**Dursun Ali YAZ**
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
Yeditepe Üniversitesi, MBA
**aliyaz@suadiyedenetim.com.tr**

|  |  |
| --- | --- |
|  |  |

[**Gerçek Dışı Kasa Mevcutlarının Torba Yasa Kapsamında Değerlendirilmesi**](http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/dursun/023)

**Tarih:** 08.03.2011

**ÖZET**

Cumhuriyet tarihinin en kapsamlı **“Mali Af Kanunu”** olarak kabul edilen 6111 sayılı kanunun, “**Kayıtlarda yer aldığı halde işletmede bulunmayan emtia, kasa mevcudu ve ortaklardan alacaklar”**başlıklı 11.maddesinin, **işletmeler açısından başlı başına bir af düzenlemesi olduğu göze çarpmaktadır.**Zira kanun koyucu, vergi inceleme elemanları ve yargı kararları nezdinde, şirket kasasında gözüken ihtiyaç fazlası nakdin, ortaklar tarafından çekilerek gelir getirici başka alanlarda değerlendirildiği ve elde edilen gelirin kurum kazancına eklenmediği kanaati hakimdir. Mezkur yasa maddesi ile şirket kasasında ve ortaklar cari hesabında gözüken ancak gerçeği yansıtmayan söz konusu mevcutlar üzerinden **% 3 oranında vergi hesaplanarak beyanname verme süresi içinde ödenmesi gerekmektedir.**Bu beyan yoluyla, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve kâr dağıtımı bağlı gelir vergisi stopajı yönünden karşılaşılabilecek vergi ziyaı cezası riski tamamen ortadan kalkmaktadır.

**GERÇEK DIŞI KASA MEVCUTLARININ TORBA YASA KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ**

**1. GİRİŞ**

Ekonomik kalkınmanın sürdürülebilir şekilde devamlılığını temin etmek, yatırım ortamını iyileştirmek, özel sektörün kamuya olan borç yükünü azaltmak, maliye ve para politikalarının daha etkin şekilde kullanılmasını **sağlamak** gerekçesiyle hazırlanan Cumhuriyet tarihinin en kapsamlı **“Af Kanunu”**tasarısı, 29.11.2010 tarih ve 1/971 sıra numarası ile TBMM Başkanlığı’na gönderilmiştir. Aylardır tartışılan tasarı, alt komisyonlarda ve meclis genel kurulunda sürekli değişikliğe maruz kalarak 13.02.2011 tarihli oturumda 272 milletvekilinin oyuyla kabul edilerek 6111 kanun numarasıyla yasalaşmıştır.

Kamuoyunda torba yasa olarak da adlandırılan kanun, ekonomik krizden olumsuz etkilenmiş vergi mükelleflerinin kamuya olan borçlarını yapılandırarak zor durumdaki firmaları maddi açıdan rahatlatacak düzenlemeler içerdiği gibi, küresel krizin beraberinde getirdiği birçok olumsuzluklar sebebiyle bozulan mali tabloları gerçek haline uyarlamaya olanak tanıyan hükümlerle yeni bir **“mali milat”**ın başlangıcını haber vermektedir.

**2. GERÇEK DIŞI KASA MEVCUDUNUN AFFINA YÖNELİK YASAL DÜZENLEME**

Türkiye Büyük Millet Meclisi’nde 2,5 ay süren çalışmalar sonucunda temel kanun olarak yasalaşan ve 18 tanesi geçici olmak üzere toplam 232 maddeden oluşan, uzun adıyla ***''Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun''*** reel ekonomi ile vergi dünyasını yakından ilgilendiren çok önemli düzenlemeler içermektedir. Özellikle belirtmek gerekirse;

“Kesinleşmiş kamu alacakları (Madde 2)”,

“Kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan amme alacakları (Madde 3)”,

“İnceleme ve tarhiyat safhasında bulunan vergiler (Madde 4)”,

“Pişmanlık ya da kendiliğinden yapılan beyanlar (Madde 5)”,

“Gelir ve kurumlar vergisinde matrah artırımı (Madde 6)”,

“Katma değer vergisinde artırım (Madde 7)”,

“Gelir (stopaj) ve Kurumlar (stopaj) vergisinde artırım (Madde 8)”,

“Stok beyanları (Madde 10)”

ve bu makaleyi kaleme almamıza nedenolan**“Kayıtlarda yer aldığı halde işletmede bulunmayan emtia, kasa mevcudu ve ortaklardan alacaklar (Madde 11)**” başlıklı maddelerin öne çıktığını görmekteyiz.

