süresinde, diğerleri takip eden birinci ve ikinci ayda olmak üzere üç eşit taksitte ödenir.”[2]

ilgili maddeye göre işletmede bulunmayan emtiaları maliyet bedeliyle kayıtlarda yer alması gereken stokları, rayiç değerleriyle kayıtlara alabiliyorsunuz. Diğer bir deyişle, kayıt dışı stokları piyasa fiyatına rayiç bedelle güncellemiş oluyorsunuz. Böylelikle satışların maliyeti ve karlılığı etki ederek, satışlardan daha az kar etmiş olarak, daha az vergi ödeme imkanına kavuşuyorsunuz.

2. KARŞILIK HESABI PASİF FONLARIN ORTAKLARA VERGİSİZ DAĞITILMASI

a) 7440 sayılı kanunun 6.maddesinde işletme kayıtlarının düzeltilmesi başlığı diğer stok affını barındıran kanunlarda da benzer olarak yer almaktadır. Aşağıdaki bende göre;

“b) Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler aktiflerine kaydettikleri emtia için ayrı, makine, teçhizat ve demirbaşlar için ayrı olmak üzere özel karşılık hesabı açarlar. Emtia için ayrılan karşılık, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi hâlinde sermayenin unsuru sayılır ve vergilendirilmez.”[2]

Kurumlar vergisi mükellefleri kayda alınan emtia tutarını ortaklarına dağıtması sermaye unsuru sayıldığından vergilendirilmeyeceği açıkça yer almaktadır. Şirketler bu işlemi alacakları yönetim kurulu/genel kurul kararı ile işlemi gerçekleştirebilirler. Örnek karar metni şu şekilde olabilir.

“7440 sayılı kanun kapsamında 31.05.2023 tarihinde beyan edilen ve işletmemizde mevcut olduğu halde ka-

yıtlarda yer almayan emtia tutarı olan 5.000.000,00 TL muhasebe kayıtlarımızda 525-Kayda Alınan Emtia Karşılığı hesabında yer almaktadır. 7440 sayılı kanunun kapsamında 525-Kayda Alınan Emtia Karşılığı hesabında yer alan 5.000.000,00 TL tutarın ortaklara temettü olarak hisseleri doğrultusunda aşağıdaki tablodaki gibi dağıtılmasına, nakdi olarak şirketin ödeme durumunun cevaz vermemesi halinde ortakların hesaben alacaklı olmalarına oy birliği ile karar verilmiştir.”

b) Stok affından yararlanan şirketin, ortak veya ortaklarının da şirket olması durumu

Emtia için ayrılan karşılık, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi hâlinde sermayenin unsuru sayılır ve vergilendirilmez. Kanun metni her ne şekilde net olsa da ortağın şirket olması hususuna ilişkin kanun ve tebliğde net yeri yoktur. Fakat, 6736 sayılı Kanun kapsamında, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Gelir ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü’nün 02/05/2018 tarihli ve 62030549-120[94-2018/124]-E.427752 sayılı özelgesi bulunmaktadır. Söz konusu özelgede verilen görüş şu şekildedir;

“İşletmesinde mevcut olduğu halde kayıtlarında yer almayan emtiayı 6736 sayılı Kanunun 6.maddesi hükümleri kapsamında beyan eden X San. ve Tic. A.Ş.’nin söz konusu emtia için özel karşılık hesabında izlediği tutarlar sermayenin unsuru sayılacağından, özel karşılık hesabına kaydedilen bu tutarların ortağı olan şirketinize dağıtılması halinde vergi kesintisi yapılmayacak ve söz konusu ödeme şirketiniz tarafından da kurum kazancına dahil edilmeyecektir. Öte yandan, şirketinize aktarılan bu tutarların gerçek kişi ortaklarınıza dağıtılması durumunda da gelir vergisi kesintisi yapılmayacaktır.”[3]

