

HAKEMSİZ YAZILAR / OPINION PAPERS

2023 HESAP DÖNEMİ YAPILAN ENFLASYON DÜZELTMESİ SONUCU DOĞAN ZARARIN 2024 YILI MALİ TABLOSUNA ETKİSİ ÜZERİNE DEĞERLENDİRME

Gülay Sezen

Yeminli Mali Müşavir, Türkiye, e-mail: gulay.sezen@hotmail.com

Uzun bir aradan sonra yeniden 2023 hesap dönemine ait bilançolar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuştur. 2023 hesap dönemi bilançosunda yapılacak düzeltme işlemleri 2023 yılında vergilendirilmemiştir. Ancak, vergi etkisi 2024 yılına yansımaktadır. 2023 hesap dönemi sonunda çıkarılan bilançoda yapılan enflasyon düzeltmesi kayıtları nedeniyle doğan kar ya da zarar 2024 ve sonraki yıllarda düzeltilmiş değerleri üzerinden gider veya gelir unsuru olarak dikkate alınacaklardır. Enflasyon düzeltmesi işlemleri sonucu oluşan enflasyon düzeltme farkları gelir tablosuna aktarılacak ve cari dönemin vergi matrahını doğrudan etkileyecektir. Dolayısıyla, 31/12/2023 yılı bilançosunun düzeltilmesi sonucunda enflasyon düzeltmesi zararı doğması halinde; bu zarar tutarı da 2024 yılında enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak ve bu zarar nedeniyle hesaplanan enflasyon düzeltme farkı gelir tablosuna gelir olarak yansımaktadır. Neticede vergi matrahını artıran bir unsur olacaktır. Bu yazımızda 31/12/2023 yılı bilançosunun düzeltilmesi sonucu enflasyon düzeltme zararı doğması halinde bu zararın 2024 yılı mali tablosuna etkisini değerlendireceğiz.

Enflasyon düzeltmesi: paranın satın alma gücündeki değişimler nedeniyle gerçek durumu ifade edemeyen mali tabloların, gerçek durumu ifade eder hale gelmelerini sağlamak üzere düzeltme işlemine tabi tutulmasıdır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının 2 numaralı bendinin c. alt bendi enflasyon düzeltmesini “mali tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanması” şeklinde tanımlamıştır. Dolayısıyla, enflasyon düzeltmesinin amacı geçmişten gelen enflasyon etkilerinin ve vergileme üzerindeki enflasyondan kaynaklanan olumsuzlukların giderilmesidir.

17/12/2003 tarihli ve 5024 sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesi değiştirilerek yeniden düzenlenmiştir. Aynı kanunla Vergi Usul Kanununa Kanuna geçici 25 inci madde eklenmiştir. Bu düzenleme ile enflasyon düzeltmesi uygulaması 30/12/2003 tarihinden itibaren vergi sistemimizdeki yerini almıştır. 31/12/2003 tarihli bilançonun düzeltilmesine ilişkin hükümler aynı Kanunun geçici 25. maddesinde, 1/1/2004 tarihinden sonra düzenlenecek mali tabloların düzeltilmesine ilişkin süreklilik arz eden ve düzeltme işlemine ilişkin ana esasların belirlendiği hükümlere ise 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasında yer verilmiştir. Uygulamaya ilişkin olarak ise 338 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde ve 333, 337, 345 ve 348 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde de düzenlemeler ve açıklamalar yapılmıştır.

2004 yılını takip eden takvim yıllarında ise 2020 takvim yılına kadar gerekli koşulların oluşmaması nedeniyle enflasyon muhasebesi yapılmamıştır. 2021 ve 2022 takvim yıllarında da Vergi Usul Kanununa 7352

Citation/Atf: SEZEN, G. (2024).2023 HESAP DÖNEMİ YAPILAN ENFLASYON DÜZELTMESİ SONUCU DOĞAN ZARARIN 2024 YILI MALİ TABLOSUNA ETKİSİ ÜZERİNE DEĞERLENDİRME. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(3): 433-441.

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Gülay Sezen
E-mail: gulay.sezen@hotmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atif 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

sayılı kanunun 1 inci maddesiyle eklenen geçici 33. maddesiyle enflasyon düzeltmesi 2023 takvim yılı sonuna kadar ertelenmiştir. 2005 ila 2022 takvim yıllarında (18 yıl) enflasyon düzeltmesi yapılmamıştır. 2023 takvim yılı sonu itibarıyla ise, 213 sayılı Kanunun geçici 33 üncü maddesi gereğince, 2023 hesap dönemine ilişkin mali tabloların mezkûr madde ve aynı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası hükümleri çerçevesinde enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerekmektedir. 30 Aralık 2023 Tarihli 555 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar ile 2023 hesap dönemi ve düzeltme şartlarının gerçekleşmesine/varlığına bağlı olarak (geçici vergi dönemleri dâhil) izleyen hesap dönemlerine ilişkin olarak enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak mali tabloların ve 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası ile geçici 33 üncü maddesine göre yapılacak düzeltme işlemlerinin usul ve esasları belirlenmiştir.