Söz konusu 11.madde gerekçesinin son paragrafına yansıyan ifadeler aşağıdaki gibidir;

*“... kurumlar vergisi mükelleflerinin,****31/12/2009 tarihi itibarıyla bilançolarında görülmekle birlikte işletmelerindebulunmayan kasa mevcutlarını****, Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen üçüncü ayın sonuna kadar vergi dairelerine beyan etmek suretiyle kayıtlarını düzeltebilmelerine imkân sağlanmaktadır. Bu kapsamda beyan edilen tutarlar****üzerinden % 10 oranında vergi hesaplanarak****beyanname verme süresi içinde ödenmesi gerekmektedir.”*

Hal böyleyken tasarıda yüzde 10 olarak belirlenen vergi oranı,**komisyon çalışmalarında önce yüzde 5’e, son olarak meclis genel kurulunda ise yüzde 3’e**çekilmiştir.

Bununla birlikte, beyan edilecek kasa mevcutlarının 31.12.2009 tarihli mali tablolar üzerinden belirleneceği tasarlanmışken, yine mükelleflerin lehine olacak şekilde **31.12.2010 tarihi itibariyle düzenlenecek bilançoların** esas alınacağı yönünde düzeltmeye gidilmiştir.

Önemli bir artı değer taşıyan bu gelişmeler ve yukarıda genel hatları çizilen mali af kanunun gerçek dışı kasa mevcudunu yok etmeye yönelik maddesinin altı çizilerek, anılan düzenlemenin bu sorunun çözümünde sağlayacağı önemli katkılar somut bir şekilde açıklanacaktır.

**3. KASA HESABININ ÖZELLİĞİ VE İŞLEYİŞİ**

Kasa işlemleri, tahsil ve tediye olmak üzere iki çeşit muhasebe fişi üzerinden yürütülür. Önceki dönemden devir bakiyesi yoksa kasa hesabına kaydedilen ilk fişin **“tahsil fişi”** olması kaçınılmaz bir gerekliliktir. Zira kasa hesabı, bilançonun ilk kalemi olup aktif karakterli ve kesintisiz borç kalanı vermesi gereken bir hesaptır. Dolayısıyla girişi olmayan bir paranın çıkışı olanaksızdır. Nihayetinde bu hesabın bakiyesi, kaydi bir olgudur.

Dünyanın en kaygan iki nesnesinden biri olan paranın, tüm hareketlerini kayıt altına alan hesabın, diğerlerine nazaran mantık ve matematik dışı sonuçlar vermesi, ticari hayatın akışı içerisinde mümkün olabilmektedir. Ancak, kasa hesabı nezdinde oluşabilecek **mantık ve matematik dışı sonuçlar**, mükelleflerin vergisel yönden ağır zararlara uğramasına yolaçmaktadır.

**a.) Fiili Kasa ile Kaydi Kasa Bakiyelerinin Farklı Olması**

Bilanço hazırlığı öncesinde **“muhasebe dışı envanter”** çalışmaları yapılırken, fiili kasadaki tüm yerli ve yabancı paralar sayılır. Envanter işlemi sonunda elde edilen fiili sayım sonucu yani **(fiili kasa)** toplamı ile mizandaki kasa hesabının kalanı yani **(kaydi kasa)** karşılaştırılır. **Bunun sonucunda, arzu edilmeyen iki sonuç doğabilir;**

**i)** Sayım sonucunda ulaşılan fiili kasa toplamı, kasa hesabının bakiyesinden (kaydi kasa) yüksek olabilir ki, buradan kasa hesabının noksan verdiği sonucu çıkar.

**ii)** Sayım sonucunda ulaşılan fiili kasa toplamı, kasa hesabının bakiyesinden (kaydi kasa) düşük olabilir ki, buradan kasa hesabının fazla verdiği sonucu çıkar.

Dönem sonu işlemleri sonucunda ortaya çıkan her iki sonuç, **“bakiye ayarlayıcı”**denilen (197-397 nolu hesaplar) yardımıyla gerekli düzeltme işlemine tabi tutularak başka bir ifadeyle **“muhasebe içi envanter”** yapılarak kaydi ve nakdi kasa bakiyelerinin eşitlenmesi sağlanır.

