

DENET DUYURU

Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



Duyuru Tarihi : 10.01.2023
Duyuru No : 2023/007
Yayımlandığı Yer : VERGİ PUSULASI DERGİSİ -
OCAK 2023 - Sayı : 3

Erdal Güleç
Yeminli Mali Müşavir

2023 YILI SONUNDA YAPILACAK ENFLASYON DÜZELTMESİ

ÖZET

Enflasyon bir ekonomi için hiç şüphe yok ki en önemli sorunlardan biridir. Ekonomiye ve karar alma süreçlerine olan olumsuz etkilerinin yanısıra ekonomik birimlerin mali tablolarını da aşındırmakta ve mükelleflerin reel olmayan karlar üzerinden vergilendirilmesine neden olmaktadır.

Mali tablolar üzerindeki bu olumsuz etkilerin giderilmesine yönelik en kapsamlı uygulama “enflasyon düzeltmesi” olarak 2003 yılında mali mevzuatımıza dahil edilmiş ve 2003 ile 2004 yıllarında uygulanmıştır.

Enflasyonun yaklaşık 20 yıllık bir aradan sonra 2021 yılının son dönemlerinde yeniden artış göstermesiyle birlikte, ilgili şartlar bir kez daha gerçekleşmiş ve enflasyon düzeltmesi yeniden gündemimize girmiştir.

Enflasyon düzeltmesi mevcut yasal düzenlemeler gereği 2023 yılı sonunda yapılacaktır. Bu anlamda gerekli hazırlıklar için yeterli süre bulunmaktadır. Sorunsuz bir uygulama için bu süre içerisinde gerekli veri setinin temin edilmesi, sistem altyapısının oluşturulması, düzeltmenin mükellefe etkilerinin

DENET DUYURU
Sayı : 2022/007/1

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 2022 yılında 12,8 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 164'dan fazla ülkede bulunan 1.803 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 111.307 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara 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.

analiz edilmesi ve şirket personelinin eğitilmesi gibi temel bazı hazırlıkların yapılması oldukça önemlidir.

2023 yılında yapılacak enflasyon düzeltmesi sadece bir yıllık geçici bir uygulama olarak değerlendirilmemelidir. Çünkü görünen o ki, enflasyon düzeltmesi sadece 2023 yılı ile sınırlı kalmayacak, çok muhtemeldir ki takip eden yıllarda da bir süre daha gündemimizi işgal etmeye devam edecektir.

Anahtar kelimeler: enflasyon, enflasyon düzeltmesi, yeniden değerlendirme, geçici 33

1. GİRİŞ

Aralık 2021 dönemi Yİ-ÜFE'nin Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından açıklanmasıyla birlikte 2021 yılı için Vergi Usul Kanununun mükerrer 298-A maddesinde belirtilen enflasyon düzeltmesi şartları oluşmuştur¹.

2021 yılı sonu itibariyle yapılması gereken bu enflasyon düzeltmesi için 2022 yılı başında Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından taslak bir enflasyon düzeltmesi tebliği duyurulmuştur. Ancak meslek örgütlerinden gelen yoğun itirazlar üzerine 7352 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununa (VUK) eklenen geçici 33 üncü maddeyle bu uygulama 2023 yılı sonuna kadar ertelenmiştir.

Enflasyon oranları VUK'un geçici 33 üncü maddesinin yürürlüğe girmesinden sonra azalmak bir yana hiç öngörülmediği kadar yükselmeye devam etmiştir. Son günlerde enflasyon düzeltmesinin daha erken bir tarihe çekilmesi veya bunu ikame eden ilave yasal düzenlemelere (LIFO uygulanması vs) yönelik talepler yeniden gündeme getirilmektedir.

Makalemizde bu tartışmalara değinilmeden mevcut düzenlemelere göre 2023 yılı sonunda yapılacak olan enflasyon düzeltmesinden ve bunun sonuçlarından kısaca bahsedilecektir. Amacımız, en son yaklaşık 20 yıl önce yapıldığı için hafızalardan büyük ölçüde silinmiş olan bu uygulama konusunda mükelleflerde farkındalık yaratmak ve aynı zamanda 2023 yılında yapılacak uygulamanın bazı özellikli hususlarına dikkat çekmektir.

2. ENFLASYON DÜZELTMESİ

2.1. Yasal Düzenleme

a) VUK'un mükerrer 298-A ve geçici 25 inci maddeleri

Enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümler 5024 sayılı Kanunla VUK'a mükerrer 298-A ve geçici 25 inci maddeler olarak eklenmiştir.

¹ Aralık 2021 dönemi itibariyle son 1 yıllık Yİ-ÜFE artış oranı %79,89 ve son 3 yıllık Yİ-ÜFE artış oranı %141,70 olarak gerçekleşmiştir.

Geçici 25 inci maddede yer alan hükümler, geçiş dönemi için öngörülmüştür ve 31.12.2003 tarihli mali tabloların (bilançoların) düzeltilmesine ilişkindir. Bu düzeltme için herhangi bir şartın gerçekleşmesi şart koşulmamış; herhalükarda 31.12.2003 tarihli bilançoların düzeltileceği belirtilmiştir. Nitekim bu madde uyarınca, kapsama giren mükellefler tarafından söz konusu mali tablolar düzeltmeye tabi tutulmuştur. Bu madde gereğince, düzeltme sonucu oluşan kar/zarar tutarları geçmiş yıl kar/zararı hesabına aktarılmış ve bu kar/zararlar vergisel açıdan dikkate alınmamıştır.