Yukarıda özelgeye göre stok affından yararlanan tutarın ortak olan şirkete dağıtılması halinde vergi kesintisi yapılmayacak olup, ayrıca ortak olan şirket tarafından da kurum kazancına dahil edilmeyecektir. Bağlı ortaklığı veya iştirakinden kayda alınan emtia karşılığının dağıtılmasını ortak olan şirket kendi gerçek kişi ortaklarına dağıtması durumunda, yine vergi kesintisi yapılmayacaktır.

c) Enflasyon düzeltmesi sonucunda Kayda Alınan Emtia Karşılığının ortaklara dağıtılmasının vergisel durumu

İşletme kayıtlarında yer almayan emtia için ayrılan ve 525 numaralı hesapta izlenen karşılığın,

31.12.2023 tarihli düzeltme öncesi bilançolarında yer alan tutarın ortaklara vergisiz dağıtımı mümkün olup, enflasyon düzeltmesi neticesinde oluşan farkların ortaklara dağıtımı halinde dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin kâr payı dağıtımı olarak vergiye tabi tutulacağı aşıkardır. Şirketlerin söz konusu hesabı alt hesaplarda önemlilik kavramı uyarınca da ayrı takip ederek enflasyon düzeltmesi farklarının ortaklara dağıtılmasının önüne geçilmesi sağlanabilir. Kayda alınan emtia karşılığı hesabının enflasyon farkları vergisel açıdan ortaklara dağıtılmayarak bu tutarlar, şirketin varsa geçmiş yıl zararlarından mahsup edilebilir.

3. ÖZKAYNAK HESABI OLMASINDAN DOLAYI İŞLETMENİN FİNANSMAN GİDER KISITLAMASINA POZİTİF ETKİSİ

Finansman gider kısıtlaması uygulaması; 15.06.2012 tarihinde yayımlanan Resmi Gazete ’de 6322 Sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu 11. madde 1.fıkra i bendi içerisine eklenen madde kapsamında yapılan değişiklik ile 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe konmak üzere yer almıştır. Maliyet-gider öğelerinin baz alınacak yüzdelik dilimi Cumhurbaşkanı yetkisine bırakılmış, bu kapsamdaki 03.02.2021 tarihli ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı , 04.02.2021 tarihli ve 31385 sayılı Resmi Gazete ’de yayımlanarak bu oran %10 olarak belirlenmiştir. İlgili uygulama 01.01.2021 tarihi itibarıyla başlayan vergilendirme dönemlerine ait kazançlarda yürütülmek üzere düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile; finans kuruluşları, kredi kuruluşları, faktöring şirketleri, finansman şirketleri ve finansal kiralama kurumları dışındaki işletmelerde, kullanımda olan yabancı kaynaklar (Tek Düzen Hesap Planı’nda 3 ve 4lü grup hesapların toplam bakiyesi) öz kaynaklar bakiyesini aşıyor ise, aşan kısım ile sınırlı olmak üzere (yatırım maliyeti-ne ilave edilenler kapsam dışındadır) oranlama yapılarak, komisyon, faiz, kur farkı, kar payı, vade farkı ve benzeri işlemlere ait maliyet-gider öğelerinin toplamının %10’u aşmayacak kısmı Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak dikkate alınacaktır.

525-Kayda alınan emtia karşılık hesabı özkaynak kalemlerinden biri olup, işletmelerin özkaynağını artıran bir hesaptır. İşletmeler stok affından faydalanarak, emtialarını kayda alırken karşı tarafta özkaynaklarını da yükseltmektedirler. Bu sayede finansman giderlerinin kısıtlanma

oranına pozitif katkı sağlamaktadır. Stok affı sonrası bazı durumlarda özkaynak işletmenin yabancı kaynaklarından fazla olması durumuna getirdiğinde işletmeler finansman gideri kısıtlaması yapmayacaklardır.