Ancak, **torba kanun bağlamında asıl dikkat çekmek istediğimiz nokta, yasal defterlerde yer alan kasa bakiyesinin, fiili duruma nazaran gerçeğe aykırı şekilde fazla veya eksik olduğu ve bu gerçek dışı farkların şirket yetkililerinin de bilgisi dâhilinde oluştuğu hallere yönelik olacaktır.**

Bu açıdan bakıldığında ortaya çıkan mutad olmayan farklılıkların neden ve sonuçlarına aşağıda yer verilmiştir.

**4. GERÇEK DIŞI KASA MEVCUDUNUN NEDENLERİ VE SAKINCALARI**

**a.) Kasa Hesabının Alacak Bakiye Vermesinin Nedenleri ve Sakıncaları**

Aktif karakterli yani borç kalanı vermek durumunda olan kasa hesabı, vergi kaçırmaya dönük işlemlere sıkça alet edilmesi nedeniyle zaman zaman pasif karaktere dönüşebilmektedir. Genelde vergi matrahlarını aşındırmak amacıyla başvurulan bu tür suistimaller neticesinde kasa hesabı, **hiç olmaması gereken bir şekilde alacak bakiyesi** vermektedir.

**Kasa hesabının alacak bakiyesi vermesi için**, kasaya girmeyen bir nakdin ödenmiş olması gerekir ki, bu da olmayan bir paranın harcandığını, daha açık bir ifadeyle, gerçeğe aykırı fatura ve sair gider belgelerinin kasadan ödenmiş gibi gösterilerek muhasebe hilesine başvurulduğunun açık bir delilidir.

**Kasa hesabının ters bakiye vermesinin bir diğer nedeni ise**, işletme hasılatının resmi defterlere kayıt edilmemesiyle doğabilir. Giderlerini ve masraflarını eksiksiz bir şekilde muhasebe sistemine aktaran bir işletmenin bunun karşılığında elde ettiği kazancı gayrı resmi yollardan şirket ortağının şahsi tasarrufuna aktarması halinde, zamanla kasadaki kaydi paraihtiyaçları karşılamak için yetersiz kalır. Ancak, fiiliyatta gayrı resmi tahsilatlar ile temin edilen paralar resmi ödemelerde kullanılmaya devam eder. İlgili tediye makbuzları ise mecburen muhasebe servisinde kayıt altına alınır. Böylesine gayri resmi tutum ve davranışlar neticesinde, **kasa hesabı eksi (alacak) bakiyeye dönerek**şirket hesaplarının **“ihticaca salih”** olmadığını kanıtlayan bir pozisyona dönüşmektedir.

Gerçekten, kasa hesabının alacak bakiye vermesi, **Danıştay**tarafından da net bir şekilde eleştirilerek;*”Kasa hesabı aktif karakterli bir hesap olup, kasaya giren paradan daha fazlasının çıkacağı düşünülemeyeceğinden,****bu hesabın alacak bakiyesi vermesi******re’sen takdir nedenidir****.”*[[1]](http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/dursun/023/%22%20%5Cl%20%22_ftn1%22%20%5Co%20%22) yönünde irade ortaya konulmuştur.

**Uygulamada yatırım yapan işletmelerin, sermaye artırımı gibi hukuksal törenlerden imtina etmesi sonucunda da, kasa hesabının alacak bakiye verdiğine rastlanılmaktadır.** Dayanağı her ne sebeple olursa olsun kasa hesabının eksi bakiyeye dönüşmesi, hesapların usulsüz ve noksan tutulduğunun göstergesidir. Zira, Vergi Usul Kanunu’nun 30/4. maddesine göre ***“Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa”*** re’sen takdir yoluyla cezalı tarhiyata muhatap olunacağı hüküm altına alınmıştır.

Şirket hesaplarının karışık, usulsüz, noksan tutulmasının, vergi incelemesinde re’sen takdir nedeni sayılacağı **Danıştay**kararlarında da benimsenerek, ***“Kasa giriş ve çıkışlarının sıhhatli olmadığının tespit edilmesi halinde olayda re'sen takdir sebebinin varlığının kabul edilmesi gerekir.”***[[2]](http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/dursun/023/%22%20%5Cl%20%22_ftn2%22%20%5Co%20%22) şeklinde hüküm tesis edilmiştir.