231 Sayılı Vergi Usul Kanununun Mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının 7.alt bendinde "Enflasyon düzeltmesi uygulanmayan bir hesap döneminden sonra enflasyon düzeltme şartlarının yeniden oluşması halinde; enflasyon düzeltmesi yapılan en son dönemden başlamak üzere enflasyon düzeltmesi yapılır. Bu şekilde belirlenen geçmiş yıl kârı vergiye tâbi tutulmaz, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmez. Ancak, matrahın tespitinde geçmiş yıl malî zararları mukayyet değerleri ile dikkate alınır." hükmüne istinaden mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutan işletmelerin 2023 yılı enflasyon düzeltmesi neticesinde doğan kar vergilendirilmemiş, düzeltme sonucu zarar doğmuşsa da söz konusu zarar 2023 yılına ilişkin verilen yıllık beyannamelerde dikkate alınmamıştır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun Mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının 5.alt bendinin son paragrafında" *Matrahın tespitinde, kanunen kabul edilmeyen giderler, istisnalar ve geçmiş yıl malî zararları enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarları ile dikkate alınır.*" hükmü nedeniyle de 2024 takvim yılına ilişkin yapılan enflasyon düzeltme işlemi neticesinde zarar doğmuş ise bu zararında enflasyon düzeltme işlemine tabi tutularak 2024 takvim yılı sonuna taşınması ve enflasyon düzeltmesinden doğan farklarının ise 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun Mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının 5.alt bendinin ikinci paragrafında belirtildiği üzere enflasyon düzeltme hesabının alacağına kaydedilmesi gerekmektedir. Bu kayıt neticesinde 2023 takvim yılında yıllık beyannamelerde indirimine izin verilmeyen zarar tutarı nedeniyle 2024 yılında hesaplanan enflasyon düzeltme farkı kadar 698 Enflasyon Düzeltme Hesabında gelir etkisi yaratılmaktadır.

Konuyu örnekleyecek olursak; 2021 yılının ocak ayında 10.000 TL. sermaye ile kurulan ABC İşletmesi, 2022 yılının aralık ayında Sermayesini 340.000,00 TL artırmış ve 2023 Eylül ayında ise pazarlama faaliyetlerinde kullanmak üzere vadeli olarak 800.000,00 TL bedelle taşıt satın almıştır. ABC işletmesinin 2023 yılı düzeltilmiş bilançosu aşağıdaki gibidir. 2023 yılında maddi duran varlıkları üzerinden amortisman hesaplanmamıştır. İşletmenin aşağıdaki 31.12.2023 tarihli enflasyon düzeltmesi sonrası bilançosunda görüleceği üzere 2023 yılı enflasyon düzeltmesi kayıtları neticesinde 30.443,64 TL enflasyon düzeltmesi zararı oluşmuş ve bu zarar geçmiş yıllar zararı hesabına kaydedilmiştir.

ABC İŞLETMESİ 31.12.2023 DZ. SONRASI							
BİLANÇOSU							
1	DÖNEN VARLIKLAR		539.273,32	3	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		917.462,64
	KASA	4.708,32			TİCARİ BORÇLAR	780.000,00	
	BANKALAR	49.025,29			BORÇ SENETLERİ	130.000,00	
	ALICILAR	27.689,83			ÖDENECEK VERGİ VE DİĞ. YÜKÜM.	7.462,64	
	VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	4.250,00		4	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		0,00
	STOKLAR	440.760,53					
	STOKLAR ENF FARKI-2023	12.839,35		5	ÖZ KAYNAKLAR		509.882,26
2	DURAN VARLIKLAR		888.071,58		SERMAYE	350.000,00	
	MADDİ DURAN VARLIKLAR	888.071,58			Sermaye Dz. Olumlu farkı-2023	190.325,90	
	TAŞITLAR	800.000,00					
	Taşıtlar Enf.Farkı-2023	48.008,00			GEÇMİŞ YILLAR ZARARI	(30.443,64)	
	DEMİRBAŞLAR	6.198,06			2023 Yılı Enf.Düz. Zararı		
	Demirbaşlar Enf.Farkı-2023	33.865,52			(30.443,64)		
	AKTİF TOPLAMI		1.427.344,90		PASİF TOPLAMI		1.427.344,90

01/11/2024 tarihli 176 No.lu Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde 31/12/2023 tarihli gelir tablosundaki brüt satışlar toplamı 50.000.000 TL'nin altında olan mükelleflerin **enflasyon düzeltmesi yapmaması** uygun bulunmuştur. Stokların düzeltilmesinde ise kullanılabilir basit ortalama yöntem katsayılarının hesaplanmasında enflasyon düzeltmesinin uygulandığı en son geçici vergi dönemi ya da hesap dönemi sonundaki fiyat endeksinin (Yİ-ÜFE) dikkate alınacağı açıklanmıştır.(3) Yukarıda örnek olarak verilen ABC işletmesinin 2024 yılı stokları enflasyon düzeltmesine tabi tutulurken basit ortalama yöntem uygulanmış olup, katsayılar 176 No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri doğrultusunda önceki dönem Yİ-ÜFE olarak Aralık 2023 Yİ-ÜFE dikkate alınmıştır. ABC İşletmesinin 2023 Yılı enflasyon düzeltmesi kayıtları neticesinde **30.443,64 TL enflasyon düzeltmesi zararının**, 2024 yılı mali tablosuna etkisini net görebilmek açısından 2024 yılında hiçbir faaliyette bulunmadığını, tasfiyeye girmediğini ve bilanço değerlerinin aynı olduğunu kabul ederek 555 sayılı VUK Tebliği ve 176 No.lu VUK Sirküleri açıklamaları çerçevesinde 2024 yılına taşımamız halinde 2024 yılı düzeltilmiş bilançosu yukarıdaki gibi olacaktır.