Mükerrer 298-A maddesinde yer alan hükümler ise geçici 25 inci maddedeki geçiş uygulaması yapıldıktan sonra maddede belirtilen şartların gerçekleşmesiyle yapılacak olan genel enflasyon düzeltmesini düzenlemektedir.

2004 yılının ikinci geçici vergi döneminde anılan şartların gerçekleşmesiyle birlikte, 2004 yılı ikinci ve üçüncü geçici vergi dönemi ile yıl sonu mali tabloları (bilançolar) bu madde uyarınca enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuştur². Bu düzeltme sonucu oluşan kar/zarar tutarları geçici 25 inci madde uygulamasından farklı olarak dönem kar/zarar tutarına eklenmiş ve vergi matrahının tespitinde dikkate alınmıştır.

2004 yılından 2021 yılı sonuna kadar olan dönemde ilgili şartların gerçekleşmemesi nedeniyle enflasyon düzeltmesi uygulanmamıştır.

Makalemizin giriş kısmında bahsettiğimiz gibi, Aralık 2021 yılında bu şartlar bir kez daha gerçekleşmiş ancak bu kez 7352 sayılı Kanunla yasal bir düzenleme yapılarak bu uygulama 2023 yılı sonuna ertelenmiştir.

b) VUK'un geçici 33 üncü maddesi

7352 sayılı Kanunla VUK'a eklenen geçici 33 üncü madde aşağıdaki gibidir:

“Geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere 2021 ve 2022 hesap dönemleri (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2022 ve 2023 yılında biten hesap dönemleri itibarıyla) ile 2023 hesap dönemi geçici vergi dönemlerinde mükerrer 298 inci madde kapsamındaki enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluşup oluşmadığına bakılmaksızın mali tablolar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaz.

Mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrası uygulaması açısından, birinci fıkrada enflasyon düzeltmesi yapılmayacağı belirtilen dönemler enflasyon düzeltmesi şartlarının gerçekleşmediği dönem olarak değerlendirilir.

² Enflasyon düzeltmesi uygulamasına göre, herhangi bir geçici vergi döneminde şartların sağlanması halinde, takip eden geçici vergi dönemlerinde ve yılsonunda mali tablolar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaktadır.

31/12/2023 tarihli mali tablolar, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulur. Yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkı geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterilir. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmaz, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmez.

Bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkrası hükümleri, mükerrer 298 inci maddenin (A) fıkrasının (9) numaralı bendi kapsamında olan mükellefler bakımından geçerli değildir.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

VUK'un geçici 33 üncü maddesiyle yapılan yukarıdaki yasal düzenleme, esas olarak sadece enflasyon düzeltmesinin 2023 yılı sonuna ertelenmesine ve bu tarihte yapılacak düzeltme sonucu ortaya çıkacak kar veya zararın vergisel açıdan dikkate alınmamasına yöneliktir.

Söz konusu yasal düzenleme, enflasyon düzeltmesi hesaplamaları ve uygulamasına ilişkin yeni bir hüküm getirmemektedir. Bu nedenle, 2023 yılında yapılacak enflasyon düzeltmesinde VUK'un mükerrer 298-A maddesinde yer alan hükümler aynen uygulanacaktır. Dolayısıyla, 2023 yılındaki düzeltme esas olarak 2004 yılında gerçekleştirilen enflasyon düzeltmesi gibi olacaktır.

Bununla birlikte, 2023 yılında yapılacak düzeltme, düzeltme sonucu ortaya çıkacak karın veya zararın vergisel yönden dikkate alınmayacak olması nedeniyle, VUK'un geçici 25 inci maddesi uyarınca ilk kez geçiş dönemi için 2003 yılında yapılan enflasyon düzeltmesine de benzemektedir.

2023 yılı sonunda yapılacak enflasyon düzeltmesi için henüz bir tebliğ veya tebliğ taslağı yayımlanmış/duyurulmuş değildir. Bununla birlikte, makalemizin giriş kısmında bahsettiğimiz gibi, erteleme öncesinde 2021 yılı sonu itibariyle yapılması gereken enflasyon düzeltmesine yönelik olarak taslak bir enflasyon düzeltmesi tebliği (Taslak Tebliğ) duyurulmuştur.

Her ne kadar VUK'un geçici 33 üncü maddesi öncesinde duyurulmuş olsa da, Taslak Tebliğ de enflasyon düzeltmesi sonucu oluşacak kar/zararın vergisel açıdan dikkate alınmamasına ilişkin açıklamalar içermektedir.

Bu nedenle, gerek VUK'un mükerrer 298-A maddesine dayanması ve gerekse düzeltme sonucu oluşacak kar/zararın vergisel açıdan dikkate alınmamasını öngörmesi nedeniyle, 2023 yılında yapılacak enflasyon düzeltmesine ilişkin çıkarılacak tebliğin Taslak Tebliğ ile benzer hükümler ve/veya açıklamalar içereceğini düşünüyoruz. Bu sebeple, makalemizdeki açıklamalarımıza dayanak olarak Taslak Tebliğ esas alınacaktır.