**b.) Kasa Hesabının Fazla Bakiye Vermesi**

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde, insan vücudundaki **kan gibi nakde** ihtiyaç duyulur. Her şirketin büyüklüğü ve iş kapasitesi oranında ortalama bir nakit ihtiyacı vardır. Bu tutarlara geçmişe dönük giriş ve çıkışların muavin dökümlerinden kolaylıkla ulaşılabilir. Örneğin, günlük nakit ihtiyacı, bin lira olan bir işletmenin kasasında 100 bin lira tutarında bakiyenin**sürekli devrediyor olması** vergisel açıdan tenkite maruz kalabilecek bir durumdur.

Ülkemizdeki şirket ortaklarının, şirket varlıklarının tamamında haliyle kasadaki para üzerinde istedikleri şekilde tasarrufetmelerinin meşru bir hak olduğu yönündeki yaygın kanaatleri genel bir yanılgıdır. Ayrıca, hakim ortakların vergisini ödediği bir parayı istediği miktarda ve istediği sürede kasada tutabileceğini düşünmesi temel hukuk normlarına uygundüşmemektedir. Gerçekten de, Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu’na göre, şirketlerin tüzel kişiliği ile ortakların şahsi kişiliği birbirinden tamamen ayrıdır. Dolayısıyla, kasadaki fiili para üzerinde işletme sahibi, ortaklar ve üçüncü kişilerin diledikleri gibi tasarrufta bulunmalarına izin verilmemektedir.

Ortalama ihtiyacın üzerindeki devreden kasa mevcutlarının, basiretli bir tüccar tarafından atıl tutulduğunun kabul edilmesi, gerek ticaret kanunu hükümleri gerekse ticari teamüller açısından inandırıcı olmamaktadır. İşletmenin varlıkları arasında yer alan en likit kalemin, sermaye piyasası enstrümanlarının sunduğu onlarca seçenekten birinde mutlaka değerlendirildiği ancak elde edilen maddi faydanın/kârın kurum kazancına eklenmediğinden bahisle, devletinde vergi gelirinden mahrum bırakıldığı yönünde işlem yapılmaktadır.

Bu sebeple, kaydi kasanın fiili durumdan gerçek dışı bir şekilde fazla olduğu veya kaydi kasanın fiili durumla birebir uyumlu gözükmesine rağmen ortalama günlük nakit ihtiyacından çok fazla paraya sahip olan şirketlerin öne süreceği sebepler farklıolsa da, **vergi incelemesi yönünden aynı saik ve gerekçelerle vergi cezasına muhatap olacaklardır.**

Nitekim,**Danıştay 7.Dairesi’nce** verilen bir kararda; “*213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesinin (B) fıkrasında;vergilendirmede vergiyi doğuran ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu açıklanmıştır. Bunun anlamı; vergilendirme işlemlerinde vergiyi doğuran olayın dış dünyada görünümünü sağlayan biçimsel işlemlerin değil, buişlemlerle tevsik edilmeye çalışılan olay ya da ilişkinin gerçek hukuksal niteliğinin esas olmasıdır. Eğer,****bir olayın görünüşteki biçimi ile gerçek mahiyeti arasında bir uyumsuzluk mevcut ise****,****vergilendirmede, biçimsel görünüşün gerisindeki gerçek mahiyetin öne çıkarılması ve buna göre işlem yapılması anılan yasal düzenlemenin gereği***.” [[3]](http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/dursun/023/%22%20%5Cl%20%22_ftn3%22%20%5Co%20%22)olduğu belirtilmiştir.