Taşıma katsayısının hesabında 2024 Aralık Yİ-ÜFE: 3659,84 (*) değerini 2023 Aralık Yİ-ÜFE: 2915,02 değerlerine oranlamak suretiyle hesaplıyoruz.

$$\text{Taşıma Katsayısı: } \frac{\text{2024 Aralık Yİ-ÜFE}}{\text{2023 Aralık Yİ-ÜFE}} = \frac{3659,84}{2915,02} = 1,255511$$

(*) Endekslemenin yıl bazında yapılabilmesi için katsayıların belirlenmesinde henüz açıklanmayan 2024 Aralık Yİ-ÜFE yerine 2024 Eylül Yİ-ÜFE.si hesaplamalarda dikkate alınmıştır..

Stoklarda kullanılan dönem ortalama katsayısının belirlenmesinde 2024 yılı Aralık ayına ait Yİ-ÜFE'nin yine Aralık 2024 Yİ-ÜFE ile Aralık 2023 Yİ-ÜFE toplamının ikiye bölümüne oranlanmak suretiyle aşağıdaki gibi hesaplıyoruz.

Basit Ort. Yöntem =	2024 Yılı Aralık Ayına ait Yİ-ÜFE
	(2024 Aralık Yİ-ÜFE + 2023 Aralık Yİ-ÜFE)/2
3659,84	1,11328
(3659,84 +2915,02) / 2	

HESAP ADI	2023 DÜZELTİLMİŞ TUTAR	2024 TAŞIMA KATSAYISI	2024 DÜZELTİLEN TUTAR	2024 ENFLASYON FARKI
STOKLAR	453.599,88	1,11328	504.983,67	51.383,79
TAŞIT	848.008,00	1,25551	1.064.682,52	216.674,52
DEMİRBAŞLAR	40.063,58	1,25551	50.300,23	10.236,65
SERMAYE	540.325,90	1,25551	678.384,57	138.058,67
2023 ENF.DÜZ. ZARARI	30.443,64	1,25551	38.222,29	7.778,65

ABC İŞLETMESİ 31.12.2024 DZ. SONRASI BİLANÇOSU					
DÖNEN VARLIKLAR		590.657,11	3	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	917.462,64
KASA	4.708,32			TİCARİ BORÇLAR	780.000,00
BANKALAR	49.025,29			ORTAKLARA BORÇLAR	130.000,00
ALICILAR	27.689,83			BORÇ SENETLERİ	7.462,64
VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	4.250,00			ÖDENECEK VERGİ VE DİĞ. YÜKÜM.	
STOKLAR	440.760,53		4	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	0,00
STOKLAR ENF FARKI-2023	12.839,35				
STOKLAR ENF FARKI-2024	51.383,79				
2 DURAN VARLIKLAR		1.114.982,75	5	ÖZ KAYNAKLAR	788.177,22
TAŞITLAR	800.000,00			SERMAYE	350.000,00
Taşıtlar Enf.Farkı-2023	48.008,00			Sermaye Dz. Olumlu farkı-2023	190.325,90
Taşıtlar Enf.Farkı-2024	216.674,52			Sermaye Dz. Olumlu farkı-2024	138.058,67
DEMİRBAŞLAR	6.198,06			DÖNEM KARI	148.014,94
Demirbaşlar Enf.Farkı-2023	33.865,52			GEÇMİŞ YILLAR ZARARI	(38.222,29)
Demirbaşlar Enf.Farkı-2024	10.236,65			2023 ENF DZ ZARARI (30.443,64)	
				2024 ENF DZ ZARARI ENF.FARKI (7.778,65)	
AKTİF TOPLAMI		1.705.639,86		PASİF TOPLAMI	1.705.639,86

Görüleceği üzere; ABC İşletmesinin 2024 yılı içerisinde faaliyetinde herhangi bir hareket olmasına rağmen, 2023 enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan değerleri 2024 yılında başlangıç değeri olacaktır. 2024 yılı bilançosu ise VUK mük.298 maddesi, 555 Seri no.lu VUK Tebliği ve 176 no. lu VUK Sirküleri gereği enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuştur. 2024 sonuna taşınan değerler sonucunda; 2023 yılında yapılan enflasyon düzeltmesi neticesinde oluşan 30.443,64 TL. zarar tutarı içinde enflasyon farkı hesaplanmıştır. Bu zarar üzerinden hesaplanan enflasyon düzeltmesi farkı vergi matrahının tespitinde dönem karını 7.778,65 TL artırmış, dolayısıyla 1.944,66 TL daha fazla verginin ödenecek olmasına sebep olmuştur.