Bununla birlikte, enflasyon düzeltmesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılındığından³, Bakanlığın 2023 yılında yapılacak enflasyon düzeltmesine ilişkin yürürlüğe koyacağı tebliğde, Taslak Tebliğden farklı bir takım açıklamalar yapabileceği hususu da göz önünde bulundurulmalıdır.

2.2. Enflasyon Düzeltmesinin Yapılacağı Dönem

VUK'un geçici 33 üncü maddesine göre, 2021 ve 2022 yılı ile 2023 yılı geçici vergi dönemlerinde VUK'un mükerrer 298-A maddesinde belirtilen şartlar gerçekleşse bile enflasyon düzeltmesi uygulanmayacaktır⁴.

Bununla birlikte, 31/12/2023 tarihli mali tablolar ise, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın herhalükarda enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır.

Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler 2024 yılında biten özel hesap dönemlerinin son günü itibarıyla VUK'un geçici 33 üncü maddesinde öngörülen enflasyon düzeltmesini yapacaklardır.

2.3. Enflasyon Düzeltmesi Yapacaklar

Enflasyon düzeltmesi, **kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri** (kollektif, adı komandit ve adı şirketler dâhil) tarafından yapılacaktır.

Enflasyon düzeltmesi esas olarak bilançoların düzeltilmesini öngördüğünden, bilanço esasına göre defter tutmayan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri enflasyon düzeltmesi yapamayacaklardır.

Kazançlarını işletme hesabı esasına göre tespit eden mükellefler ile serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı mükellefler de bu kapsamda enflasyon düzeltmesi uygulayamayacaklardır. Ancak VUK'un mükerrer 298-A maddesi gereğince, bunlar amortismanı tâbi iktisadi kıymetlerini (ATİK) 31.12.2023 enflasyon düzeltmesi hükümlerine göre düzeltip 1/1/2024 tarihinden itibaren bu düzeltilmiş tutarlar üzerinden amortisman ayırabileceklerdir. **Bu mükellefler gerek vergili (VUK'un geçici 31 ve geçici 32 maddeleri) ve gerekse vergisiz (VUK'un mükerrer 298-Ç maddesi) yeniden değerlendirme yapmadıklarından, enflasyon düzeltmesi bu mükelleflere önemli fayda sağlayacaktır.**

³ VUK'un mükerrer 298-A maddesinin 8 inci fıkrası uyarınca, Hazine ve Maliye Bakanlığı enflasyon düzeltmesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. Yine VUK'un geçici 33 üncü maddesine göre, bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

⁴ VUK'un mükerrer 298-A maddesinde belirtilen şartlar 2022 yılı geçici vergi dönemlerinde de gerçekleşmeye devam etmiştir.

Yeni işe başlayan mükelleflerin enflasyon düzeltmesine tabi olup olmadıkları da genel esaslara göre belirlenmektedir. Bu mükelleflerde enflasyon düzeltmesi hükümlerinin uygulanmasında işe başlanılan tarihin bir önemi bulunmamaktadır. Enflasyon düzeltmesinin genel şartlarına ilişkin son üç ve son bir hesap dönemi, bu mükelleflerin işe başladıkları tarihten önceki dönemleri kapsıyor olsa dahi şartların gerçekleşip gerçekleşmediğinin hesabında dikkate alınmaktadır. **Buna göre, 2023 yılı içerisinde faaliyetine başlamış olsa dahi, 31.12.2023 itibariyle faaliyette olan kapsama giren tüm gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri bu düzeltmeyi yapacaklardır.**

2.4. Düzeltmeye Tabi Mali Tablolar

Taslak Tebliğe göre, 2023 yılı hesap dönemi sonunda düzenlenen mali tablolardan sadece **bilanço** düzeltilecektir. Nitekim, 2003 ve 2004 yılında yapılan enflasyon düzeltmesinde de aynı uygulama yapılmış ve sadece **bilanço** düzeltmeye tabi tutulmuştur.

Kurumlar vergisi beyannamesine eklenmeleri zorunlu olsa dahi gelir tablosu ve kar dağıtım tablosu ise düzeltmeye tabi tutulmayacaktır. Aynı şekilde 1 sıra no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde belirtilen diğer ek mali tablolar da düzeltilmeyecektir.

2.5. Düzeltmeye Tabi İktisadi Kıymetler

Satın alma gücü ile ulusal para değerindeki değişimler arasındaki ilişki göz önünde bulundurulduğunda, mali tablolarda yer alan kıymetler **parasal kıymetler** ve **parasal olmayan kıymetler** olarak iki gruba ayrılmaktadır.

Parasal kıymetler, ulusal para değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı kalan ancak satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetler olarak tanımlanmaktadır. Nakit para, alınan çekler, para alacakları, para borçları ve krediler parasal kıymetlere örnektir. Bu kıymetlerin nominal tutarı (alacak tutarı) aynı kalmakta ancak enflasyon nedeniyle satın alma güçleri azalmaktadır.

Parasal olmayan kıymetler ise, ulusal para değerindeki değişimlere rağmen satın alma güçleri değişmeyen kıymetler olarak adlandırılmaktadır. Stoklar, maddi duran varlıklar, mali duran varlıklar ve özsermaye kalemleri parasal olmayan kıymetlere örnek olarak verilebilir.

Kapsama giren mükelleflerin bilançolarında yer alan kıymetlerden sadece parasal olmayan kıymetler enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır. Çünkü parasal olmayan kıymetlere ait değerler, bilanço tarihi itibarıyla bu kıymetlerin satın alma gücünü göstermemektedir.