**5. GERÇEK DIŞI KASA BAKİYESİNİN NEDENLERİ VE SAKINCALARI**

**a.) Kasa Hesabının Gerçek Dışı Fazla Bakiye Vermesinin Nedenleri**

İşletmelerin yasal defterlerinde oluşan gerçek dışı kasa fazlası tutarlar ekseriyetle **aşağıda belirtilen altı nedene dayanmaktadır.**

**1)** İşle ilgili olduğu halde belgesi temin edilemeyen veya bilerek temin edilmeyen hallerde,

**2)** Fiilin ödenen maaş ve ücretlerin resmi bordrolarda daha düşük beyan edilmesi,

**3)** Yurt içi ve yurt dışı kaynaklı **müşteri** cari hesaplarının tahsilinden vazgeçilmesine karşın, tahsil edilmiş gibi kayda alınarak yapılan kurgusal işlemler sonucunda,

**4)** Ortakların, eş ve çocukların şahsi harcamalarının şirket kasasından ödenmesi,

**5)** Geçmiş yıl kârlarının, vergi kanunları uyarınca dağıtılmadan (vergilendirilmeden) doğrudan şirket ortakları tarafından kullanılması,

**6)** Sermaye taahhüdüne yönelik borçların resmiyette ödenmiş gibi gösterilmesine rağmen fiilen şirket kasasına konmaması başka bir ifadeyle sermaye artırımının sadece **“kağıt üzerinde”** suni olarak yapılması,

ve benzeri hukuksuz fiiller nedeniyle, kaydi kasada gerçek dışı ve/veya gereğinden fazla nakit para oluşmaktadır.

Yeri gelmişken hemen hatırlatalım, söz konusu atıl paraların mali tablolarda gizlenmesi maksadıyla ortaklar cari hesabına veya başka aktif kalemlere virman edilmesi, problemi çözmekten uzak yaklaşımlardır.

**b.) Kasa Hesabının Gerçek Dışı Fazla Bakiye Vermesinin Sakıncaları**

Yukarıda geniş bir şekilde izah edildiği üzere, kasa hesabının standart nakit ihtiyacından yüksek düzeyde sürekli devretmesi veya fiili duruma nazaran gerçek dışı şekilde fazla olması hallerinde, yapılacak vergi incelemesinde cezalı tarhiyatlarla karşılaşmak kaçınılmaz olmaktadır.

Öncelikle, her işletme için farklı bile olsa günlük finansman ihtiyacından fazla seyreden kasa mevcudu üzerinden,**adatlandırma yoluyla bulunacak faiz geliri kadar, şirketin haliyle devletin bu gelirden mahrum bırakıldığı gerçeğinden yola çıkılarak aşağıdaki vergisel işlemler tatbik edilmektedir.**

**i)** Öncelikle, günlük ihtiyacın fazlası üzerinden hesaplanan faiz geliri toplamı, ilgili dönemin kurumlar vergisi matrahına eklenerek **% 20 oranında vergi tarh edilecektir.**

**ii)** Yine, üzerinden kurumlar vergisi hesaplanacak faiz geliri üzerinden % **18 oranında Katma Değer Vergisi** tahakkuk ettirilerek ilgili dönemlerin beyanları düzeltilecektir.

**iii)** Son olarak, adatlandırma yoluyla hesaplanan faiz geliri toplamının, işletmeden çekilerek ortakların uhdesine aktarıldığı savıyla bu matrah üzerinden kâr paylarına ilişkin **% 15 oranında gelir vergisi stopajı** tahakkuk ettirilecektir.

**Açıklamalardan görüleceği üzere, kasa fazlası tutar üzerinden toplamda % 53’ü bulan oranda ek vergi tarhedilecek olup gecikme faizi ise bu hesabın dışındadır.**

Bunun yanında, yukarıda kısaca değinildiği üzere, gerçek dışı kasa fazlaları dönem sonlarında ortaklar cari hesabına aktarılarak kasa hesabındaki izah edilemeyen fazlalıklar gizlenmeye gayret edilmektedir. Bu durumlarda, ortakların şirket varlıklarını karşılıksız kullandığı gerekçesiyle, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13.maddesi çerçevesince **“Transfer Fiyatlaması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”** yapıldığına hükmolunmaktadır.

Nitekim Danıştay 3. Dairesi’nin vermiş olduğu bir kararda;

“***Çeşitli bankalardan kredi kullanan davacının ortaklarına büyük miktarlarda ödünç para vererek faiz tahakkuk ettirmemiş olmasının örtülü kazanç dağıtımının varlığını ortaya koyduğu…***” [[4]](http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/dursun/023/%22%20%5Cl%20%22_ftn4%22%20%5Co%20%22) yönünde hüküm tesis edilmiştir.