Diğer taraftan ise 2024 yılı faaliyet döneminde hiçbir faaliyeti olmamasına rağmen enflasyon düzeltmesi neticesinde aktif tutarda yer alan parasal olmayan kıymet tutarının pasif karakterli parasal olmayan kıymet tutarından fazla olması nedeniyle de **enflasyon farklarından kaynaklanan toplamda 148.014,94 TL. kar oluşmuştur. Farklı bir bilançoda 2023 yılı zararının 2024 yılına taşınması nedeniyle oluşan enflasyon farkının yarattığı etki daha büyük rakamlarda olabilecektir.** Bu durum ise enflasyonist ortamda gelir elde etmekte sıkıntı çeken işletmelerin elde etmedikleri kazançta vergi yükü getirmesi kaçınılmaz olacaktır. Ancak, dikkat edileceği üzere işletmenin faaliyeti (hasılatı, giderleri) yokken dahi enflasyon düzeltmesi nedeniyle vergi matrahı oluşmuştur. ABC şirketi 2024 yılında (148.014,94 x %25) 37.003,73 TL vergi yükü ile karşı karşıya kalacaktır.. Oysa ki, kurumlar vergisi matrahını oluşturan bu tutar faaliyet sonucu olmayıp enflasyon düzeltme işlemlerinden kaynaklanan farktır. Daha net ifadeyle reelde işletmenin gerçekleşen bir kazancı yoktur.

2023 yılı enflasyon düzeltmesi neticesinde doğan zararların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması nedeniyle yarattığı gelir/Kar etkisinin nasıl yorumlanması gerektiği, enflasyon düzeltmesi uygulamasının amaçlarına uygun olup olmadığı hususlarının değerlendirilmesi;

1.2023 Takvim Yılı Enflasyon Düzeltmesi neticesinde doğan ve "580 Geçmiş Yıllar Zararı Hesabı"nda izlenen tutarların 2024 yılı ve sonraki yıllardaki mali tablolara Etkisi ve değerlendirmelerimiz: 2024 Takvim yılında enflasyon düzeltme uygulamasından kaynaklanan enflasyon düzeltme farkları netice itibarıyla vergilendiril-

mektedir. Enflasyon farkları vergi matrahlarının artması veya azalması sonucunu doğurmaktadır. Yukarıda belirttiğimiz üzere enflasyon muhasebe kayıtları düzenlenirken 2023 takvim yılı enflasyon düzeltmesi neticesinde doğan ve geçmiş yıllar zararı hesabında izlenen tutarlar da düzeltme işlemine tabi tutulacak ve vergi matrahına gelir arttırıcı unsur olarak yansıtacaktır.

- Ancak, **2023 enflasyon düzeltmesinden doğan zarar üzerinden hesaplanan enflasyon düzeltme farkı vergi kanunlarımıza göre gelir midir?**

- 2023 Enflasyon düzeltme zararı nedeniyle 2024 yılında hesaplanan düzeltme farkları vergi matrahına dahil olmalı mıdır?

Enflasyon düzeltme işlemleri her ne kadar Vergi Usul Kanununda kendine has kuralları olan bir düzenleme de olsa vergi kanunlarının vergiye tabi kazancı nasıl tanımladığını değerlendirmek önem arz etmektedir.

2. Vergi kanunlarına göre vergiye tabi kar veya zarar:

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1.maddesinde gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğu ve gelirin bir takvim yılında elde edilen kazanç ve iratların safi tutarı olduğu hüküm altına alınmıştır.(6) 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6.maddesine göre ise; kurumlar vergisi mükelleflerinin ödemeleri gereken kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanmaktadır. Safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanmakta olup, zirai faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetlerinden doğan kazançlarının tespitinde, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 59. maddesinin son fıkrası hükmü de dikkate alınması gerekmektedir. (5) Yine, 193 Sayılı Gelir vergisi Kanununda ticari kazanç bilanço ve işletme hesabı esaslı olmak üzere iki farklı şekilde tespit edildiği, 38.maddesinde bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu belirtilmiştir. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce; işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı öngörülmüştür. Ticari kazancın bu şekilde tespit edilmesi sırasında, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazancın tespitinde indirecek giderler ile gider kabul edilmeyen ödemelere ilişkin hükümlerine de uyulacağı hüküm