Buna karşın, bilançoda görünen parasal kıymete ait değer, bilanço tarihi itibarıyla o kıymetin satın alma gücünü de göstereceğinden, parasal kıymetler enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır.

Parasal olmayan kıymetler sadece bilançonun aktif tarafında yer alan kıymetlerle sınırlı değildir. Bilançonun pasif tarafında yer alan örneğin özsermaye kalemleri de parasal olmayan kıymet olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla, enflasyon düzeltmesi sadece taşınmaz/ATİK'leri içeren yeniden değerlendirilmeden çok daha kapsamlı bir düzeltme öngörmektedir.

İktisadi işletmelere dahil bulunan kıymetlerden parasal ve parasal olmayan kıymetler 328 sıra no'lu VUK Genel Tebliğine ekli (345 sıra no'lu VUK Genel Tebliği ile değişik) listelerde (EK 1 ve EK 2) yer almaktadır.

328 sıra no'lu VUK Genel Tebliğinde, aksi hüküm olmamak şartıyla özsermaye kalemlerinin parasal olmayan kıymet olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla, enflasyon düzeltmesi uygulamasında, aksi ilgili tebliğlerde aksi belirtilmemek kaydıyla özsermaye kalemleri "parasal olmayan kıymet" olarak kabul edilecektir.

2.6. Düzeltmeye Esas Tutar

Enflasyon düzeltmesinde, düzeltmeye esas tutar olarak;

- Parasal olmayan kıymetin düzeltmeye esas tarih itibarıyla sahip olduğu değeri,
- VUK'un mükerrer 298-A maddesine göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulan en son bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetler için, söz konusu bilançoda yer alan düzeltilmiş değerler,
- VUK'un geçici 31, geçici 32 ve mükerrer 298-Ç maddeleri kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmuş iktisadi kıymetler için, yeniden değerlendirilme sonrası değerler

dikkate alınacaktır.

Reel olmayan finansman maliyeti (ROFM) ayrıştırması enflasyon düzeltmesine özgü en önemli konulardan biridir. Enflasyon düzeltmesinde amaç, mali tablolarda kayıtlı iktisadi kıymetlerin mali tablo tarihi itibarıyla enflasyonun etkisinden arındırılmış değerlerinin bulunmasıdır.

Mali tabloda yer alan bazı iktisadi kıymetler kredi kullanılmak suretiyle satın alınmış ve bu kapsamda krediye ilişkin ödenen finansman giderlerinin bir kısmı VUK'a uygun olarak bu kıymetlerin bedellerine eklenmiş olabilecektir. Böyle bir durumda, bu finansman giderlerinin tamamı reel finansman gideri değildir. Çünkü aktifleştirilen bu faizler nominal tutardır ve enflasyon etkisini de içermektedir. Aktifleştirilen finansman giderlerinin tamamının herhangi bir

ayrıştırma yapmadan düzeltmeye tabi tutulması enflasyon etkisinin hesaplamada dikkate alınmasına neden olur.

Enflasyon düzeltmesinde; aktifleştirilen finansman giderleri içerisinde yer alan enflasyona isabet eden kısım ROFM ve bu kısmın ayrıştırılmasından sonra kalan kısım ise reel (gerçek) finansman gideri olarak kabul edilmektedir.

Bu kapsamda, düzeltmeye esas alınacak tutara ulaşılırken; ROFM ilgili parasal olmayan kıymetin düzeltmeye esas değerinden düşülmek suretiyle düzeltme işlemi yapılacaktır.

ROFM hesaplamasıyla ilgili Taslak Tebliğ iki ayrı hesaplama yöntemi öngörmüş olup, makalemizde sadece konu hakkında genel bilgi vermeyi amaçladığımızdan bu detaya girilmeyecektir.

Bununla birlikte Taslak Tebliğ'e göre, yeniden değerlemeye tabi tutulmuş iktisadi kıymetlerin değerinin düzeltilmesinde, düzeltmeye esas değer olan yeniden değerlendirme sonrası değerler için reel olmayan finansman maliyeti hesabı yapılmayacaktır.

Yine Taslak Tebliğ'de, aşağıdaki bölümde açıklanacak olan toplulaştırılmış yöntemlerle düzeltmeye tabi tutulan stokların maliyet bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetlerinin düşülmesinin ihtiyari olduğu belirtilmektedir.

Maliyet veya alış bedelleri içerisinde reel olmayan finansman maliyeti ihtiva edebilen iktisadi kıymetler, **stoklar, maddi duran varlıklar, mali duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıklar** olarak belirlenmiştir. Bu kıymetlerin hesap kodu bazında detayına 328 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine ekli listede (EK 3'te) yer verilmiştir.

Ayrıca, 1/1/2024 tarihinden önce ayrılmış ve sermayeye ilave edilmiş olan yeniden değerlendirme değer artış fonu gibi fonların⁵ sermayeye ilavesi nedeniyle oluşan sermaye artışları, artış olarak dikkate alınmayacak ve bunlar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır. Bu kapsamda, Taslak Tebliğ'de, geçmiş yıl kar ve zararı hesabına aktarılarak kapatılacağı belirtilen fon hesaplarındaki tutarların 1/1/2024 tarihinden önce sermayeye ilave edilmiş olması halinde, bu değerler sermayenin, düzeltmeye esas tutarı hesaplanırken düşülecek ve bunlar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır.