**Sözü edilen fazlalıklar üzerinden faiz hesaplanması da yeter şart olmayıp**, yerine göre değişmekle birlikte fiyat, bedel, ücret, kira vb. değerlerin emsaline göre düşük olup olmaması da önemlidir. Ele aldığımız konuya ilişkin olarak, şirket tüzel kişiliğince kullanılan kredilere yüzde 15 faiz ödenirken, ortaklarına sağladığı finansman imkânları dolayısıyla daha düşük oranda faiz hesaplanması da vergi incelemesi yönünden eleştiriye konu edilmektedir.

Ayrıca gerçek dışı kasa fazlalıkları üzerinden hesaplanacak faiz geliri hesaplanırken “Merkez Bankası tarafından vadesine en fazla üç ay kalan senetler karşılığında yapılan reeskont işlemlerinde uygulanan iskonto oranlarının iç reeskont oranı”nın en çok tercih edilen emsal ölçü olduğunu belirtelim. Sonuçta, uygulanabilecek emsal değişikliği **re’sen hesaplanarakulaşılacak faiz geliri üzerinden ödenecek ve toplamda yüzde 60’lara yaklaşan vergi cezası gerçeğini değiştirmemektedir.**

Söz konusu vergi inceleme raporlarından Danıştay’a intikal eden ihtilaflı dosyaların incelenmesiyle gelinen noktada, yukarıda bahsedilen cezaları onaylar nitelikteki karar sayısının fazla olduğunu görmekteyiz. Bu kararlardan üç tanesinin özetine aşağıda yer verilmiştir;

“*Sermayesine yakın bir miktarda parayı, bir yıl boyunca kasasında bekletmesinin iş kolunun özelliğine ve ekonomikicaplara uymaması nedeniyle, kurum kazancının gizlendiği sonucuna varılıp,****kasada atıl olarak bırakılan para miktarı esas alınarak davacı Şirket adına cezalı tarhiyat yapılmasında isabetsizlik bulunmadığı*”**. [[5]](http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/dursun/023/%22%20%5Cl%20%22_ftn5%22%20%5Co%20%22)

“Şirket ortaklarına karşılıksız olarak verilen büyük miktarlardaki ödünç paraların büyük bir kısmının uzun bir süre ortakların zimmetinde kalması durumunda **şirketin örtülü kazanç dağıtımı yaptığının kabul edilmesi gerektiği**…” [[6]](http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/dursun/023/%22%20%5Cl%20%22_ftn6%22%20%5Co%20%22)

“Şirketin ortaklarına borç para vermesinin finansman sağlama hizmeti olduğu ve ticari faaliyet olarak kabul edilmesi gerektiği, dolayısıyla **borç para verme işlemi sonucunda elde edilen faiz gelirinin KDV’ye tabi bulunduğu**…” [[7]](http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/dursun/023/%22%20%5Cl%20%22_ftn7%22%20%5Co%20%22)

yönünde müstekâr hale gelmiş kararlar bulunmaktadır.

**6. SONUÇ**

Makalemizin hemen girişinde özetle bahsedilen Torba Yasa’nın borçlu işletmeler için olduğu kadar, “**Kayıtlarda yer aldığı halde işletmede bulunmayan emtia, kasa mevcudu ve ortaklardan alacaklar”**başlıklı 11.madde hükmünün, **mali tabloları gerçeğe aykırı olup da temiz bir sayfa açmak isteyen şirketler için “Milat” niteliği taşıdığını düşünüyoruz.**

Bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükelleflerinin 31.12.2010 tarihli kasa ve ortaklar cari hesabında gözüken ancak gerçeği yansıtmayan mevcutlar üzerinden **% 3 oranında ödenecek bir vergi**sayesinde, vergi incelemesinin getireceği yüzde 60’lara varan ek tarhiyatlardan kurtulma avantajı elde edilebilecektir. Ancak, af kapsamında ödenecek vergilerin, kurumlar vergisinin tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı aynı kanunun 11/c maddesinde yer almaktadır.

Böylesine geniş çaplı bir mali af uygulamasının bir daha zor yasalaşacağı düşünüldüğünde, borçlarını yapılandırmak isteyenlerin yanında, mali tablolarında önemli sapmalar bulunan duyarlı firmaların da 6111 sayılı yasayla sunulan fırsatyelpazesini bir bütün olarak değerlendirip, gerçek durumla uyuşmayan kayıtlarını düzeltmeleri gerektiğine inanıyoruz.