4. ENFLASYON MUHASEBESİ UYGULAMASI SONUCU ENFLASYON DÜZELTMESİ ZARARI OLUŞTURMASI

Enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak mali tablolar ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yapılacak düzeltme işlemlerinin usul ve esasları 30/12/2023 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 555 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiştir. İlgili tebliğde yapılan açıklamalar çerçevesinde, işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtianın kayda alınmasına ilişkin olarak pasifte oluşturulması gereken “525” numaralı karşılık hesabının, parasal olmayan kıymet olarak kabul edilerek enflasyon düzeltmesine tabi tutulması ve düzeltilmiş bilançoda düzeltilmiş değerleriyle yer alması gerekmektedir.

7440 sayılı Kanun kapsamında, işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtianın kayda alınmasına ilişkin olarak pasifte oluşturulan karşılık hesabı (525 Kayda Alınan Emtia Özel Karşılık Hesabı) ‘nın enflasyon düzeltmesi karşısındaki durumu hakkında İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Usul Grup Müdürlüğü’nün 22/05/2024 tarihli ve E-67854564-105[1741-9476]-294972 sayılı özeldesi bulunmaktadır. Söz konusu özeldede verilen görüş şu şekildedir;

“ (1) Öz sermaye kalemlerinden; ...

g) Özel Fonlar (213 sayılı Kanunun 328 ve 329 uncu maddeleri kapsamında oluşturulan sabit kıymet yenileme fonu ile aynı Kanunun 325/A maddesi kapsamında ayrılan girişim sermayesi fonu; 5520 sayılı Kanunun 5/1-e, j ve k bentleri gereğince oluşturulan fonlar; 6111, 6736, 7143, 7326, 7440 sayılı Kanunlar kapsamında, işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtianın kayda alınmasına ilişkin olarak oluşturulan karşılık hesapları; 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun ek 3 üncü maddesi ile 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesi kapsamında oluşturulan fon hesapları gibi) bilançoda düzeltilmiş değerleriyle yer alır.

Buna göre, 7440 sayılı Kanunun mezkûr fıkrası uygulamasına ilişkin olarak, bahse konu Tebliğde yapılan açıklamalar çerçevesinde, işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtianın kayda alınmasına ilişkin olarak pasifte oluşturulması gereken karşılık hesabı olarak kullanılan “525” no.lu hesabın, parasal olmayan kıymet olarak kabul edilerek enflasyon düzeltmesine tabi tutulması ve düzeltilmiş bilançoda düzeltilmiş değerleriyle yer alması gerekmektedir.”[4]

Pasif hesapların enflasyon düzeltmesi hesabında zarar sonucu doğurması gelir ve kurumlar mükellefleri lehine vergisel avantaj sağlayacağı nettir. Dikkat edilmesi gereken konu makalenin 2/c paragrafında değinilen enflasyon farklarının ortaklara dağıtılmaması konusudur.

5. İŞLETME İÇİ FONLARIN SERMAYE ARTIRIMINDA KULLANILMASI

Sermaye artırımı yoluyla; yenileme fonunun ve geçmiş yıllar karlarının sermayeye ilave edilmesinin kar dağıtımı sayılmayacağı kurumlar vergisi mevzuatında, yapılandırma kanunları gereğince “Kayda Alınan Emtia Karşılığı” hesabının sermayeye ilave edilmesinin yine kar dağıtımı sayılmayacağı 6111, 7143, 7326 ve 7440 Sayılı Kanunlarda hüküm altına alınmış, bu hesaplar ile bu hesaplara ilişkin enflasyon düzeltmesi farklarının ve sermaye düzeltmesi olumlu farklarının sermayeye ilave edilmesinin yine kar dağıtımı ve işletmeden çekilme sayılmayacağı da 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 298/A-5 bendinde ve 555 sıra numaralı enflasyon düzeltmesine ilişkin VUK Genel Tebliğinde anlatılmıştır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun enflasyon düzeltmesine ilişkin mükerrer 298.maddesinin A/5 bendinde “.....öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir; bu işlemler kâr dağıtımı sayılmaz.”[5] hükmü kurulmuştur. Dolayısı ile söz konusu öz sermaye kalemleri sermaye artırımı sonucunda sermayenin bir unsuru olma mahiyetlerini kaybetmeyip ana kalem olan sermaye hesabı içerisinde varlıklarını sürdürmektedir.