2.7. Düzeltme Katsayısı

Enflasyon düzeltmesi işlemi aşağıdaki formüle göre hesaplanan düzeltme katsayıları kullanılarak yapılacaktır:

⁵ VUK'un geçici 31 inci, geçici 32 inci veya mükerrer 298-Ç maddesi kapsamındaki yeniden değerlendirme fonları bu kapsamdadır.

Düzeltilme Katsayısı = Mali Tablonun Ait Olduğu Aya İlişkin Yİ-ÜFE/Düzeltilmeye Esas Alınan Tarihi İçeren Aya İlişkin Yİ-ÜFE⁶

Bununla birlikte, yukarıdaki formül dikkate alınarak stoklar için bir hesaplama yapılması çok zor hatta çoğunlukla imkansızdır. Çünkü dönem sonu envantere görünen stokların fiili giriş tarihlerinin takibi pek mümkün değildir. **Bu nedenle, enflasyon düzeltmesi uygulamasında mükelleflere sadece stokların düzeltilmesiyle sınırlı olmak üzere bazı basitleştirilmiş yöntemleri kullanarak düzeltme katsayısının tespitine imkan tanınmıştır. Bu basitleştirilmiş yöntemler, “toplulaştırılmış yöntemler” olarak adlandırılmaktadır.**

İşletmeler, çeşit ve miktar itibarıyla önemli tutarlara ulaşan stoklarına ilişkin olarak, düzeltme işleminde gerçek yöntemi uygulayabilecekleri gibi Taslak Tebliğde gösterilen toplulaştırılmış yöntemlerden herhangi birini de tercih edebileceklerdir.

Taslak Tebliğe göre, mükellefler 2023 yılında yapılacak enflasyon düzeltmesinde toplulaştırılmış yöntem olarak “**Dönem Ortalama Düzeltme Katsayısı (Basit Ortalama Yöntemi)**” veya “**Stok Devir Hızı Yöntemi**”ni kullanabileceklerdir. Mükellefler belirtilen bu yöntemlerden herhangi birini seçebilecekler ancak seçilen yöntemden, bu seçimin yapıldığı hesap dönemi dahil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar dönemeyeceklerdir.

Stokların düzeltilmesinde gerçek yöntemi kullanan mükellefler mümkün olduğunca inebildikleri kadar alt ayırma giderek düzeltme işlemini gerçekleştireceklerdir. Toplulaştırılmış yöntemleri seçenler ise **mümkün olduğunca inebildikleri her bir alt ayırım itibarıyla diledikleri toplulaştırılmış yöntemi kullanmakta serbesttirler⁷.**

Makalemizde sadece konu hakkında genel bilgi vermeyi amaçladığımızdan bu yöntemlere ilişkin detay açıklamalara girilmeyecektir.

Düzeltilme Katsayısını belirlemek amacıyla, 31/12/2033 tarihli bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetler için esas alınacak “**Düzeltilmeye Esas Tarih**” aşağıdaki tabloda gösterilen esaslara göre belirlenecektir:

⁶ Görüldüğü gibi, enflasyon düzeltmesinde düzeltme katsayısı hesabına ilişkin formülün payda kısmında düzeltmeye esas alınan tarihi içeren aya ilişkin Yİ-ÜFE değeri (örneğin ATİK’ler için deftere kayıt tarihi) kullanılmaktadır. Halbuki VUK’un geçici 31 ve geçici 32 nci maddeleri kapsamındaki yeniden değerlendirme uygulamalarında taşınmaz ve ATİK’lerin aktive girdikleri ayı takip eden aya ait Yİ-ÜFE endeksi kullanılmaktadır.

⁷ 05.08.2004 tarihli ve VUK-9/2004-7/Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması-6 sayılı VUK Sirküleri DENET DUYURU
Sayı : 2022/007/9

İlgili İktisadi Kıymet	İlgili Tarih
Alış bedeli ile değerlendirilen menkul kıymetler ve mali duran varlıklar için	Satın Alma Tarihi
İlk madde ve malzeme, ticari mallar, yarı mamul ve mamul stokların maliyetine dahil edilen unsurlar, yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde maliyeti oluşturan unsurlar, gelecek aylara ve yıllara ait giderler, maddi duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, maddi olmayan duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, özel tükenmeye tabi varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, yıllara sari inşaat ve onarım hakedişleri ile haklar ve şerefiyeler, özel fonlar (sabit kıymet yenileme fonu gibi), kar yedekleri için (Bunlara mahsuben verilen veya alınan parasal olmayan avanslar, ödeme veya tahsil tarihinden mahsup tarihine kadar düzeltilir),	Defterlere Kayıt Tarihi
Parasal olmayan alınan depozito ve teminatlar ile avanslar, nakit olarak ödenmiş sermaye, hisse senetleri ihraç primleri, hisse senedi iptal karları için	Tahsil Tarihi
Parasal olmayan verilen depozito ve teminatlar ile avanslar için	Ödeme Tarihi
Aynı sermaye olarak konulan kıymetler için	Mülkiyetin İntikal Ettiği Tarih
Kar yedekleri, geçmiş yıl karları ve net dönem karının sermayeye ilave edilmesi dolayısıyla artırılan sermaye için	Tescil Tarihi
Nakdi sermaye karşılığı alınan hisse senetleri için	Ödeme Tarihi
Aynı sermaye karşılığı alınan hisse senetleri için	Sermaye Olarak Konulan Kıymetlerin Mülkiyetinin İntikal Ettiği Tarih
Temettü karşılığı alınan hisse senetleri için	İştirak Edilen Şirket Sermayesinin Tescil Tarihi
Parasal olmayan karşılıklar için	Bağlı Oldukları İktisadi Kıymet İçin Belirlenen Tarihler

2.8. Enflasyon Düzeltmesi Aşamaları

Enflasyon düzeltmesi, yeniden değerlemeye benzer şekilde aşağıdaki işlem adımları takip edilerek yapılacaktır:

- a) Öncelikle mali tabloda yer alan kıymetlerden **hangilerinin parasal olmayan kıymet olduğu** tespit edilecektir.
- b) Ardından tespit edilen parasal olmayan kıymetlerin **enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarları** bulunacaktır. Bu çerçevede enflasyon düzeltmesine özgü reel olmayan finansman maliyetleri (ROFM) ilgili kıymetlerin değerlerinden düşülecektir.
- c) Sonrasında düzeltmeye esas tarihler ve bu tarihler dikkate alınarak **düzeltilme katsayıları** bulunacaktır.
- d) Son olarak bulunan **bu tutarlar ait oldukları düzeltme katsayılarıyla çarpılarak**, parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmiş tutarları hesaplanacaktır.
- e) Parasal olmayan kıymetler düzeltilmiş değerleriyle, parasal kıymetler ise düzeltmeye tabi tutulmaksızın bilançoda gösterilecektir.

3. 2023 YILI SONUNDA YAPILACAK ENFLASYON DÜZELTMESİNİN SONUÇLARI

3.1. 2022 yılında ve 2023 yılı geçici vergi dönemlerinde sürekli yeniden değerlendirilecektir

VUK'un yazımızın önceki bölümlerinde yer verdiğimiz geçici 33 üncü maddesinde, mükerrer 298-Ç maddesi uygulaması açısından, birinci fıkrada enflasyon düzeltmesi yapılmayacağı belirtilen dönemlerin enflasyon düzeltmesi şartlarının gerçekleşmediği dönem olarak değerlendirileceği belirtilmektedir.

Buna göre, 2022 yılında (yıl sonu ve geçici vergi dönemleri dahil) ve 2023 yılı geçici vergi dönemlerinde mükellefler ATİK'lerini VUK'un mükerrer 298-Ç maddesi kapsamında sürekli yeniden değerlemeye tabi tutabileceklerdir. **Bu çerçevede, 2023 yılı sonunda yapılacak enflasyon düzeltmesi öncesinde en son 2023 yılı üçüncü geçici vergi dönemi itibarıyla sürekli yeniden değerlemeden yararlanılabileceklerdir.**

Söz konusu uygulama, enflasyon düzeltmesinin uygulanacak olması nedeniyle 2023 yılı sonunda ise yapılamayacaktır. Ancak 2023 yılı üçüncü geçici vergi döneminde yapılan bu sürekli yeniden değerlendirme sonucunda oluşan yeniden değerlendirilmiş tutarlar üzerinden yıl sonunda amortisman ayrılabilecektir.

3.2. 2023 yılı sonundaki enflasyon düzeltmesi 2023 yılı için vergi etkisi yaratmayacaktır

Enflasyon düzeltmesinde parasal olmayan her bir kıymet için düzeltme hesabı yapılacaktır. Bu hesaplamalar sonucu bulanacak farklar, ilgili kıymetlere ait alt hesaplara (enflasyon düzeltmesi fark hesaplarına) ve torba hesap olan enflasyon düzeltme hesabına (698-Enflasyon Düzeltme Hesabı⁸) kaydedilecektir.

Enflasyon düzeltme hesabının (698-Enflasyon Düzeltme Hesabı) bakiyesi VUK'un geçici 33 üncü maddesi uyarınca geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterilecek ve bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmayacak, geçmiş yıl zararı ise zarar olarak kabul edilmeyecektir.

2023 yılına ait gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri enflasyon düzeltmesi öncesi kayıtlar esas alınarak hazırlanacaktır. Bu beyannamelerde enflasyon düzeltmesinin hiç bir etkisi olmayacaktır. Amortismanlar, finansman gider kısıtlaması hesaplamaları, kanunen kabul edilmeyen giderler (KKEG) ve indirim/istisna hesaplamaları düzeltme öncesi değerler esas alınarak yapılacaktır.

Taslak Tebliğe göre, düzeltme işlemleri 2023 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilme tarihine kadar yapılacak, düzeltmenin yapıldığı tarih itibarıyla yasal defter kayıtlarına intikal ettirilecek ve 2023 yılı beyannamesine düzeltilmiş bilançolar da eklenecektir.

3.3. 2023 yılı sonundaki enflasyon düzeltmesi 2024 yılından itibaren vergi etkisi yaratmaya başlayacaktır

31/12/2023 tarihli bilançonun düzeltilmesi sonucu hesaplanan tutarlar, 2024 yılında enflasyon düzeltmesi yapıp yapılmayacağına bakılmaksızın, 2024 yılının başlangıç değerleri olarak dikkate alınacaktır.

Amortismanlar ve itfa payları, 2024 yılından itibaren bu düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplanmaya başlanacaktır. Stoklar düzeltilmiş maliyetleriyle dikkate alınacaktır.

Düzeltemeye tabi tutulmuş ATİK'lerin düzeltilmiş değerinin altında bir bedelle satılması halinde, bu zararın bir kısmının kabul edilmeyeceğine yönelik VUK'un geçici 25 inci maddesindeki gibi bir düzenleme, geçici 33 üncü maddede yer almadığından, bu zararların tamamı vergi matrahından düşülebilecektir.

⁸ Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait maliyet ve hakedişlere ilişkin düzeltme farkları ise 697-Yıllara Yaygın İnşaat ve Enflasyon Düzeltme Hesabına kaydedilecektir. Söz konusu hesabın bakiyesi 178-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı veya 358-Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabına kaydedilerek iş bitimine kadar bilanço hesaplarında izlenecektir. Söz konusu hesap bakiyesi iş bitiminde geçmiş yıllar kar/zararı hesabına aktarılacaktır.

Dolayısıyla, 2023 yılı sonundaki enflasyon düzeltmesi 2024 yılından itibaren mükellefler lehine sonuç yaratmaya başlayacaktır.

3.4. Bazı özsermaye kalemleri kapatılacaktır

Taslak Tebliğe göre, özsermaye kalemlerinden aşağıdaki kalemler düzeltmeye tabi tutulacaktır. Diğer bir deyişle, bu hesaplar düzeltme sonrası bilançoda düzeltilmiş değerleriyle yer almaya devam edecektir:

- Sermaye
- Hisse Senetleri İhraç Primleri
- Hisse Senedi İptal Karları
- Yasal Yedekler
- Statü Yedekleri
- Olağanüstü Yedekler
- 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, 193 sayılı Kanunun geçici 84 üncü maddesi ile 5520 sayılı Kanunun 5/1-e, j ve k bentleri gereğince oluşturulan fonlar; 6111, 6736, 7143, 7326 sayılı Kanunlar kapsamında, işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan makine, teçhizat ve demirbaşların kayda alınmasına ilişkin olarak oluşturulan karşılık hesapları)
- Sermaye düzeltmesi olumlu ve olumsuz farkları

Buna karşılık, aşağıdaki özsermaye kalemleri ise düzeltilmiş bilançoda gösterilmeyecek ve geçmiş yıl kar veya zararı hesabına aktarılarak kapatılacaktır:

- VUK'un 280/A maddesinin birinci fıkrası uyarınca oluşan (işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonu itibarıyla alacak bakiyesi veren) fon hesabı,
- VUK'un geçici 31 inci maddesi uyarınca oluşturulan yeniden değerlendirme değer artış fonu hesabı,
- **Gelir Vergisi Kanununun (GVK) geçici 85, 90 ve 93 üncü maddeleri kapsamında oluşturulan fon hesabı,**
- 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun kapsamında oluşturulan fon hesabı,
- **6111, 6736, 7143, 7326 sayılı Kanunlar kapsamında, işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtianın kayda alınmasına ilişkin olarak oluşturulan karşılık hesapları**

3.5. Sürekli yeniden değerlendirme fonlarının kapatılması mükellefler lehine sonuçlar yaratacaktır

Taslak Tebliğde sadece VUK'un geçici 31 inci madde kapsamındaki yeniden değerlendirme fonlarının belirtilmesinin nedeni, bu taslağın duyurulduğu dönemde bilançolarda sadece bu fonların bulunmasından kaynaklanmaktadır. Halihazırda

ise VUK'un geçici 32 ve mükerrer 298-Ç maddeleri kapsamındaki yeniden değerlendirme fonları da bilançolarda yer almaktadır. **Dolayısıyla, bu fonlar da tıpkı VUK'un geçici 31 inci maddesi kapsamındaki yeniden değerlendirme fonları gibi 31/12/2023 tarihli düzeltilmiş bilançolarda yer almayacaktır.**

Bu fonların düzeltilmiş bilançoda yer almaması çok önemli vergisel bir sonuca neden olacaktır. Şöyle ki, VUK'un mükerrer 298-Ç maddesi kapsamındaki yeniden değerlemeye ilişkin fonlar, ilgili ATİK elden çıkarıldığında amortismanlar gibi değerlendirilip vergilendirilmektedir. **Bu fonlar enflasyon düzeltmesi sırasında geçmiş yıl kar/zarar hesabına aktarılarak kapatılacağından, 31/12/2023 tarihli düzeltilmiş bilançoda yer almayacaktır.**

Bu nedenle, 1/1/2024 tarihinden itibaren elden çıkarılacak bu kapsamdaki ATİK'ler için bu fonlardan kaynaklı herhangi bir vergileme söz konusu olmayacaktır. Bu anlamda mükelleflerin sürekli yeniden değerlemeye tabi tuttıkları ATİK'lerini elden çıkarmalarını 2024 yılına kadar ertelemeleri önemli bir vergisel avantaj yaratabilecektir.

3.6. Bazı varlık barışı fonları ile stok affı fonlarının kapatılması mükellefler aleyhine sonuçlar yaratacaktır

GVK'nın geçici 90 ve 93 üncü maddeleri kapsamında oluşturulan fon hesapları ile 6111, 6736, 7143, 7326 sayılı Kanunlar kapsamında işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtianın kayda alınmasına ilişkin olarak oluşturulan karşılık hesapları, ilgili yasal düzenlemelerde yer alan özel hükümler gereği işletmeden çekilmesi veya ortaklara dağıtılması halinde vergilendirilmemektedir.

Taslak Tebliğe göre, bu tutarlar 31/12/2023 tarihli düzeltilmiş bilançoda yer almayacak ve geçmiş yıl kar/zararları hesabına aktarılarak kapatılacaktır. Bu şekilde oluşan geçmiş yıl karları ise işletmeden çekilmesi halinde vergilenecektir. **Dolayısıyla, 31/12/2023 tarihinde yapılacak enflasyon düzeltmesi mükelleflerin bu kapsamdaki fonlarının vergisiz olarak ortaklara dağıtılması imkanını ortadan kaldırmaktadır.** Çünkü düzeltilmiş bilançoda bu karşılık hesapları görünmeyecektir.

Bu nedenle, bu fonların enflasyon düzeltmesi öncesinde 31/12/2023 tarihine kadar ortaklara dağıtılması -vergisiz olması nedeniyle- mükelleflere önemli bir vergisel avantaj sağlayabilecektir.

Diğer yandan, anılan özel yasal düzenlemelerle sağlanan böyle bir vergisel avantajın, enflasyon düzeltmesine ilişkin yayımlanacak bir tebliğle ortadan kaldırılmasının doğru olmayacağını düşünüyoruz. Bu anlamda Taslak Tebliğdeki bu açıklamaların yayımlanacak tebliğde yeniden değerlendirilmesinde fayda görüyoruz.

4. SONUÇ

Enflasyon düzeltmesi, enflasyona karşı kısmi bir düzeltme öngören yeniden değerlendirme uygulamasından çok daha kapsamlı bir uygulamadır. Enflasyon düzeltmesinde, maddi duran varlıkların yanısıra stoklar, mali duran varlıklar ve özsermaye gibi parasal olmayan kıymetler de düzeltmeye tabi tutulmaktadır. Enflasyon düzeltmesi bu açıdan “*kapsamı genişletilmiş bir yeniden değerlendirme uygulaması*” olarak da adlandırılabilir.

Enflasyon düzeltmesi, en son yapılan uygulamanın üzerinden yaklaşık 20 yıl geçtikten sonra 2023 yılının sonunda yapılacaktır. 2003 ve 2004 yıllarında uygulama tecrübesi kazanılmış olsa da, aradan geçen uzun yıllar bu konudaki hafızayı önemli ölçüde zayıflatmıştır. Uygulayıcıların çok büyük bir kısmı enflasyon düzeltmesini ilk kez tecrübe edeceklerdir.

Bu nedenle, 2023 yılında yapılacak olan düzeltme işlemlerinde herhangi bir sorunla karşılaşmamak için bu kapsamdaki hazırlıkların hafife alınmaması önemlidir. Hesaplamalarda kullanılacak veri setlerinin temin edilmesi, muhasebe programlarına yönelik sistem geliştirmelerinin tamamlanması ve ilgili personelin eğitim almasının sağlanması gibi konularda hazırlıklar şimdiden yapılabilecektir.

Ekonomik veriler enflasyonun bir süre daha yüksek seyrine devam edeceğini göstermektedir. Dolayısıyla, 2023 yılı sonrasını takip eden dönemlerde de büyük olasılıkla enflasyon düzeltmesi şartları gerçekleşmeye devam edecektir. Bu nedenle, enflasyon düzeltmesine yönelik hazırlıklar uygulamanın bir süre daha hayatımızda kalacağı öngörülerek yapılmalıdır.

Öte yandan, 2023 yılı sonunda yapılacak enflasyon düzeltmesi 2023 yılı beyannamelerine herhangi bir vergisel etki yaratmayacak da olsa, takip eden dönemlerde önemli vergisel sonuçlar ortaya çıkartacaktır.

Bu kapsamda, mükelleflerin 2023 yılı sonunda yapılacak enflasyon düzeltmesinin vergisel pozisyonlarını nasıl etkileyeceğini şimdiden analiz etmeleri ve konularını ona göre belirlemeleri önerilmektedir.

Elbette ki bu hazırlıklar ve değerlendirmelerin sağlıklı olarak yapılabilmesi için uygulamaya ilişkin mevzuatın da belirlenmiş olması gerekir. Her ne kadar 2004 yılında yapılan düzeltmeye ilişkin mevzuat halen yürürlükte olsa da, 2023 yılında yapılacak düzeltmenin de kendine özgü özellikli bazı konuları bulunmaktadır. Ayrıca 2004 yılı uygulamasına ilişkin mevzuat çok sayıdaki tebliğ ve sirkülerler arasında oldukça dağınık bir hale gelmiştir.

Bu nedenle, 2023 yılı sonunda yapılacak enflasyon düzeltmesine ilişkin hazırlanacak tebliğin, dağınıklığı ortadan kaldırarak tek bir tebliğ olarak ve mükelleflere hazırlık imkanı tanıyacak şekilde uygun bir süre öncesinden yayımlanmasının faydalı olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 328 sıra no'lu VUK Genel Tebliği
- 345 sıra no'lu VUK Genel Tebliği
- <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=213&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=4>
- <https://www.linkedin.com/pulse/2023-yili-sonunda-yapilacak-enflasyon-duzeltmesi-erdal-gulec> (S.E.T.: 21.12.2022)