altına alınmıştır. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da safi kazancın belirlenmesinde temel ölçü öz sermaye kıyaslamasıdır. Öz sermayenin tespiti sırasında indirilecek giderler ile indirimi kabul edilmeyen giderlerin de dikkate alınması gerekmektedir. Kurumlar vergisi mükelleflerinin indirilecek giderler uygulamasında, Gelir Vergisi Kanunu'nda indirimi kabul edilen giderlerin yanı sıra Kurumlar Vergisi Kanununda belirtilen giderlerin de ayrıca hasıllardan indirileceği kanun maddesinde belirtilmiştir. Ancak, indirimi kabul edilmeyen gider uygulamasında, Kurumlar Vergisi Kanunu Gelir Vergisi Kanunundan ayrılarak indirimi kabul edilmeyen giderleri kendisi düzenlemiştir. Mevzuattaki hükümlerden de anlaşılacağı üzere Gelirin ya da kazancın vergilendirilebilmesi için **elde edilmiş olması** gerekmektedir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 3.maddesinde "**Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.**" açıklaması bu anlayışı desteklemektedir. Dolayısıyla, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş 2023 yılı zararının enflasyon düzeltme farkı vergi kanunlarımızda açıklanan gelir tanımıyla uyusmamaktadır. Gerçek bir kazanç ya da gelirin elde edilmesi söz konusu değildir. Elde edilmeyen gelirin vergilendirilmesi ise vergi mevzuatımızda yer alan safi kazanç tanımına uygun değildir.

Yine, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 192.maddesinde ise "*Bilanço, envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş hulasasıdır. Bilanço aktif ve pasif olmak üzere iki tabloyu ihtiva eder. Aktif tablosunda mevcutlar ile alacaklar (ve varsa zarar), pasif tablosunda borçlar gösterilir. Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (Öz sermayeyi) teşkil eder. Öz sermaye pasif tablosuna kaydolunur ve bu suretle aktif ve pasif tablolarının toplamaları denkleştir. İhtiyatlar ve kar ayrı gösterilseler dahi öz sermayenin cüzileri sayılırlar.*" Tanımlardan anlaşılacağı üzere; bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin ticari kazançlarının belirlenmesi öz sermayenin tespitine bağlıdır. Tek düzen hesap planına göre geçmiş yıl zararları öz sermayenin içinde yer almaktadır. Fiyatların sürekli artması anlamını taşıyan enflasyon işletmelerin yapısını ve işleyişlerini olumsuz etkilemektedir. İlk enflasyon düzeltmesi ile ilgili yayınlanan **5024 Sayılı kanun gerekçesinde** "*Fiyatlar genel seviyesindeki sürekli ve önemli artışlar, vergi matrahının oluşmasında bazı mükelleflerin lehine, bazı mükelleflerin de aleyhine sonuçlar doğurmaktadır. Daha açık bir ifade ile*

borçlanarak çalışanların vergi matrahı suni olarak azalırken, öz sermayesi ile çalışanların vergi matrahı suni olarak artmaktadır. Bu da vergi adaletini ve ticaret hayatındaki rekabet ortamını zedelemektedir. Bunun sonucu olarak da işletmeler öz sermaye ile çalışmaktan uzaklaşıp, borçlanmaya yönelmekte, bu durum, ülkemizin kaynak dağılımını ve işletmelerin malî dengelerini bozmakta ve malî yapının zayıflamasına yol açmaktadır. Bu nedenle katlanılan finansman maliyeti, vergi matrahlarının büyük ölçüde azalmasına sebebiyet vermektedir. Öz sermayesi ile çalışmak zorunda olan veya böyle çalışmayı tercih eden işletmeler kazanç vergisi olmaktan çıkıp seroet vergisine dönüşen haksız vergilendirme ile karşılaşmaktadır. Bu husus işletmelerin öz sermayelerini azaltmakta, yatırım ve istihdam politikalarını olumsuz yönde etkilemektedir "Yine, 5024 Sayılı kanun gerekçesinde "enflasyon düzeltmesiyle gerçekleştirilmek istenen amaçlardan birisi olan işletmelerin öz sermayeleri ile çalışmaya teşvik edilmesi ve sermaye birikiminin sağlanarak uzun vadede istihdamın artırılması hedeflenmektedir" açıklaması ve "31.12.2003 tarihli bilançonun aktif toplamından, düzeltilmiş sermaye, düzeltilmiş hisse senetleri ihraç primleri ve düzeltilmiş hisse senedi iptal kârları ile borç toplamının çıkarılması sonucu bulunan tutarın geçmiş yıl kâr zararı olarak kaydedilmesiyle, bilanço dengesi sağlanacaktır. Bu şekilde geçmiş dönemlerde yaşanan enflasyonun yarattığı kümülatif etki de malî tablolara yansıtılmış olacaktır" açıklamaları ile enflasyon düzeltme işlemleri ile hedeflenen sonuç ifade edilmiştir.(4)

Günümüz yasal düzenlemelerine baktığımızda; enflasyon düzeltmesi işlemi ile ilgili olarak süreklilik arz eden ve düzeltme işlemine ilişkin ana esasların belirlendiği hükümler 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298 inci maddesinde yer almaktadır. İlgili maddenin (A-5) bölümünde enflasyon düzeltmelerinin ilgili kıymetlere ait fark hesaplarına ve enflasyon düzeltme hesabına kaydedileceği, düzeltme sonucu bulunan tutarların izleyen dönemde enflasyon düzeltmesi yapıp yapılmadığına bakılmaksızın izleyen dönemin başlangıç değeri olarak dikkate alınacağı, matrahın tespitinde kanunen kabul edilmeyen giderler, istisnalar ve geçmiş yıl mali zararlarının enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alınacağı belirtilmiştir. Yine, 213 Sayılı VUK'nun mükerrer 298. maddesinin A/2-j bendinde, «*Taşıma; malî tablolardaki parasal ve parasal olmayan tutarların, taşıma katsayısı kullanılarak ilgili dönemin sonundaki yeni değerlerinin hesaplanması işlemi*», A/2-k bendinde ise «*Taşıma katsayısı; mali tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bir önceki*

dönemin sonundaki (yıl içinde işe başlayanlarda, işe başlanılan aya ilişkin) fiyat endeksine bölünmesiyle elde edilen katsayıyı ifade eder” denilmektedir. 213 Sayılı VUK mükerrer 298/A-7.maddesinde “Enflasyon düzeltilmesi uygulanmayan bir hesap döneminden sonra enflasyon düzeltme şartlarının yeniden oluşması halinde; enflasyon düzeltmesi yapılan en son dönemden başlamak üzere enflasyon düzeltmesi yapılır. Bu şekilde belirlenen geçmiş yıl kârı vergiye tâbi tutulmaz, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmez. Ancak, matrahın tespitinde geçmiş yıl malî zararları mukayyet değerleri ile dikkate alınır. Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tâbi tutulur. Ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir; bu işlemler kâr dağıtımını sayılmaz.” hükmüne yer verilmiştir. (1)

Anılan Yasa hükümlerinin uygulanmasına esas olacak ayrıntılar 555 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile düzenlenmiş olup, Tebliğin 16.maddesinde “Enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkı, diğer bir ifade ile düzeltme sonrası hesaplanan geçmiş yıl kâr veya zararı düzeltilmiş bilançoda öz kaynaklar içinde, Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları hesabının alt hesabında izlenir. 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasından kaynaklanan (düzeltme sonrası tespit edilen) geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmaz, geçmiş yıl zararı ise zarar olarak kabul edilmez” denilmiştir. 555 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği 41.maddesinde “Geçmiş Yıl Kar ve Zararları” başlıklı bölümünde “geçmiş yıl kar ve zararları ile ilgili açıklamalara yer verilmiş, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıllar kârı veya zararı, kaydedildiği Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları Hesabının alt hesabında izlenmeye devam edilecek ve sonraki dönemlerde 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası ve bu Tebliğde yer alan esaslara göre düzeltme işlemine tabi tutulacaktır. 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (5) numaralı bendinde yer alan hükme istinaden, öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları, düzeltme sonucu oluşan söz konusu geçmiş yıl zararlarına mahsup veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilecek ve bu işlemler kâr dağıtımını sayılmayacaktır” açıklaması bulun-

maktadır.(2)

Yukarıda belirtilen Yasa ve Tebliğ hükümleri birlikte dikkate alındığında, geçmiş yıllar kar veya zararının enflasyon düzeltilmesi uygulamasında “parasal olmayan bir kıymet” olduğu ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 298.maddesi uyarınca enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerektiğine kuşku yoktur. Bu düzeltme sonucu ortaya çıkan farkların ise anılan madde hükmü gereği sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi gerekmektedir. Bu durumda, geçmiş yıllar kar veya zararının taşıma katsayısı kullanılarak düzeltilmesine ilişkin 555 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin “31.12.2024 tarihli bilançoda görünen ve 31.12.2023 tarihli bilançonun düzeltilmesi neticesinde oluşan geçmiş yıllar kar/zararı da taşıma katsayısı kullanılarak düzeltililecektir.” şeklindeki belirlemede, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 298.maddesinin (A/5) inci fıkrasında yer alan “matrahın tespitinde geçmiş yıl zararları enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alınır.” hükmüne ve yukarıda belirtilen maddede yer alan diğer düzenlemelere aykırılık söz konusu değildir. Yukarıdaki açıklamalar dikkate alındığında, geçmiş yıllar kar/zararı hesabında gösterilen tutarın enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasında ve doğan farkın sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde de hukuka aykırılık bulunmamaktadır. **2023 yılı hesap dönemine ait beyannamede yer alan indirilemeyen geçmiş yıl mali zararları ile cari dönem mali zararları matrahın tespitinde mukayyet değerleri ile dikkate alınır.” hükmü ile geçiş dönemi koşullarının, süreklilik arz eden ilk uygulama dönemine uyumunun sağlanması için konulduğu açıkça anlaşılmaktadır.** Ayrıca, bu şekilde tespit edilen zararın, zarar olarak kabul edilmeyeceği ve **bu zarar tutarının hiçbir zaman matrahtan indirilemeyeceği** açıktır. Fakat 555 nolu VUK Genel Tebliğinin 40.maddesinin 2.fıkrasının a) bent hükmünde “bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri; 2024 hesap dönemi başından itibaren verilecek yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinde beyan edecekleri vergi matrahlarını tespit ederken, (düzeltilmiş 2023 hesap dönemi sonuna ait bilanço dayanan) **2024 ve sonraki hesap dönemlerine ait geçmiş yıl mali zararlarını, enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının varlığına/devamına bağlı olarak, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alacaklardır**” açıklaması mevcuttur. Oysa Yukarıda belirtilen Kanun hükümleri uyarınca, 1.1.2024 tarihinden itibaren yapılacak düzeltme işleme-

rinde, 31.12.2023 tarihli düzeltilmiş bilançoda yer alan geçmiş yıllar kar veya zararı da diğer parasal olmayan kıymetler gibi düzeltmeye tabi tutulacak, düzeltme sonucu oluşan fark ise gelir tablosuna intikal ettirilecektir. 31.12.2023 tarihli bilançonun düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan geçmiş yıllar zarar tutarının **aslı indirim konusu yapılamayacaktır**. Fakat 2023 yılına ait enflasyon düzeltmesi sonucu doğan zarara 2024 yılında taşıma katsayısı uygulanarak düzeltilmesi neticesinde düzeltme sonucu hesaplanan Enflasyon farkı, ilgili dönemde indirilecek geçmiş yıl zararı olarak matrahın tespitinde ayrıca dikkate alınabilmesi gerekir. Bu durum, enflasyon düzeltmesi uygulamasının amacının ve mükerrer 298 inci maddenin A/5 inci fıkrasında yer alan “matrahın tespitinde geçmiş yıl mali zararlarının enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alınacağı” yolundaki hükmün doğal bir sonucudur. Aksi taktirde, bir yandan 31.12.2023 tarihli bilançoda yapılan düzeltme sonucu ortaya çıkan geçmiş yıllar zararının taşıma katsayısı uygulanıp düzeltmeye tabi tutularak önce enflasyon fark hesaplarına, oradan da gelir tablosuna kar olarak ilave edilmesi suretiyle matrahın artması gelir etkisi sonucunu doğururken, diğer yandan 2023 yılı enflasyon düzeltmesi neticesinde oluşan zararlardan doğan farkın hiçbir şekilde indirilemeyeceğini kabul etmek, enflasyon düzeltmesi ile ulaşılmak istenilen amaca aykırı bir durum oluşturmaktadır. 31.12.2023 tarihli bilançoda tespit edilen ve esasen geçmiş yıllarda enflasyon nedeniyle haksız yere vergi ödendiğini gösteren ve düzeltme sonucu oluşan bu zarar üzerinden (reel olmayan vergi matrahından) ilerleyen dönemlerde yeniden vergi alınması sonucu doğacaktır. Bu durumun da hukuka uygunluğundan söz edilemez. Bu konuda verilen Danıştay Kararlarına baktığımızda Danıştay Dördüncü Dairesi 29.05.2007 tarih ve Esas No: 2005/1831 Karar No: 2006/1784 sayılı kararında; davacının “enflasyon düzeltmesi” sonucu oluşan geçmiş yıl zararının sonraki yıla taşınması sonucu oluşan karın vergilendirilmeyeceği ihtirazı kaydıyla verdiği 2004/10–12 dönemi geçici vergi beyannamesi üzerinden tahakkuk eden geçici verginin kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararını bozmuştur.(7)

Nitekim, 4. Daire 2006/4523 E., 2008/6227 K. Danıştay kararı da bu yöndedir.”1.1.2004 tarihinden itibaren yapılacak düzeltme işlemlerinde 31.12.2003 tarihli düzeltilmiş bilançoda yer alan geçmiş yıllar kar veya zararının düzeltmeye tabi

tutulması, düzeltme sonucu oluşan farkın gelir tablosuna intikal ettirilmesi, bunun yanında varsa 31.12.2003 tarihli düzeltilmiş bilançoda yer alan geçmiş yıllar zararının aslının değil; ancak, taşıma katsayısı ile düzeltilmesi sonucu bulunan farka isabet eden kısmının ayrıca, mukayyet değerle dikkate alınan geçmiş yıllar mali zararı bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, ilgili dönemde geçmiş yıl zararı olarak dikkate alınması gerekmektedir. Davacının ilgili dönem beyannamesi incelendiğinde, 31.12.2003 tarihli düzeltme sonucu doğan geçmiş yıllar zararının ilgili dönemde taşıma katsayısı ile düzeltilmesinden kaynaklanan kısmının indirim imkanı olmasına rağmen geçmiş yıllar zararı olarak indirilmediği ve indirim olarak dikkate alınması halinde ise fazladan vergilendirilecek bir matrahın kalmadığı görülmektedir.”şeklinde karar vermiştir.(8)

SONUÇ

18 Yıl aradan sonra 2023 yılında yapılan Enflasyondan doğan farkın, geçmiş yıl kar ya da zarar olarak bilançoda yer alması bilanço denliğini sağlamak için aranmıştır. 31.12.2023 tarihli bilançonun düzeltilmesi sonucu ortaya çıkar zarar miktarına, 2024 yılı için belirlenen taşıma katsayısı uygulanarak oluşan ve gerçek bir kazanç niteliği taşımayan tutarın kar olarak nitelendirilerek vergilendirilmesi hukuka aykırıdır. Kurumlar vergisi yönünden vergiye tabi kardan bahsedebilmek için Kanunun vergilendirilmesini öngördüğü anlamda gerçek bir gelirin elde edilmesi şarttır.

Vergi Usul Kanununun mükerrer 298.maddesinin 7.fıkrasında “Enflasyon düzeltmesi uygulanmayan bir hesap döneminden sonra enflasyon düzeltme şartlarının yeniden oluşması halinde; enflasyon düzeltmesi yapılan en son dönemden başlamak üzere enflasyon düzeltmesi yapılır. Bu şekilde belirlenen geçmiş yıl kârı vergiye tâbi tutulmaz, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmez. Ancak, matrahın tespitinde geçmiş yıl malî zararları mukayyet değerleri ile dikkate alınır” hükmü nedeniyle 31.12.2023 tarihli bilançonun düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan geçmiş yıllar zararının aslı indirim konusu yapılamayacaktır. Ancak, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298.maddesinin A/5 inci fıkrasında yer alan “matrahın tespitinde geçmiş yıl mali zararlarının enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alınacağı” yolundaki hüküm dikkate alındığında 2024 hesap döneminde taşıma kat-

sayısı uygulanarak düzeltilen 2023 Yılı zararına ait enflasyon farkı, düzeltme öncesi geçmiş yıllar mali zararı bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, ilgili dönemde indirilecek geçmiş yıl zararı olarak gösterilip, matrahın tespitinde ayrıca dikkate alınması gerekmektedir. Danıştay 4. Daire 2006/4523 E., 2008/6227 K. Sayılı kararında “31.12.2003 tarihli bilançoda yapılan düzeltme sonucu ortaya çıkan geçmiş yıllar zararının taşıma katsayısı uygulanıp düzeltmeye tabi tutularak önce enflasyon fark hesaplarına, oradan da gelir tablosuna kar olarak ilave edilmesi suretiyle matrahın artması sonucu doğarken, diğer yandan bu zararlardan doğan farkın hiçbir şekilde indirilemeyeceğini kabul etmek, enflasyon düzeltmesi ile ulaşılmak istenilen amaca tamamıyla aykırı bir durum oluşturarak, 31.12.2003 tarihli bilançoda tespit edilen ve esasen geçmiş yıllarda enflasyon nedeniyle haksız yere vergi ödendiğini gösteren ve düzeltme sonucu oluşan zarar üzerinden ilerleyen dönemlerde yeniden vergi alınması sonucu doğacaktır. Bu durumun da hukuka uygunluğundan söz edilemez.” şeklinde yorumlamıştır.(8)

Anayasa'nın 73.maddesi, “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” hükmünü taşımaktadır. Dolayısıyla, yukarıda açıkladığımız üzere; vergi kanunlarımızda vergiye tabi kazancın tanımı yapılmıştır. Diğer taraftan ise; 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 3.Maddesinde “Vergilendirilmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.” hükmü birlikte değerlendirildiğinde Kurumlar /Gelir vergisi matrahı artıran **2023 yılı zararının 2024 yılına taşınmasından kaynaklanan enflasyon farkı** faaliyet sonucu olmayıp reel olmayan fiktif bir tutarı ifade etmektedir. Bu taşıma işlemi sonucunda işletmenin gerçekleşen reel bir kazancı yoktur. Gerçek olmayan kazancın vergilendirilmesi ise Anayasamızın mali güc ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.(6)

Enflasyon muhasebesi 2004 yılından bu yana 18 yıl uygulanmamış olsa da 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Mükerrer 298.maddesi hükümlerinde değişiklik bulunmamaktadır. 2003 yılı enflasyon düzeltme kayıtları 213 Sayılı VUK geçici 25.maddeye göre yapılmıştır. 2023 yılı geçiş yılı ise 555 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yer alan açıklamalar doğrultusunda gerçekleştirilmiştir. 2023 yılı enflasyon düzeltmesi neticesinde zararlar sonuçlanan ve 2024 yılında bu zarar tutarının düzeltilmesi nedeniyle kazanç elde etmemesine rağmen reel olmayan vergi matrahı ile

karşılaşan mükelleflerin ihtirazı kayıtlı beyannamelerini verip yargı yolunu seçmeleri halinde, yargı kararlarından kendileri lehine sonuç çıkabileceğini söylemek mümkün. Maliye İdaresinin bu konuyu yeniden değerlendirmesinde fayda olduğunu düşünüyorum.

KAYNAKÇA

- 1-Vergi Usul Kanunu,
- 2-Vergi Usul Kanunu 555 Nolu Genel Tebliğ,
- 3-Vergi Usul Kanunu 176 Nolu Sirküler,
- 4-5024 Sayılı Kanun Gerekçesi,
- 5-5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu,
- 6-193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu,
- 7- <https://www.vergi.tc/gundem/Enflasyon-Duzeltmesiyle-Ilgili-yargi-Kararları-ve-Onerileri-muz/> Ergun Şenlik Makalesi-05.12.2024
- 8-D.4, Esas No : 2006/4523 Karar No : 2008/6227 nolu karar