Sermaye artırımına konu edilmesi sırasında 3568 sayılı yasaya göre yetki almış Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir tarafından hazırlanmış “Sermayeye Eklenebilir İşletme İç Fonların Tespiti” ne ait rapor ile tescili yapı-

labilir. 525 hesap muhasebe kaydının yapıldığı ilgili yılın defterlerine atıfta bulunarak örnek sermaye artırım raporu metni şu şekilde olabilir.

“Kayda Alınan Emtia Karşılığına İlişkin : Şirket, 7440 Sayılı Bazı Alacaklarının Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun uyarınca 6.maddesine istinaden işletme kayıtlarının düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan 2023 yılına ait 5.000.000,00 TL sermaye unsuru sayılan KAYDA ALINAN EMTİA KARŞILIĞINI (525 Hesap) aşağıdaki tarih ve sayısı belirtilen yevmiye maddesi ile muhasebe kaydını yapmıştır. [Yevmiye Kayıt Tarihi / No]

X Sanayi ve Ticaret Limited Şirketinin 2023 yılı defter kayıt ve belgelerinin incelenmesi neticesinde, sermaye unsuru sayılan KAYDA ALINAN EMTİA KARŞILIĞI (525 Hesap) hesabının oluşturulması; Vergi Kanunları, Tek Düzen Hesap Planı ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kurallarına göre yapıldığı tespit edilmiştir.

X Sanayi ve Ticaret Limited Şirketinin, sermayesini 5.000.000,00 TL’den 10.000.000,00 TL’ye çıkarması nedeniyle oluşan 5.000.000,00 TL sermaye artışının sermaye unsuru sayılan KAYDA ALINAN EMTİA KARŞILIĞINDAN karşılanmasında yasal mevzuat açısından hiçbir sakınca olmadığı sonucuna varılmıştır.”

DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Ülkemizde vergide adalet ciddi bir sorun haline gelmişken, kayıt dışı işlemler çok daha önemli bir problemdir. Çünkü yürürlükteki vergi sistemimize neredeyse iki yılda bir getirilen vergi/stok afları ile birlikte kayıt dışı mücadele inandırıcılığını kaybetmiştir. Bu durumda vergi mükellefleri açısından lehine fayda sağlayan bu tip kanunları düzenli olarak bekleme sonucunu doğurmaktadır. Merkezin vergi gelirlerini artırma düşüncesi sonucu af kanunları ticari hayatımıza girse de, mükellefler arasında haksız rekabet konusunu oluşturmaktadır.

Stok affını, kayda alınan emtia olarak avantajlarını genelde maddi ve vergisel olarak beş başlık altında ele aldık. Fakat stok aflarıyla kayda alınan emtianın işletmelerin mükellefiyet sicilleri için de çok önemlidir. Faturasız emtia bulunduranlar, bir anlamda KDV’yi ödeyerek devlet elinden faturasını da almış oluyor. Böylece ileride fatura alınan kurumun özel esaslara girmesi gibi ciddi bir riski tümüyle ortadan kaldırıyor.

Sonuç olarak stok affı sermaye unsuru mu yoksa vergi mükelleflerine ödül mü?

KAYNAKÇA

[1] 15 Eylül 1998 tarih ve 23464 mükerrer sayılı Resmi Gazete,

[2] 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun, 12.03.2023 tarih ve 32130 sayılı Resmi Gazete,

[3] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Gelir ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü’nün 02/05/2018 tarihli ve 62030549-120[94-2018/124]-E.427752 sayılı özelgesi,

[4] İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Usul Grup Müdürlüğü’nün 22/05/2024 tarihli ve E-67854564-105[1741-9476]-294972 sayılı özelgesi,

[5] 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu