

1. Vergi Usul Kanunu Kapsamında 2024 Yılında Uygulanacak Cezalar ile Çeşitli Had ve Tutarlar

30 Aralık 2023 Tarihli ve 32415 Sayılı Resmî Gazete (2. Mükerrer) yayımlanan “Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 556)” ile 2024 yılında uygulanacak olan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile çeşitli had ve tutarlar açıklanmıştır.

- ❑ **Fatura kullanma mecburiyeti ve amortisman ayırma sınırı 6.900 TL**
- ❑ **Şüpheli alacak tutarı 14.000 TL**
- ❑ **Sermaye şirketleri için I inci derece usulsüzlük cezası 1.100 TL**
- ❑ **Sermaye şirketleri için II inci derece usulsüzlük cezası 580 TL**
- ❑ **Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzunun verilmemesi, alınmaması, bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi, bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken kâğıt olarak düzenlenmesi, bu belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılmasına ilişkin ceza **3.400 TL** (Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek toplam ceza **1.700.000 TL**)**
- ❑ **Elektronik beyanname ve bildirimlerin verilmemesi** durumunda birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında uygulanacak ceza **11.800 TL**
- ❑ **İzaha davet** - Kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı **500.000 TL**
- ❑ **Tarhiyat sonrası uzlaşmaya** konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında sınır **23.000 TL** üzeri
- ❑ **Tarhiyat öncesi uzlaşmaya** konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında sınır **23.000 TL** üzeri

2. KDV İade Alt Sınırı Belirlendi

- ❑ 30 Aralık 2023 Tarihli ve 32415 Sayılı Resmî Gazete (2. Mükerrer) yayımlanan “Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 48)” ile İndirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarının iade konusu yapılamayacak kısmıyla ilgili sınır 2024 yılı için **90.800 TL** olarak belirlenmiştir.

3. 2024 Yılı Damga Vergisi Tutarları Belirlendi

- ❑ 32415 Sayılı Resmî Gazete (2. Mükerrer) yayımlanan 68 Seri No.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile 1 Ocak 2024 tarihinden itibaren uygulanacak damga vergisi tutarları yeniden belirlenmiştir.
- ❑ Diğer taraftan, anılan Damga Vergisi Kanunu'nun 14 üncü maddesinin birinci fıkrasında yer alan her bir kağıttan alınacak **damga vergisine ilişkin üst sınır** yeniden değerlendirme oranında artırılmış ve 1 Ocak 2024 tarihinden itibaren **17.006.516,30 Türk Lirası** olmuştur.
- ❑ Aşağıda ilgili bölümler tablo yer almaktadır.

b) Vergi beyannameleri:	
ba) Yıllık gelir vergisi beyannameleri	(467,20 TL)
bb) Kurumlar vergisi beyannameleri	(624,10 TL)
bc) Katma değer vergisi beyannameleri	(308,30 TL)
bd) Muhtasar beyannameler	(308,30 TL)
be) Diğer vergi beyannameleri (damga vergisi beyannameleri hariç)	(308,30 TL)

4. Araç Alımında Malul ve Engelliler için 2024 Yılı ÖTV İstisnası Tutarı

- 30 Aralık 2023 Tarihli ve 32415 Sayılı Resmi Gazete (2. Mükerrer) yayımlanan “Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 12)” ile 2024 yılı araç alımında malul ve engelliler için ÖTV istisnası tutarı **1.591.200 TL** olarak belirlenmiştir.

5. Araç Alımında Malul ve Engelliler için 2024 Yılı ÖTV İstisnası Tutarı

30 Aralık 2023 Tarihli ve 32415 Sayılı Resmi Gazete (2. Mükerrer) yayımlanan “Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 12)” ile **2024 yılı** araç alımında malul ve engelliler için ÖTV istisnası tutarı **1.591.200 TL** olarak belirlenmiştir.

6. 2024 Yılında Uygulanacak Harç Tutarları

Pasaport Harçları	
6 aya kadar olanlar	1.639,30
1 yıl için olanlar	2.396,60
2 yıl için olanlar	3.912,60
3 yıl için olanlar	5.558,30
3 yıldan fazla süreli olanlar	7.833,00
Tapu işlemleri:	
Kayıt harici kalmış olan gayrimenkullerin tescilinden takdir olunan değer üzerinden	(Binde 11,38)

7. 2024 Yılında VUK Kapsamında Uygulanacak Cezalar ile Çeşitli Had ve Tutarlar

30 Aralık 2023 Tarihli ve 32415 Sayılı Resmi Gazete (2. Mükerrer) yayımlanan "Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 556)" ile 2024 yılında uygulanacak olan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile çeşitli had ve tutarlar açıklanmıştır.

Buna göre 2024 yılında bazı cezalar ile had ve tutarlar aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

- ? **Fatura kullanma mecburiyeti ve amortisman ayırma sınırı** 6.900 TL
- ? **Şüpheli alacak tutarı** 14.000 TL
- ? **Sermaye şirketleri için I inci derece usulsüzlük cezası** 1.100 TL
- ? **Sermaye şirketleri için II inci derece usulsüzlük cezası** 580 TL
- ? **Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzunun** verilmemesi, alınmaması, bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi, bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken kâğıt olarak düzenlenmesi, bu belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılmasına ilişkin ceza 3.400 TL (Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek toplam ceza 1.700.000 TL)
- ? **Elektronik beyanname ve bildirimlerin verilmemesi** durumunda birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında uygulanacak ceza 11.800 TL
- ? **İzaha davet** - Kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı 500.000 TL
- ? **Tarhiyat sonrası uzlaşmaya** konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında sınır 23.000 TL üzeri
- ? **Tarhiyat öncesi uzlaşmaya** konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında sınır 23.000 TL üzeri

8. Enflasyon Düzeltmesine İlişkin Tebliğ Yayımlandı

A) 24/11/2023 tarihli Taslak Tebliğ Metninde Yapılan Bazı Değişiklikler

Reel olmayan finansman maliyetinin muhasebe kayıtlarında gösterilmesi

Tebliğ taslağında, reel olmayan finansman maliyetinin tevsikine ilişkin kayıt ve belgelerin açık ve kesin bilgiler içermesi gerektiği açıklanmıştı.

Tebliğin yayımlanan metninde yukarıdaki açıklamaya ilaveten, reel olmayan finansman maliyetinin, düzeltmeye esas tutarın tespitinde dikkate alınacağı, **ayrıca muhasebe kayıtlarında gösterilmesinin söz konusu olmayacağı** belirtilmiştir.

Birikmiş Amortismanların Düzeltilmesi

Tebliğ taslağında, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesinde, birikmiş amortismanlar, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltileceği açıklanmıştı; ancak konuya ilişkin herhangi bir örneğe yer verilmemişti.

Tebliğin yayımlanan metninde konuya ilişkin olarak aşağıdaki **örneğe** yer verilmiştir.

“Örneğin; düzeltmeye esas değeri 1.000.000 TL ve birikmiş amortismanı 600.000 TL olan bir iktisadi kıymetin 2,45 düzeltme katsayısı ile düzeltilmesi sonucu değeri (1.000.000x2,45=) 2.450.000 TL, bu durumda iktisadi kıymetin değerinde ortaya çıkan artış oranı da, (2.450.000-

$1.000.000/1.000.000=$ %145 olacaktır. Amortisman tutarı bu oran dikkate alınarak düzeltililecek ve düzeltilmiş tutar $(600.000+600.000 \times \%145=)$ 1.470.000 TL olarak hesaplanacaktır.”

Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin Düzeltilmesi

Tebliğ taslağında, kanunen kabul edilmeyen giderlerin düzeltilmesine ilişkin olarak yapılan açıklamaların bir bölümünde, bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerin, 2024 hesap dönemi başından itibaren verilecek geçici vergi beyannameleri ile yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannamelerinde beyan edecekleri vergi matrahlarını tespit ederken, 2024 hesap dönemi başından itibaren gerçekleşen kanunen kabul edilmeyen giderler ile vergiden istisna edilmiş olan tutarları enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alacakları, beyanname üzerinde ayrıca bir düzeltme yapmayacakları açıklanmıştı. Tebliğin yayımlanan metninde, hangi KKEG'lerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alınacağına açıklık getirilmiştir.

Buna göre, mükellefler 2024 hesap dönemine ilişkin verilecek geçici vergi beyannameleri ile yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannamelerinde beyan edecekleri vergi matrahlarını tespit ederken;

- ❓ Bilanço üzerinde düzeltmeye tabi tutulan **parasal olmayan kıymetlerden kaynaklanan kanunen kabul edilmeyen giderleri düzeltilmiş tutarlarıyla**,
- ❓ **Vergiden istisna edilmiş olan kazançlarını ise bu kazançların belirlenmesine esas bilançoların düzeltilmesi sonucu oluşan farkları da içerecek şekilde belirlenen tutarlarıyla** dikkate alacaklar, beyanname üzerinde ayrıca bir düzeltme yapmayacaklardır.

Bu kapsamda, **ödenen trafik para cezası, binek otomobillere ilişkin akaryakıt gibi harcamaların gider olarak dikkate alınamayacak kısmı, gider olarak dikkate alınamayacak olan motorlu taşıtlar vergisi ödemeleri gibi harcamalar, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacağından, beyannamede mevcut tutarları üzerinden kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.** Fazladan ayrılmış amortisman tutarları gibi giderler, enflasyon düzeltmesine tabi tutulacağından, beyannamede düzeltilmiş tutarları üzerinden kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Vergiden istisna edilen kazançlarda enflasyon düzeltmesi

Tebliğ taslağında, vergiden istisna edilen kazançlarda enflasyon düzeltmesine ilişkin olarak yukarıda da yer verilen “**vergiden istisna edilmiş olan tutarları enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alacaklar**” açıklamasına yer verilmişti. Burada özellikle kazançlarının tamamı istisna kapsamında olan mükelleflerin enflasyon düzeltmesi karşısındaki durumu hakkında ek açıklamanın faydalı olacağı değerlendirilmekteydi. Tebliğin yayımlanan metninde, konuya ilişkin olarak aşağıdaki ilave açıklamalara yer verilmiştir. “*Aynı şekilde, vergiden istisna edilen kazançlar da enflasyon düzeltmesine tabi tutulan bilançolara göre tespit edilecek ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş kazanç tutarları beyannamede indirim konusu yapılabilecektir.*

Örneğin, serbest bölgede faaliyette bulunan ve kazançlarının tamamı istisna kapsamında olan bir mükellef, 2024 yılı bilançosunu düzeltmeye tabi tutacak ve düzeltme sonucu oluşan kazanç tutarını beyannamede istisna olarak göstermek suretiyle matrahtan indirim konusu yapabilecektir.”

(SIRA NO: 555)
BİRİNCİ BÖLÜM
Başlangıç Hükümleri

Amaç ve kapsam

MADDE 1- (1) Mali tabloların uzun yıllar süren yüksek enflasyonun etkisinden arındırılması ve böylece vergileme üzerindeki enflasyondan kaynaklanan olumsuzlukların giderilmesini teminen, 17/12/2003 tarihli ve 5024 sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile; 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinin değiştirilerek yeniden düzenlenmesi ve aynı Kanuna geçici 25 inci maddenin eklenmesiyle enflasyon düzeltmesi müessesesi/uygulaması 30/12/2003 tarihinden itibaren vergi sistemimizdeki yerini almıştır. Enflasyon düzeltmesi ile ilgili olarak 5024 sayılı Kanun ikili bir yaklaşım getirmiştir. 1/1/2004 tarihinden sonra düzenlenecek mali tabloların düzeltilmesine ilişkin süreklilik arz eden ve düzeltme işlemine ilişkin ana esasların belirlendiği hükümlere 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasında; 31/12/2003 tarihli bilançonun düzeltilmesine ilişkin hükümlere ise aynı Kanunun geçici 25 inci maddesinde yer verilmiştir.

213 sayılı Kanunun geçici 25 inci maddesinin uygulamasına ilişkin olarak 328 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde; aynı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının uygulamasına ilişkin olarak ise 338 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde düzenlemeler ve açıklamalar yapılmıştır. Ayrıca söz konusu maddelerin uygulamasına ilişkin olarak 333, 337, 345 ve 348 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde de düzenlemeler ve açıklamalar yapılmıştır.

213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası uyarınca enflasyon düzeltmesi, aynı fıkranın (9) numaralı bendinde belirtilenler hariç, kapsam dâhilindeki mükelleflerden hesap dönemi takvim yılı olanlar tarafından en son 2004 takvim yılı itibarıyla yapılmıştır. Müteakip takvim yıllarında ise 2020 takvim yılına kadar gerekli koşulların oluşmaması nedeniyle, 2021 ve 2022 takvim yıllarında da aynı Kanunun geçici 33 üncü maddesiyle enflasyon düzeltmesi 2023 takvim yılı sonuna kadar ertelendiğinden, 2005 ila 2022 takvim yıllarında (18 yıl) enflasyon düzeltmesi yapılmamıştır. 2023 takvim yılı (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2024 yılında biten özel hesap dönemi) 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.

(2) 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 esaslarının belirlenmesi bu Tebliğin amacını ve kapsamını oluşturmaktadır.

Yasal dayanak

MADDE 2- (1) 213 sayılı Kanunun;

- 174 üncü maddesinde, “*Defterler hesap dönemi itibarıyla tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır.*

Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır.

Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmıyanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12 şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir.

Yeniden işe başlama veya işi bırakma hallerinde, hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süresi, hesap dönemi sayılır.

Bu maddeye göre özel hesap dönemi tayin edilenlerin ticari ve zirai kazançları, hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılır.”,

- Mükerrer 298 inci maddesinde, “ A) Malî tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetler aşağıdaki hükümlere göre enflasyon düzeltmesine tâbi tutulur.

1. Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde malî tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer.

Kapsama giren mükellefler, geçici vergi dönemlerinin sonu itibarıyla malî tabloları düzenlemek ve enflasyon düzeltmesi yapmak zorundadırlar. Geçici vergi dönemlerinde yukarıda belirtilen oranların tespitinde, son üç hesap dönemi yerine üçer aylık dönemlerin son ayı dahil önceki otuzaltı ay ve içinde bulunulan hesap dönemi yerine son oniki ay dikkate alınır. Bir hesap dönemi içindeki geçici vergi dönemlerinin herhangi birinde düzeltme yapılması halinde takip eden geçici vergi dönemlerinde ve içinde bulunulan hesap dönemi sonunda da düzeltme yapılır.

Cumhurbaşkanı; bu maddede yer alan % 100 oranını % 35'e kadar indirmeye veya tekrar kanunî seviyesine kadar yükseltmeye, % 10 oranını ise % 25'e kadar çıkarmaya veya tekrar kanunî seviyesine kadar indirmeye yetkilidir.

2. Bu maddenin uygulanmasında;

a) Parasal olmayan kıymetler; parasal kıymetler dışındaki kıymetleri,

b) Parasal kıymetler; Türk Lirasının değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı kaldığı halde satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetleri (Yabancı paralar da parasal kıymet olarak dikkate alınır.),

c) Enflasyon düzeltmesi; parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle, malî tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanmasını,

d) Düzeltme katsayısı; malî tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, düzeltmeye esas alınan tarihi içeren aya ait fiyat endeksinde bölünmesiyle elde edilen katsayısı,

e) Ortalama düzeltme katsayısı; malî tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bu endeks ile bir önceki dönemin sonundaki fiyat endeksi toplamının ikiye bölünmesi sonucu bulunan endekse bölünmesiyle elde edilen katsayısı,

f) Fiyat endeksi (ÜFE); Türkiye İstatistik Kurumunca Türkiye geneli için hesaplanan Üretici Fiyatları Genel Endeksinin,

g) Reel olmayan finansman maliyeti; her türlü borçlanmada, borç tutarlarına (yabancı para üzerinden borçlanmalarda borcun alındığı tarihteki Türk Lirası karşılıklarına), borcun kullanıldığı döneme ait TEFE artış oranının uygulanması suretiyle hesaplanan tutarı,

h) Toplulaştırılmış yöntemler;

aa) Basit ortalama yöntemi; gelir tablosu kalemleri ile stokların düzeltmede esas alınacak tarihlere bağlı kalınmaksızın dönem ortalama düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmasını,

ab) Hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi; dönem sonu stok ve dönem içinde satılan mal maliyetinin enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarlarının hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmasını (Bir önceki döneme ait düzeltilmiş satılan mal maliyeti enflasyon düzeltmesi yapılan dönemin sonuna taşıma katsayısı uygulanarak taşınır. Bu hesaplamalarda amortisman ve reel finansman giderleri, endekslenmeden dikkate alınır.),

- i) Hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı; enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş dönem başı stoğun ilgili dönemin sonuna taşınmış değeri ile dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş değerleri toplamının, dönem başı stok ile dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarlarının toplamına bölünmesi ile bulunan katsayısı,
- j) Taşıma; malî tablolardaki parasal ve parasal olmayan tutarların, taşıma katsayısı kullanılarak ilgili dönemin sonundaki yeni değerlerinin hesaplanması işlemi,
- k) Taşıma katsayısı; malî tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bir önceki dönemin sonundaki (yıl içinde işe başlayanlarda, işe başlanılan aya ilişkin) fiyat endeksine bölünmesiyle elde edilen katsayısı,
- l) Enflasyon fark hesapları; parasal olmayan kıymetlerin düzeltme işlemi sonrası değeri ile düzeltme öncesi değeri arasındaki farklarının kaydedildiği hesapları,
- m) Enflasyon düzeltme hesabı; parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesi sonucu oluşan farkların kaydedildiği hesabı (Bu hesap enflasyon fark hesapları ile karşılıklı olarak çalışır. Parasal olmayan aktif kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tâbi tutulması sonucu oluşan farklar bu hesabın alacağına, parasal olmayan pasif kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tâbi tutulması sonucu oluşan farklar ise borcuna kaydedilir. Enflasyon düzeltme hesabının bakiyesi gelir tablosuna aktarılacak suretiyle kapatılır.),
- n) Net parasal pozisyon; parasal varlıklarla parasal yükümlülükler arasındaki farkı, ifade eder.

3. Düzeltme işleminde aşağıdaki tarihler esas alınır:

- a) Alış bedeli ile değerlendirilen menkul kıymetlerle malî duran varlıklar için; satın alma tarihi.
- b) İlk madde ve malzeme, ticari mallar, yarı mamul ve mamul stokların maliyetine dahil edilen unsurlar, yıllara sarfî inşaat ve onarım işlerinde maliyeti oluşturan unsurlar, gelecek aylara ve yıllara ait giderler, maddî duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, maddî olmayan duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, özel tükenmeye tâbi varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, yıllara sarfî inşaat ve onarım hakedişleri, haklar ve şerefîyeler için; defterlere kayıt tarihi (Bunlara mahsuben verilen veya alınan parasal olmayan avanslar, ödeme veya tahsil tarihinden mahsup tarihine kadar düzeltilir.).
- c) Parasal olmayan alınan depozito ve teminatlar ile avanslar, nakit olarak ödenmiş sermaye, hisse senetleri ihraç primleri, hisse senedi iptal kârları için; tahsil tarihi.
- d) Parasal olmayan verilen depozito ve teminatlar ile avanslar için; ödeme tarihi.
- e) Aynî sermaye olarak konulan kıymetler için; mülkiyetin intikal ettiği tarih.
- f) Kâr yedekleri, geçmiş yıl kârları ve net dönem kârının sermayeye ilave edilmesi dolayısıyla artırılan sermaye için; tescil tarihi.
- g) Nakdî sermaye karşılığı alınan hisse senetleri için; ödeme tarihi, aynî sermaye karşılığı alınan hisse senetleri için; sermaye olarak konulan kıymetlerin mülkiyetinin intikal ettiği tarih, temettü karşılığı alınan hisse senetleri için; iştirak edilen şirket sermayesinin tescil tarihi.
- h) Parasal olmayan karşılıklar için; ilgili olduğu kıymetin düzeltmeye esas tarihi.

4. Düzeltme işleminde bu Kanunda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen tutarlar esas alınır. Ancak stokların, satılan malın ve maddî duran varlıkların maliyet bedeline ve malî duran varlıkların alış bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetleri düşüldükten sonra bulunan tutarlar düzeltmeye tâbi tutulur. Topulaştırılmış yöntemlerle düzeltmeye tâbi tutulan kıymetlerin alış veya maliyet bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetlerinin düşülmesi ihtiyarîdir.

Mükellefler; reel olmayan finansman maliyetini, toplam finansman maliyetlerine, ilgili döneme ait TEFE artış oranının dönem ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi suretiyle belirlenen

oranı uygulayarak da tespit edebilirler. Ancak bu yöntemi seçen mükellefler seçtikleri yöntemden bu seçimi yaptıkları hesap dönemi dahil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar dönemezler.

Belgelerde ayrıca gösterilen vade farklarının reel olmayan kısımları ile üç aydan fazla vadeli olan ve vade farkı düzenlenen belge üzerinde ayrıca gösterilmeyen işlemlerde alacak ve borç senetlerinin reeskont işlemine tâbi tutulmasında esas alınan Merkez Bankasınca uygulanan faiz oranı kullanılarak hesaplanan vade farkı tutarının reel olmayan kısımları bu madde hükümlerine tâbi tutulur.

5. Mükellefler düzeltme işleminde Maliye Bakanlığınca belirlenen toplulaştırılmış yöntemleri uygulayabilirler. Ancak toplulaştırılmış yöntemlerden birini seçen mükellefler seçtikleri yöntemden, bu seçimi yaptıkları hesap dönemi dahil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar dönemezler.

Enflasyon düzeltmeleri, ilgili kıymetlere ait fark hesaplarına ve enflasyon düzeltme hesabına kaydedilir.

Yıllara sarî inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve hakedişlere ilişkin düzeltmeler, enflasyon düzeltme hesabı yerine yıllara sarî inşaat enflasyon düzeltme hesabına kaydedilir. Bu hesap işin bitiminde kâr/zarar hesabına intikal ettirilir.

Düzeltilme sonucu bulunan tutarlar, izleyen dönemde enflasyon düzeltmesi yapıp yapılmadığına bakılmaksızın, izleyen dönemin başlangıç değerleri olarak 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 dağıtımı sayılmaz. Enflasyon düzeltmesine tâbi tutulan değerlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet addolunur.

Matrahın tespitinde, kanunen kabul edilmeyen giderler, istisnalar ve geçmiş yıl malî zararları enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarları ile dikkate alınır.

6. Amortismanlar ve itfa payları, düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplanır.

Kazançlarını işletme hesabı esasına göre tespit eden mükellefler ile serbest meslek erbabı da amortismanla tâbi iktisadi kıymetlerini bu maddede belirtilen hükümlere göre düzeltilmiş tutarları üzerinden amortismanla tâbi tutabilirler.

7. 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. Birikmiş amortismanlar, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltilir. Bu işlemlerden doğan pasif kalemlere ait fark hesapları için (5) numaralı bendin beşinci paragraf hükmü uygulanır.

8. Maliye Bakanlığı;

a) Mükellef veya meslek grupları ya da mükelleflerin aktif toplamaları veya ciroları itibarıyla; enflasyon düzeltmesinde toplulaştırılmış yöntemler kullanılmasına izin vermeye, toplulaştırılmış yöntem uygulanabilecek kalemleri belirlemeye,

b) Mükellef veya meslek grupları ya da mükelleflerin aktif toplamaları veya ciroları itibarıyla hangi tür malî tabloların; enflasyon düzeltmesine tâbi tutulup tutulmayacağını ve geçici vergi dönemlerinde düzeltilip düzeltilmeyeceğini belirlemeye,

c) (3) numaralı bentte yer almayan kıymetler için düzeltmeye esas alınacak tarihi belirlemeye,

- d) Ortalama ticarî kredi faiz oranının tespitine ilişkin usul ve esasları tespit etmeye,
 - e) Bölgeler, sektörler, iş grupları, iş neveleri veya parasal olmayan kıymetler itibarıyla döviz, altın ve benzeri değerleri esas alarak düzeltme yaptırmaya ve günlük olarak belirlenen endeks veya değerleri kullandırmaya,
 - f) Parasal ve parasal olmayan kıymetleri belirlemeye,
 - g) Net parasal pozisyon kâr/zarar hesabı yaptırmaya,
 - h) Enflasyon düzeltmesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye,
- Yetkilidir.

9. Münhasıran sürekli olarak işlenmiş; altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal eden mükellefler bu fıkranın (1) numaralı bendinde yer alan şartlara bakılmaksızın enflasyon düzeltmesi yaparlar.

...

C) Vergi kanunlarında yer alan "toptan eşya fiyatları genel endeksi" ibaresi "üretici fiyatları genel endeksi" ve "TEFE" ibaresi "ÜFE" olarak uygulanır.

Ç) Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri (kollektif, adî komandit ve adî şirketler dahil, (A) fıkrasının (9) numaralı bendi kapsamında söz konusu fıkranın (1) numaralı bendinde yer alan şartlara bakılmaksızın enflasyon düzeltmesi yapanlar ile kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilenler hariç), (A) fıkrasında yer alan enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının gerçekleşmediği hesap dönemlerinin sonu itibarıyla, bilançolarına dahil bulunan amortismanla tabi iktisadi kıymetlerini (bu niteliklerini korudukları müddetçe sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilenler hariç) ve bunlar üzerinden ayrılmış olup bilançolarının pasifinde gösterilen amortismanları aşağıda belirtilen şartlar doğrultusunda yeniden değerleyebilirler.

1. İktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenmiş bulunan (iktisadi kıymetlerin aktifleştirildiği hesap dönemine ilişkin olanlar hariç) kur farkları ve kredi faizleri (bunlara isabet eden amortismanlar dahil) yeniden değerlendirme kapsamına girmez.
2. Yeniden değerlemede, iktisadi kıymetlerin ve bunlara ait amortismanların, bu Kanunda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve değerlemenin yapılacağı hesap dönemi sonu itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri dikkate alınır. Amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda, yeniden değerlemeye esas alınacak tutar bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenir.

...

4. Yeniden değerlendirme neticesinde iktisadi kıymetlerin değerinde meydana gelen değer artışı, yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin her birine isabet eden değer artışı ayrıntılı olarak görünecek şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir. ...
5. İktisadi kıymetlerini bu fıkra kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutan mükellefler bu kıymetlerini, yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden amortismanla tabi tutmaya devam ederler. Yeniden değerlemeye tabi tutulanların her birine isabet eden değer artışları ile bunların hesap şekilleri amortisman kayıtlarında ayrıntılı olarak gösterilir.
6. Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarının, sermayeye ilave edilme dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmı, bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulur. Sermayeye eklenen değer artışları, ortaklar tarafından işletmeye ilave edilmiş kıymetler olarak kabul edilir. Bu işlemler kâr dağıtımı sayılmaz.
7. Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması (satış, devir, işletmeden çekiş, tasfiye gibi) halinde, bunlara isabet eden pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışları aynen amortismanlar gibi muameleye tabi tutulur.

...

10. Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından önce (A) fıkrasında belirtilen enflasyon düzeltmesi yapılmasına ilişkin şartların oluşması halinde, anılan fıkranın (7) numaralı bendi uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılır. Söz konusu bent gereği öz sermaye kalemlerinin düzeltilmesinde bu madde kapsamındaki yeniden değerlendirme değer artış fonu öz sermayeden düşülür. Ayrıca mezkûr değer artış fonunun sermayeye ilavesi nedeniyle oluşan sermaye artışları sermaye artışı olarak dikkate alınmaz ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaz.

11. (A) fıkrası uyarınca enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluştuğu dönemlerde, bu fıkra uyarınca yeniden değerlendirme yapılmaz. Anılan fıkroda belirtilen enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluşmadığı ilk hesap döneminden itibaren, bu fıkra hükümleri uyarınca yeniden değerlendirme uygulamasına devam olunabilir. Bu durumda iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemesine esas değerler olarak, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş son bilançoda yer alan değerler dikkate alınır. Bu değerlerin tespitinde, iktisadi kıymetler için amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda, bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılır.

12. Bu fıkra kapsamında yeniden değerlendirme yapılan hesap döneminden sonra (A) fıkrası uyarınca enflasyon düzeltmesi şartlarının yeniden oluşması durumunda, bu fıkra hükümlerine göre yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olan iktisadi kıymetler ile bunlara ilişkin amortismanlar düzeltilmiş son değerleri dikkate alınarak enflasyon düzeltmesine tabi tutulur.

... ”,

- Geçici 31 inci maddesinde, “ Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (finans ve bankacılık sektöründe faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları, münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal eden mükellefler ile bu Kanunun 215 inci maddesi uyarınca kendilerine kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilenler hariç) bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla aktiflerine kayıtlı bulunan taşınmazlarını (sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmazlar hariç) 30/9/2018 tarihine kadar aşağıdaki şartlarla yeniden değerleyebilirler.

a) Yeniden değerlemede, taşınmazların ve bunlara ait amortismanların, bu Kanunda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri dikkate alınır. Amortismanı tabi taşınmazlar için amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda yeniden değerlemeye esas alınacak tutar bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenir.

...

c) Yeniden değerlendirme neticesinde taşınmazların değerinde meydana gelecek değer artışı, yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların her birine isabet eden değer artışları ayrıntılı olarak gösterilecek şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir.... Taşınmazlarını bu madde kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutan mükellefler bu kıymetlerini, yapılan yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden amortismanı tabi tutmaya devam ederler.

...

Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarının, sermayeye ilave edilme dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmı, bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulur.

Yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların elden çıkarılması halinde, pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışları, kazancın tespitinde dikkate alınmaz.

Yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların elden çıkarılmasından önce bu Kanunun mükerrer 298 inci maddesi uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılmasına ilişkin şartların oluşması halinde, bu madde gereğince oluşan değer artışı fonu özsermayeden düşülmek suretiyle mezkûr madde uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılır.

Birinci fıkrada sayılan mükellefler bu fıkranın yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla aktiflerine kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerini (sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmaz ve iktisadi kıymetler hariç) 31/12/2021 tarihine kadar yukarıda yer alan kapsam, şart ve hükümlere uymak koşuluyla yeniden değerleyebilirler. Şu kadar ki;

...

dikkate alınır. ...”,

- Geçici 32 nci maddesinde, “Bu maddeyi ihdas eden Kanunla mükerrer 298 inci maddeye eklenen (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirme yapabilecek olan mükellefler, anılan fıkra uyarınca ilk kez yeniden değerlendirme yapacakları hesap döneminden önceki hesap döneminin sonu itibarıyla bilançolarına kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerini (bu niteliklerini korudukları müddetçe sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmaz ve iktisadi kıymetler hariç) aşağıdaki şartlarla yeniden değerleyebilirler.

a) Yeniden değerlemede, taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin ve bunlara ait amortismanların, bu Kanunda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve bu Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası uyarınca ilk kez yeniden değerlendirme yapılacak hesap döneminden önceki hesap döneminin sonu itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri dikkate alınır. Amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda, yeniden değerlemeye esas alınacak tutar bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenir.

...

c) Yeniden değerlendirme neticesinde taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin değerinde meydana gelecek değer artışı, yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin her birine isabet eden değer artışları ayrıntılı olarak gösterilecek şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir. ...

Taşınmaz ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerini bu madde kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutan mükellefler bunları, yapılan yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden amortismanına tabi tutmaya devam ederler.

...

Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarının, sermayeye ilave edilme dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmı, bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulur.

Yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmaz ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde, pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışları, kazancın tespitinde dikkate alınmaz.

...

Bu madde kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından önce bu Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası uyarınca yeniden değerlendirme yapılmadan mezkûr maddenin (A) fıkrası gereğince enflasyon düzeltmesi yapılmasına ilişkin şartların oluşması halinde, bu madde gereğince oluşan değer artışı fonu öz sermayeden düşülmek suretiyle mezkûr madde uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılır.

... ,

- Geçici 33 üncü maddesinde, "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.

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.

Bankalar, 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring, Finansman ve Tasarruf Finansman Şirketleri Kanunu kapsamındaki şirketler, ödeme ve elektronik para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleri tarafından geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere 2024 ve 2025 hesap dönemlerinde yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkı, kazancın tespitinde dikkate alınmaz. Bu fıkra kapsamında belirlenen dönemleri geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere bir hesap dönemi kadar uzatmaya Cumhurbaşkanı yetkilidir.

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."

hükümleri yer almaktadır.

(2) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (8) numaralı bendinin ve geçici 33 üncü maddesinin altıncı fıkrasının verdiği yetkiye dayanılarak, 2023 hesap dönemi ve şartların oluşmasına ve devamına bağlı olarak (geçici vergi dönemleri dâhil) izleyen hesap dönemlerine ilişkin enflasyon düzeltmesi işlemlerinin usul ve esasları bu Tebliğ ile belirlenmektedir.

Tanımlar ve kısaltmalar

MADDE 3- (1) Bu Tebliğ uygulamasında;

- a) 193 sayılı Kanun: 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununu,
- b) 213 sayılı Kanun: 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununu,
- c) 5520 sayılı Kanun: 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununu,
- ç) Bilanço esasına göre defter tutan mükellef: 213 sayılı Kanunun 177 nci maddesinde sayılan mükellefleri,
- d) ROFM: Reel olmayan finansman maliyetini,
- e) Yİ-ÜFE: Türkiye İstatistik Kurumunun her ay için belirlediği 2004 yılı Aralık ayı bakımından toptan eşya fiyat endeksi (TEFE) değerini, 1/1/2005 tarihinden itibaren üretici fiyatları endeksi (ÜFE) değerlerini, 1/1/2014 tarihinden itibaren yurt içi üretici fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) değerlerini, ifade eder.

İKİNCİ BÖLÜM

Enflasyon Düzeltmesinin Mahiyeti ve Genel Esasları

Enflasyon düzeltmesinin mahiyeti

MADDE 4- (1) Genel anlamda enflasyon düzeltmesi, paranın satın alma gücündeki değişmeler nedeniyle gerçek durumu ifade edemeyen mali tabloların, gerçek durumu ifade eder hale gelmelerini sağlamak üzere düzeltme işlemine tabi tutulmasıdır.

213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasında enflasyon düzeltmesi, "mali tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanması" şeklinde tanımlanmıştır. Buna göre enflasyon düzeltmesi, mali tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetlerin Türk Lirası değerlerinin, tablonun ait olduğu tarihteki değerine yükseltilmesinden ibaret bir işlemdir. Düzeltme, parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayıları ile çarpılması suretiyle gerçekleştirilecektir.

(2) Enflasyon düzeltmesinde mükellefler aşağıdaki işlemleri/adımları sırasıyla yerine getireceklerdir:

- a) Mali tabloda yer alan kıymetlerden hangilerinin parasal olmayan kıymet olduğu tespit edilecektir.
- b) Tespit edilmiş parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarları (düzeltmeye esas tutarları) bulunacaktır.
- c) Tespit edilmiş parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde, düzeltmeye esas tarihleri ve düzeltme/taşıma katsayıları belirlenecektir.
- ç) Tespit edilmiş düzeltmeye esas tutarlar ait oldukları düzeltme/taşıma katsayılarıyla çarpılarak, parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmiş tutarları hesaplanacak ve düzeltilmiş değerler ile düzeltme öncesi değerler arasındaki enflasyon farkları kayıtlara alınacaktır.
- d) Parasal olmayan kıymetler düzeltilmiş değerleriyle, parasal kıymetler ise düzeltmeye tabi tutulmaksızın mali tabloda gösterilecektir.

Düzeltme sırasında göz önünde bulundurulacak temel ilkeler

MADDE 5- (1) Enflasyon düzeltmesi yapılırken, Tebliğin ilerleyen bölümlerinde yer alan esaslarla birlikte aşağıdaki ilkeler de göz önünde bulundurulacaktır:

- a) Tebliğ ekinde yer alan parasal ve parasal olmayan kıymetlerin gösterilmiş olduğu listeler, işletmelerde para olarak yalnızca Türk Lirasının kullanıldığı prensibine dayanılarak hazırlanmıştır.
- b) Mükellefler yabancı para üzerinden yapmış oldukları işlemlerini 213 sayılı Kanunun mevcut hükümleri doğrultusunda değerlemeye devam edecekler, bunlar için ayrıca düzeltme yapmayacaklardır. Bu Tebliğ uygulamasında yabancı paralar ile yabancı para cinsinden ifade edilen (alacak ve borç senetleri gibi) kıymetler parasal kıymet olarak addedilecektir.
- c) İktisadi işletmeye dâhil (karşılıklar gibi) bir takım iktisadi kıymetler asli bir kıymet mahiyeti taşımamakta ve belli bir iktisadi kıymete bağlı olarak hesaben mali tabloda kendilerine yer bulmaktadırlar. Bu tür kıymetler bağlı oldukları iktisadi kıymete göre parasal ya da parasal olmayan ayrımına tabi tutulacaktır. Bir başka ifadeyle, bunların karşılık olarak ayrıldığı kaynağın, parasal olan veya olmayan kıymet olup olmamasına göre, enflasyon düzeltmesinde dikkate alınması gerekir. Düzeltme işlemine tabi olacak karşılıklar da 213 sayılı Kanun hükümlerine göre ayrılması mümkün olan karşılıklardır. Buna göre, 213 sayılı Kanun hükümlerine göre ayrılması mümkün olmayan bir karşılık, bilançoda yer alsa bile enflasyon düzeltmesinde dikkate alınmayacaktır. Örneğin, kıdem tazminatı karşılığı, garanti gider karşılığı gibi karşılıklar 213 sayılı Kanunda sayılan karşılıklar arasında yer almadığından enflasyon düzeltmesinde de dikkate alınmayacaktır. 213 sayılı Kanun hükümlerine uygun olarak ayrılmış olan şüpheli alacak karşılığı ise parasal mahiyet taşıdığından enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır.
- ç) Hisse senetleri esas itibarıyla parasal olmayan bir iktisadi kıymettir ve düzeltme/taşıma katsayısı ile çarpılmak suretiyle düzeltme işlemi gerçekleştirilecektir.

Ancak, işletmelerin aktifinde bulunan yabancı para cinsinden hisse senetleri, iştirakler ve avansların, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (8) numaralı bendinin verdiği yetkiye istinaden, düzeltme tarihindeki döviz kuru ile düzeltilmeleri uygun görülmüştür.

- d) İktisadi işletmeye dâhil olup düzeltme işlemine konu olan parasal olmayan kıymetlerin, işletme ile aidiyeti, düzeltmeye esas tarih ve bedellerinin tevsiki zorunludur.

Enflasyon düzeltmesi yapma yükümlülüğü

MADDE 6- (1) 1/1/2004 tarihinden sonrasına ait mali tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasına ilişkin ana esaslar 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasında yer almaktadır:

a) Mükellefler fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dâhil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması halinde mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutacaklardır. Cumhurbaşkanınca bu oranların değiştirilmesi halinde yeni oranlar dikkate alınacaktır. Enflasyon düzeltmesine başlanılan bir hesap döneminden sonra, söz konusu şartlardan sadece birinin gerçekleşmemesi halinde de enflasyon düzeltmesi yapma yükümlülüğü devam edecektir.

Enflasyon düzeltmesi, her iki şartın aynı anda birlikte gerçekleşmemesi halinde ise sona erecektir. Diğer bir ifade ile enflasyon düzeltmesi yapılan bir hesap döneminden sonra Yİ-ÜFE'deki artışın;

- İçinde bulunulan dönem dâhil son üç hesap döneminde %100'den ve

- İçinde bulunulan hesap döneminde %10'dan az olması halinde enflasyon düzeltmesi sona erecektir.

b) Mükellefler, geçici vergi dönemlerinin sonu itibarıyla mali tabloları düzenlemek ve enflasyon düzeltmesi yapmak zorundadırlar. Geçici vergi dönemlerinde yukarıda belirtilen oranların tespitinde, son üç hesap dönemi yerine üçer aylık dönemlerin son ayı dâhil önceki otuz altı ay ve içinde bulunulan hesap dönemi yerine son on iki ay dikkate alınacaktır.

c) Bir hesap dönemi içindeki geçici vergi dönemlerinin herhangi birinde düzeltme yapılması halinde takip eden geçici vergi dönemlerinde ve içinde bulunulan hesap dönemi sonunda da düzeltme yapılacaktır.

(2) 2021 takvim yılı sonu itibarıyla söz konusu enflasyon düzeltme şartları oluşmakla birlikte, mezkûr Kanuna 7352 sayılı Kanunla eklenen geçici 33 üncü maddeyle; geçici vergi dönemleri de dâhil olmak üzere 2021 ve 2022 hesap dönemleri (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2022 ve 2023 yılında biten hesap dönemleri) ile 2023 hesap dönemi geçici vergi dönemlerinde mükerrer 298 inci maddenin (A) fıkrası kapsamındaki enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluşup oluşmadığına bakılmaksızın mali tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaması, ancak 2023 hesap dönemi sonuna ait mali tabloların, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulması öngörülmüş, diğer bir ifade ile enflasyon düzeltmesi 2023 hesap dönemi sonuna kadar ertelenmiştir.

Sonuç olarak, mükellefler 31/12/2023 tarihli (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2024 yılında biten özel hesap dönemi sonuna ait) mali tablolarını 213 sayılı Kanunun geçici 33 üncü maddesi gereğince düzeltecek, daha sonraki dönemlere ait mali tabloların düzeltme işlemleri ise aynı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasında öngörülen şartların varlığına bağlı olarak yapılacaktır.

Düzeltilme işlemine tabi tutulacak mali tablolar

MADDE 7- (1) 213 sayılı Kanunun 175 inci ve mükerrer 257 nci maddelerinin verdiği yetkiye dayanılarak;

a) Muhasebenin Temel Kavramları,

b) Muhasebe Politikalarının Açıklanması,

c) Mali Tablolar İlkeleri,

ç) Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması,

d) Tekdüzen Hesap Çerçevesi Hesap Planı ve İşleyişi,

ile ilgili düzenlemelerin/açıklamaların yapıldığı 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin "III- Mali Tablolar İlkeleri" başlıklı ekine göre mali tablolar aşağıdaki tabloları içerir:

- 1) Bilanço,
- 2) Gelir Tablosu,
- 3) Satışların Maliyeti Tablosu,
- 4) Fon Akım Tabloları,
- 5) Nakit Akım Tablosu,
- 6) Kâr Dağıtım Tablosu,
- 7) Öz Kaynaklar Değişim Tablosu.

Bu tablolardan, bilanço ve gelir tablosu dipnotları ve ekleri ile birlikte temel mali tabloları, diğerleri ise ek mali tabloları oluşturmaktadır.

(2) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (8) numaralı bendinin (b) alt bendinin verdiği yetkiye dayanılarak, enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda olan mükelleflerce, mali tablolardan sadece bilançonun enflasyon düzeltmesine tabi tutulması uygun görülmüştür.

Enflasyon düzeltmesi yapacak olanlar

MADDE 8- (1) Enflasyon düzeltmesi, kollektif, adî komandit ve adî şirketler dâhil kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılır. Bilanço esasına göre defter tutan kollektif, adî komandit ve adî şirketlerde enflasyon düzeltmesi bu şirketlerin bilançoları nezdinde yapılır. Kurumlar vergisi mükellefi olan iş ortaklıklarının da bilançoları enflasyon düzeltmesine tabi tutulur.

Örnek: Bilanço esasına göre defter tutan iki ortaklı (A) Adi Ortaklığı inşaat işleriyle iştigal etmektedir. Ortaklar gelir vergisi mükellefi olup, adi ortaklığın stopaj ve katma değer vergisi mükellefiyeti bulunmaktadır. Adi ortaklıkların ortaya çıkan kâr veya zararı, adi ortaklığı oluşturan ortaklar tarafından hisseleri oranında kendi kazançlarına dâhil edilerek vergilenmektedir.

Bu durumda, enflasyon düzeltmesi adi ortaklığın bilançosu üzerinden yapılacak ve düzeltme sonucu tespit edilen kâr veya zarar ortaklar tarafından hisseleri oranında kendi kazançlarına dahil edilecek, 31/12/2023 tarihli bilançonun düzeltilmesinden kaynaklanan kâr veya zarar vergilendirilecek kazancın tespitinde dikkate alınmayacak izleyen dönemlerde yapılan düzeltme işleminden kaynaklanan kâr veya zararlar ise vergilendirilecek kazancın tespitinde dikkate alınacaktır.

(2) 213 sayılı Kanunun geçici 33 üncü maddesi gereğince 31/12/2023 tarihli (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2024 yılında biten özel hesap dönemi sonuna ait) bilançonun, izleyen geçici vergi ve hesap dönemlerinde ise düzeltme şartlarının gerçekleşmesine/varlığına bağlı olarak aynı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası gereğince geçici vergi ve hesap dönemleri sonuna ait bilançoların mezkûr madde ile bu Tebliğe göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulması, anılan mükellefler (Tebliğin bu maddesinde enflasyon düzeltmesi yapamayacakları belirtilenler hariç) için zorunluluk olup, uygulama açısından mükelleflerin herhangi bir seçimlik hakları bulunmamaktadır.

(3) Kurumlar vergisi mükellefi olan ve bilanço esasına göre defter tutan iktisadi devlet teşekkülleri ve kamu iktisadi kuruluşları ile bunların bünyesindeki işletmeler ve imtiyazlı işletmelerin, enflasyon düzeltmesi yapmaları zorunludur.

(4) Kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı kurumlar vergisi mükellefi olan ve bilanço esasına göre defter tutan iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara bağlı iktisadi işletmelerin de enflasyon düzeltmesi yapmaları zorunludur.

(5) Yeni işe başlayan mükelleflerin enflasyon düzeltmesine tabi olup olmadıkları da genel esaslara göre belirlenir. Bu mükelleflerde enflasyon düzeltmesi hükümlerinin uygulanmasında işe başlanılan tarihin bir önemi bulunmamaktadır.

1/1/2024 tarihinden sonraki dönemlerde enflasyon düzeltmesi yapma zorunluluğu bakımından, son üç ve son bir hesap dönemi, bu mükelleflerin işe başladıkları tarihten önceki dönemleri

kapsıyor olsa dahi şartların gerçekleşip gerçekleşmediğinin hesabında dikkate alınır.

(6) Kazançlarını işletme hesabı esasına (zirai işletme hesabı dâhil) göre tespit eden mükellefler ile serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı mükellefler enflasyon düzeltmesi yapamazlar. Ancak, amortismanı tâbi iktisadi kıymetlerini bu Tebliğe göre düzeltilmiş tutarları üzerinden amortismanı tâbi tutabilirler.

(7) Aşağıda yer alan mükellefler de, enflasyon düzeltmesi yapamazlar:

a) Kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilen mükellefler,

b) Kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilen, ancak Türk para birimiyle kayıt yapmaya dönen mükelleflerden, Türk para birimiyle kayıt yapmaya başlanılan hesap döneminden itibaren üç hesap dönemi geçmemiş olanlar.

(8) Bilanço esasına göre defter tutmayan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri bu Tebliğe göre enflasyon düzeltmesi yapamayacaklardır.

Ancak, 31/12/2023 tarihi itibarıyla faal olup, 2024 takvim yılı veya sonrasında ilk defa bilanço esasına geçen mükellefler ilk düzeltme işlemlerini bilanço esasına geçtikleri tarih itibarıyla geçici 33 üncü madde ve bu Tebliğin üçüncü bölümüne göre; daha sonraki düzeltme işlemlerini de mükerrer 298 inci maddenin (A) fıkrası ve bu Tebliğin dördüncü bölümüne göre yapacaklardır. Ayrıca, 31/12/2023 tarihi itibarıyla bilanço esasında defter tutmakta iken 1/1/2024 tarihi itibarıyla işletme hesabı esasında defter tutmaya başlayan mükellefler 31/12/2023 tarihi itibarıyla enflasyon düzeltmesi yapmak için gereken şartları taşıdığından, 31/12/2023 tarihli bilançoğu düzelterek 1/1/2024 tarihi itibarıyla işletme hesabı kayıtlarını ve envanterini düzeltilmiş bilançodaki değerlere dayandırmak zorundadır.

(9) Gelir/kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmakla birlikte kazançları gelir veya kurumlar vergisinden istisna olan, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler de enflasyon düzeltmesi hükümlerine göre düzeltme yapmak zorundadırlar.

(10) Kurumlar vergisinden muaf olan ve bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin enflasyon düzeltmesi yapmaları zorunluluğu bulunmayıp, ihtiyari olarak düzeltme yapmaları mümkündür.

Bilançoda düzeltme işlemine tabi tutulacak kıymetler

MADDE 9- (1) Satın alma gücü ile ulusal para değerindeki değişimler arasındaki ilişki göz önünde bulundurulduğunda, mali tablolarda yer alan kıymetler iki gruba ayrılır:

a) Parasal Kıymetler: Ulusal para değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı kalan, ancak satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetler.

b) Parasal Olmayan Kıymetler: Parasal kıymetler dışında kalan kıymetler, diğer bir ifade ile ulusal para değerindeki değişimlere rağmen satın alma güçleri değişmeyen kıymetler.

Parasal kıymetler (parasal varlıklar ve parasal kaynaklar) enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaz. Zira bilançoda görünen parasal kıymete ait değer, bilanço tarihi itibarıyla o kıymetin satın alma gücünü de göstermektedir. Ancak bilançoda görünen parasal olmayan kıymetlere (parasal olmayan varlıklar ve parasal olmayan kaynaklar) ait değerler, bilanço tarihi itibarıyla bu kıymetlerin satın alma gücünü gösteren değerler olmadığından, bilançonun enflasyonun etkilerinden arındırılmasını teminen parasal olmayan kıymetler enflasyon düzeltmesine tabi tutulur.

(2) Nevi itibarıyla iktisadi işletmelere dâhil bulunan kıymetlerden parasal ve parasal olmayan kıymetler bu Tebliğ eki listelerde (EK 1 ve EK 2) yer almaktadır. Söz konusu listelerde öz sermaye kalemlerine yer verilmemekle birlikte, aksine bir hüküm olmaması ve Tebliğde bir belirleme yapılmamış olması şartıyla, bu Tebliğ uygulamasında öz sermaye kalemleri "parasal olmayan

kıymet" olarak addolunur.

Özel hesap dönemine tabi olan mükelleflerde enflasyon düzeltmesi

MADDE 10- (1) 213 sayılı Kanunun geçici 33 üncü maddesinde, geçici vergi dönemleri de dâhil 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 tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacağı, ancak 31/12/2023 tarihli mali tabloların, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır.

Bu çerçevede, özel hesap dönemine tabi mükellefler, 2022 ve 2023 yılında biten hesap dönemlerine ilişkin bilançolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutmayacaklar, 2024 yılında biten hesap dönemine ilişkin bilançolarını ise geçici 33 üncü madde kapsamında enflasyon düzeltmesine tabi tutacaklardır.

Bu bağlamda, 213 sayılı Kanunun 174 üncü maddesi kapsamında kendisine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler bakımından, bu Tebliğ uygulamasında;

- 31/12/2023 tarihli bilanço, 2024 yılı içinde biten hesap dönemi sonundaki bilanço,;
- 2023 yılı hesap dönemi, 2024 yılı içinde biten hesap dönemini,
- 1/1/2024 tarihi, 2024 yılı içinde başlayan hesap döneminin başındaki tarihi ifade edecektir.

(2) Özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler, 2024 ve izleyen dönemlerde kullandıkları özel hesap dönemine ait geçici vergi dönemleri itibarıyla enflasyon düzeltme şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediğine bakarak enflasyon düzeltmesi yapıp yapmayacaklarına karar vereceklerdir. Dolayısıyla, özel hesap dönemine tabi olan mükellefler 2024 ve izleyen dönemlerde enflasyon düzeltme şartlarının gerçekleştiği ilk geçici vergi dönemi ve aynı hesap dönemi içindeki izleyen geçici vergi dönemleri ve hesap dönemi sonunda bilançolarını bu Tebliğin dördüncü bölümü kapsamında enflasyon düzeltmesine tabi tutacaklardır.

(3) Kendisine özel hesap dönemi tayin edilmiş mükelleflerin, bu Tebliğle yapılan açıklamaları, anılan tarihleri göz önünde bulundurarak değerlendirmeleri gerekmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

2023 Hesap Dönemi Sonuna Ait Bilançonun Düzeltilmesi

Düzeltilme işlemine tabi tutulacak bilanço

MADDE 11- (1) Hesap dönemi takvim yılı olanlar 31/12/2023 tarihi itibarıyla düzenleyecekleri bilanço, 2023 yılı içinde biten hesap dönemi sonundaki bilanço, 2024 yılı içinde biten hesap dönemi sonundaki bilanço olacaktır.

(2) Kendisine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler için geçici 33 üncü maddeye göre düzeltilmek üzere bilanço, 2024 yılı içinde biten hesap dönemi sonundaki bilanço olacaktır.

Örnek: Bilanço esasına göre defter tutan (B) işletmesinin hesap dönemi takvim yılı olmayıp 1 Haziran 2023 tarihinde başlamakta ve 31 Mayıs 2024 tarihinde sona ermektedir. Buna göre (B) işletmesi, 213 sayılı Kanunun geçici 33 üncü maddesine göre yapması gereken düzeltme işlemini 31/5/2024 tarihli dönem sonu bilançosu üzerinde yapacaktır.

Düzeltilme işlemi

MADDE 12- (1) Kapsam dâhilindeki mükelleflerce;

a) 2023 hesap dönemi sonuna ait bilanço, enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümler göz önünde bulundurulmaksızın düzenlenecektir.

b) 2023 hesap dönemi sonuna ait bilanço için geçerli olmak üzere enflasyon düzeltmesi yapılacak ve 2023 hesap dönemine ait vergi matrahı, düzeltme öncesi mali tablolara göre tespit edilen kârlar üzerinden hesaplanacaktır.

c) 2023 hesap dönemi sonunda düzenlenen bilanço her halükarda enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır.

(2) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (7) numaralı bendine göre;

a) Enflasyon düzeltmesi uygulanmayan bir hesap döneminden sonra enflasyon düzeltmesi şartlarının yeniden oluşması halinde, enflasyon düzeltmesi yapılan en son dönemden başlamak üzere enflasyon düzeltmesi yapılır.

b) 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.

c) Birikmiş amortismanlar, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltilir.

ç) Bu işlemlerden doğan 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 dağıtımı sayılmaz.

Ayrıca, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasından 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.

(3) 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi; 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası hükümleri, geçici 33 üncü madde hükümleri ve bu Tebliğde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde yapılır.

(4) 2023 hesap dönemine ait vergi matrahının, düzeltme öncesi mali tablolara göre tespit edilmesi gerektiğinden, 2023 hesap dönemi amortisman gideri de enflasyon düzeltmesi öncesi değerler üzerinden hesaplanacaktır.

Parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarları

MADDE 13- (1) Parasal olmayan kıymetlerin düzeltme işleminde, düzeltmeye esas tarih itibarıyla sahip olduğu ve 213 sayılı Kanunda yer alan değerlendirme hükümlerine göre, Tebliğin bu maddesi de dikkate alınmak suretiyle, tespit edilen tutarları/değeri esas alınır. 31/12/2023 tarihli bilanço düzeltilirken parasal olmayan kıymetlerin, 213 sayılı Kanunun değerlendirme hükümlerine göre olması gereken değerleri üzerinden bilançoda yer almış olmalarına dikkat edilmelidir.

(2) Parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarları belirlenirken bir kısım değerler, parasal olmayan kıymetlerin 213 sayılı Kanunun değerlendirme hükümlerine göre bulunan tutarlarından düşülür ve bu işlemten sonra bulunan miktarlar düzeltmeye esas alınır.

Bu kapsamda;

a) Düzeltmeye esas alınacak tutara ulaşılırken; ROFM, ilgili parasal olmayan kıymetin düzeltmeye esas değerinden düşülmek suretiyle düzeltme işlemi yapılır.

b) 1/1/2024 tarihinden önce ayrılmış ve sermayeye ilave edilmiş olan yeniden değerlendirme değer artış fonu gibi fonların sermayeye ilavesi nedeniyle oluşan sermaye artışları, artış olarak dikkate alınmaz ve bunlar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaz. Bu kapsamda, Tebliğin 15 inci maddesinin (2) numaralı fıkrasında, geçmiş yıl kârları ve zararları hesabına aktararak kapatılacağı belirtilen fon hesaplarındaki tutarların 1/1/2024 tarihinden önce sermayeye ilave edilmiş olması halinde, bu değerler sermayenin, düzeltmeye esas tutarı hesaplanırken düşülür ve bunlar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaz.

(3) Düzeltmeye esas tutar olarak;

a) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasına göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulan en son bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetler için, söz konusu bilançoda yer

alan düzeltilmiş değerler,

b) 213 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesi, geçici 32 nci maddesi ve/veya mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmuş iktisadi kıymetler için, en son yapılan yeniden değerlendirme sonrası değerler

dikkate alınır.

Reel olmayan finansman maliyeti

MADDE 14- (1) 2023 hesap dönemi sonuna ait bilanço üzerinde yapılacak düzeltme işleminde; bilançoda yer alan bazı parasal olmayan varlıkların içerisinde bulunan reel olmayan finansman maliyetlerinin, ilgili varlığın maliyet veya alış bedelinden düşülmesi sonucu bulunacak tutar düzeltmeye esas alınır.

Buna göre, mükelleflerin yapmış oldukları borçlanmalarda katlanmış oldukları ve parasal olmayan varlıkların maliyet veya alış bedeline ekledikleri finansman giderlerinin içerisinde, borç tutarında ilgili dönemdeki enflasyon nedeniyle oluşan değer kaybının telafisine yönelik bir unsur da bulunduğundan, yani alınan borcun geri ödenmesinde borç verenin enflasyon nedeniyle uğrayacağı kayıp tutarı da finansman gideri içerisinde yer aldığından, maliyet veya alış bedeline eklenen finansman gideri içerisindeki anaparaya ait enflasyon kaybının ayrıştırılmasından sonra kalan kısmın (finansman giderinin sadece reel kısmının) enflasyon düzeltmesinde dikkate alınması gerekmektedir.

(2) Maliyet veya alış bedellerine intikal ettirilmiş ve düzeltmeye esas tutara ulaşılırken düşülecek reel olmayan finansman maliyeti ihtiva edebilecek parasal olmayan varlıklar aşağıda gösterilmiştir.

1. Stoklar,
2. Maddi duran varlıklar,
3. Mali duran varlıklar,
4. Özel tükenmeye tabi varlıklar.

Maliyet veya alış bedelleri içerisinde ROFM ihtiva edebilen, iktisadi işletmeye dâhil kıymetler Tebliğe ekli listede (EK 3) yer almaktadır.

(3) Düzeltme işleminde, ROFM, “Borç Tutarının Esas Alınması” ve “Toplam Finansman Maliyetinin Esas Alınması” yöntemlerinden biri seçilerek hesaplanabilir.

a) Borç tutarının esas alınması yönteminde, ROFM; her türlü borçlanmada, borç tutarlarına borcun kullanıldığı döneme ait Yİ-ÜFE artış oranının uygulanması suretiyle hesaplanır. Formüldeki oranın birden büyük çıkması hali, formüle göre bulunan değer borç tutarına uygulanması suretiyle ROFM'nin hesaplanmasına engel teşkil etmemektedir. Hesaplanan oranın borç tutarına uygulanması suretiyle bulunan tutarın (ROFM), formülde dikkate alınan borç tutarı nedeniyle ilgili dönemde maliyetle/alış bedeliyle ilişkilendirilen finansman giderleri toplamından büyük olması halinde, bahse konu finansman giderlerinin tamamının reel olmadığı, küçük olması halinde ise aşan kısmın reel olduğu kabul edilecektir.

Aylar itibarıyla Yİ-ÜFE'de oluşan farklılıklar nedeniyle formüldeki oranın negatif çıkması halinde, formülde dikkate alınan döneme ilişkin olarak maliyete/alış bedeline intikal ettirilen finansman giderinin tamamının reel olduğu kabul edilecektir.

Yabancı para üzerinden borçlanmalarda borcun kullanıldığı döneme ait Yİ-ÜFE artış oranı, borcun alındığı tarihteki Türk Lirası karşılıklarına uygulanır. Dolayısıyla yabancı para üzerinden yapılan borçlanmalarda ROFM hesaplanırken Yİ-ÜFE artış oranının uygulanacağı borç tutarı, yabancı para üzerinden alınan borcun alındığı tarihteki Türk Lirası karşılığıdır.

Birden fazla hesap dönemine yayılan ve finansman gideri her hesap döneminde maliyete atılan borçlanmalarda, ROFM hesaplanması, her hesap dönemi itibarıyla ayrı ayrı borç tutarının borcun kullanıldığı döneme ait Yİ-ÜFE artış oranının uygulanması suretiyle hesaplanır. Aynı hesap dönemi içinde, borç geri ödemesinin (kapamanın) birden fazla ayda yapılması

durumunda, her geçici vergi döneminin sonunda geçerli olan Yİ-ÜFE oranı kullanılabilir. Birden fazla hesap dönemine yayılan ve finansman gideri her hesap döneminde maliyete atılan yabancı para üzerinden borçlanmalarda, reel olmayan finansman maliyetinin hesaplanması, her hesap dönemi itibarıyla ayrı ayrı borç tutarının borcun alındığı tarihteki Türk Lirası karşılıklarına borcun kullanıldığı döneme ait Yİ-ÜFE artış oranının uygulanması suretiyle hesaplanacaktır.

b) Toplam finansman maliyetinin esas alınması yönteminde, maliyet veya alış bedeline dâhil edilen finansman giderlerinin reel olmayan kısımları, diğer bir ifade ile ROFM; toplam finansman maliyetlerine, ilgili döneme ait Yİ-ÜFE artış oranının hesap dönemine ait ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi sonucunda belirlenen oranlar uygulanmak suretiyle bulunan tutarın, maliyet veya alış bedelinden düşülmesi suretiyle hesaplanır.

Normal şartlar altında, söz konusu formüldeki oranın, (0) ile (1) arasında gerçekleşmesi gerekir.

Oranın (1)'den büyük çıkması, kredi faiz oranlarının, gerçekleşen Yİ-ÜFE artış oranlarının gerisinde kaldığını ifade etmektedir. Bu durumda, formüldeki oran (1) olarak alınacak ve toplam finansman maliyetinin tamamının reel olmadığı kabul edilecektir.

Aylar itibarıyla Yİ-ÜFE'de oluşan farklılıklar nedeniyle formüldeki oranın negatif çıkması halinde ise toplam finansman maliyetinin tamamının reel olduğu kabul edilecektir.

(4) Kredilerle ilgili (vergi ve harçlar gibi) bazı finansman giderleri, kullanılan yabancı kaynağın kullanım süresine bağlı olarak oluşmadığından enflasyon unsuru içermez. Bu nedenle enflasyon düzeltmesi uygulamasında bu giderler reel olarak kabul edilir ve bunlar için ayrıca ROFM ayrıştırması yapılmaz.

(5) 213 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesi, geçici 32 nci maddesi ve/veya mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmuş iktisadi kıymetlerin değerinin düzeltilmesinde, düzeltmeye esas değer olan yeniden değerlendirme sonrası değerler için ROFM hesabı yapılmaz.

(6) Reel olmayan finansman maliyetinin tevsikine ilişkin kayıt ve belgelerin açık ve kesin bilgiler içermesi gerekmektedir. Reel olmayan finansman maliyeti, düzeltmeye esas tutarın tespitinde dikkate alınacak olup, ayrıca muhasebe kayıtlarında gösterilmesi söz konusu olmayacaktır.

(7) Toplulaştırılmış yöntemlerle düzeltmeye tabi tutulan kıymetlerin maliyet bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetlerinin düşülmesi ihtiyaridir.

1/1/2024 tarihinden önce ayrılmış ve sermayeye ilave edilmiş olan yeniden değerlendirme değer artış fonu gibi fonlar

MADDE 15- (1) 1/1/2024 tarihinden önce ayrılmış olan ve sermayeye ilave edilen yeniden değerlendirme değer artış fonu gibi fonların sermayeye ilavesi nedeniyle oluşan sermaye artışları, 31/12/2023 tarihli bilançonun düzeltilmesi sırasında artış olarak dikkate alınmayacak ve bunlar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır.

Ayrıca, bilançoda özkaynaklar grubunda yer alan bazı fonların, bu fonların ayrılmasına kaynak teşkil eden iktisadi kıymetlerin parasal ya da parasal olmayan kıymet olma durumuna göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulup tutulmayacağı belirlenecektir.

Bu çerçevede parasal kıymet mahiyetinde olan fonların sermayeye ilavesi nedeniyle oluşan sermaye artışları da, 31/12/2023 tarihli bilançonun düzeltilmesi sırasında artış olarak dikkate alınmayacak ve bunlar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır.

(2) Sermayenin, düzeltmeye esas tutarına ulaşılırken (sermayeye ilave edilmiş olan);

a) 213 sayılı Kanunun;

- 280/A maddesinin birinci fıkrası kapsamında oluşturulan fon hesabına ilişkin olarak, işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonu itibarıyla ortaya çıkmış alacak bakiyesi tutarı,

- Mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrası kapsamında yapılan yeniden değerlemeden kaynaklı değer artışları,

- Geçici 31 inci ve geçici 32 nci maddeleri kapsamında yapılan yeniden değerlendirilmelerden kaynaklı değer artışları,

b) 13/11/2008 tarihli ve 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun ile 193 sayılı Kanunun geçici 85, 90 ve 93 üncü maddeleri ve 5520 sayılı Kanunun geçici 15 inci maddesi kapsamında oluşturulan fon hesaplarından işletmeye konulan nakit varlıklar gibi parasal kıymetlerden kaynaklanan tutarlar,

c) Parasal nitelikli olan benzer diğer fon hesaplarından kaynaklı tutarlar, düşülür.

Düzeltilme sonrası bilançoda yer alacak öz sermaye kalemleri

MADDE 16- (1) Öz sermaye kalemlerinden;

a) Sermaye,

b) Sermaye Düzeltmesi Olumlu ve Olumsuz Farkları,

c) Hisse Senetleri İhraç Primleri,

ç) Hisse Senedi İptal Kârları,

d) Yasal Yedekler,

e) Statü Yedekleri,

f) Olağanüstü Yedekler,

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.

193 sayılı Kanunun geçici 85, 90 ve 93 üncü maddeleri ile 5520 sayılı Kanunun geçici 15 inci maddesi ve 5811 sayılı Kanun kapsamında oluşturulan fon hesaplarından; mezkûr Kanun hükümleri dâhilinde işletmeye konulan altın, taşınmaz gibi parasal olmayan kıymetlerden kaynaklı olanlar da parasal olmayan kıymet olarak kabul edilecek ve bilançoda düzeltilmiş değerleriyle yer alacaktır.

213 sayılı Kanunun 280/A maddesinin birinci fıkrası uyarınca oluşturulan fon hesabı; 193 sayılı Kanunun geçici 84 üncü maddesi, 5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi kapsamında olan hibeler gibi gelir/kurumlar vergisi kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmayan hibeler nedeniyle ilgili mevzuat dâhilinde oluşturulan fon hesapları; 193 sayılı Kanunun geçici 85, 90 ve 93 üncü maddeleri ile 5520 sayılı Kanunun geçici 15 inci maddesi ve 5811 sayılı Kanun kapsamında oluşturulan fon hesaplarından mezkûr Kanun hükümleri dâhilinde işletmeye konulan nakit varlıklar gibi parasal kıymetlerden kaynaklı fon hesapları parasal kıymet olarak kabul edilecek ve düzeltmeye tabi tutulmayacaktır, diğer bir ifade ile bilançoda düzeltilmemiş değerleriyle yer alacaktır.

(2) Diğer öz sermaye kalemleri düzeltilmiş bilançoda gösterilmez. Bu kapsamda 213 sayılı Kanunun;

- Mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası uyarınca oluşturulan yeniden değerlendirme değer artış fonu hesabı,

- Geçici 31 inci ve geçici 32 nci maddeleri uyarınca oluşturulan yeniden değerlendirme değer artış fonu hesabı,

gibi hesapların bakiyesi Enflasyon Düzeltme Hesabına aktarılacak suretiyle geçmiş yıllar kârları veya zararları hesabıyla ilişkilendirilir.

Düzeltilme öncesi "Geçmiş Yıllar Kârları", "Geçmiş Yıllar Zararları" ve "Dönem Net Kârı (Zararı)" hesapları da aynı şekilde işleme tabi tutulur.

(3) 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmasından kaynaklanan kâr/zarar farkı, diğer bir ifade ile düzeltilme sonrası hesaplanan geçmiş yıl kâr veya zararı düzeltilmiş bilançoda öz kaynaklar içinde, Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları hesabının alt hesabında izlenir.

(4) 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmasından kaynaklanan (düzeltilme sonrası tespit edilen) geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmaz, geçmiş yıl zararı ise zarar olarak kabul edilmez.

Uygulanacak düzeltilme katsayıları

MADDE 17- (1) 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi işlemi, Türkiye İstatistik Kurumu tarafından Türkiye geneli için hesaplanan ve aylar itibarıyla açıklanan Yİ-ÜFE değerleri göz önünde bulundurularak aşağıdaki formüle göre saptanacak olan düzeltilme katsayıları kullanılarak yapılacaktır.

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

Düzeltilme işleminde esas alınabilecek en eski "Düzeltilmeye Esas Tarih" 2005 yılından (2004 takvim yılında enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmuş olması gereken en son bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetler için, 31/12/2004 tarihinden) itibaren başlar.

Özel hesap dönemine sahip olanlarla 2024 yılından itibaren ilk defa bilanço esasına göre defter tutacak olan mükelleflerin ilk düzeltilme işleminde kullanacakları düzeltilme katsayıları da yukarıdaki formüle göre bulunacaktır.

Yukarıdaki formüle göre bulunacak ve düzeltilmeye esas olacak katsayının hesabında, kesirli (virgülden sonraki) kısım 5 (beş) hane olarak (altıncı hane dikkate alınarak beşinci hane yuvarlanarak) dikkate alınacaktır.

(2) Aylar itibarıyla Yİ-ÜFE'de oluşan farklılıklar nedeniyle düzeltilme katsayısının birden küçük çıkması hali, ilgili kıymetlerin düzeltilme sonrası değerinde düşüklüğe sebep olmakla birlikte bu durum, yukarıdaki formüle göre bulunan değerlerin düzeltilme katsayısı olarak dikkate alınmasına engel teşkil etmemektedir.

(3) Düzeltilme işlemini yapmak için mükellefler bir kısım işlemleri adım adım gerçekleştirecektir. Bunlardan birisi de parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmeye esas tutarlarının ait oldukları düzeltilme katsayıları ile çarpılmasıdır.

Düzeltilme işlemini yapabilmek için kullanılması zorunlu olan "Düzeltilme Katsayısı"nı belirlemek amacıyla; 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetler için esas alınacak "Düzeltilmeye Esas Tarih" aşağıdaki esaslara göre belirlenecektir:

a) Alış bedeli ile değerlendirilen menkul kıymetler ve mali duran varlıklar için: Satın Alma Tarihi.

b) İlk madde ve malzeme, ticari mallar, yarı mamul ve mamul stokların maliyetine dâhil edilen unsurlar, yıllara sâri 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 sâri inşaat ve onarım hakedişleri ile haklar ve şerefiyeler, özel fonlar

(sabit kıymet yenileme fonu, 5520 sayılı Kanunun 5/1-e bendi gereğince oluşturulan fon gibi parasal olmayan kıymet olarak kabul edilen fonlar), kâr yedekleri için: Defterlere Kayıt Tarihi (Bunlara mahsuben verilen veya alınan parasal olmayan avanslar, ödeme veya tahsil tarihinden mahsup tarihine kadar düzeltilir).

c) Parasal olmayan alınan depozito ve teminatlar ile avanslar, nakit olarak ödenmiş sermaye, hisse senetleri ihraç primleri, hisse senedi iptal kârları için: Tahsil Tarihi.

ç) Parasal olmayan verilen depozito ve teminatlar ile avanslar için: Ödeme Tarihi.

d) Ayni sermaye olarak konulan kıymetler için: Mülkiyetin İntikal Ettiği Tarih.

e) Kâr yedekleri, geçmiş yıl kârları ve net dönem kârının, parasal olmayan kıymet olarak kabul edilecek fonların, öz sermaye kalemlerine ait fark hesaplarının sermayeye ilave edilmesi dolayısıyla artırılan sermaye için: Tescil Tarihi.

f) Nakdi sermaye karşılığı alınan hisse senetleri için: Ödeme Tarihi.

g) Ayni sermaye karşılığı alınan hisse senetleri için: Sermaye Olarak Konulan Kıymetlerin Mülkiyetinin İntikal Ettiği Tarih.

ğ) Temettü karşılığı alınan hisse senetleri için: İştirak Edilen Şirket Sermayesinin Tescil Tarihi.

h) Parasal olmayan karşılıklar için: Bağlı Oldukları İktisadi Kıymet İçin Belirlenen Tarihler.

(4) 31/12/2023 tarihinden öncesine rastlayan (5520 sayılı Kanunun 19 uncu maddesi ile 193 sayılı Kanunun 81 inci maddesinde belirtilen ve mukayyet değerleriyle yapılan) devir, nev'i değişikliği ile tam ve kısmi bölünme işlemleri nedeniyle işletme aktifinde yer alan iktisadi kıymetlerin düzeltmeye esas tarihi olarak devir tarihi değil söz konusu kıymetlerin devir alınan, nev'i değişen veya bölünen işletmenin envanterine alındığı; birleşmede ise birleşilen kurumun kayıtlarına intikal ettiği (Tebliğ'in bu maddesinde ayrıntıları gösterilen) tarih düzeltmeye esas tarih olarak dikkate alınacaktır.

(5) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (8) numaralı bendinin (c) alt bendinin verdiği yetkiye istinaden, kayıtlara giriş tarihi yıl olarak belli olan ancak ay olarak belli edilemeyen parasal olmayan iktisadi kıymetler için ilgili kıymetin işletme bünyesine girdiği yılın ilk ayının, kayıtlara giriş tarihi yıl olarak belli edilemeyen iktisadi kıymetler için ise işletmenin kurulduğu yılın ilk ayının (işletmenin 2005 yılından önceki bir tarihte kurulmuş olması halinde 2005 yılının Ocak ayı) düzeltmeye esas tarih olarak dikkate alınması uygun bulunmuştur.

Kayıtlara giriş tarihi belli edilemeyen iktisadi kıymetler, 31/12/2023 tarihinden önce meydana gelen (5520 sayılı Kanunun 19 uncu maddesi ile 193 sayılı Kanunun 81 inci maddesinde belirtilen ve mukayyet değerleriyle yapılan) devir, nev'i değişikliği, tam ve kısmi bölünme işlemlerinden geliyor ise enflasyon düzeltmesine tabi bu nev'i kıymetler için düzeltmeye esas tarih olarak devir, nev'i değişikliği veya bölünme tarihi dikkate alınabilecektir.

(6) Söz konusu yetkiye dayanılarak, düzeltme katsayısının belirlenmesinde;

a) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasına göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulan en son bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetler için, düzeltmeye esas tarih olarak 31/12/2004 tarihinin (özel hesap dönemine sahip mükelleflerde 2004 takvim yılında başlayan hesap döneminin son gününün),

b) 213 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesi, geçici 32 nci maddesi ve/veya mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmuş iktisadi kıymetler için düzeltmeye esas tarih olarak; geçici 32 ve mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirme yapılmamış ancak geçici 31 inci madde kapsamında yeniden değerlendirme yapılmış olanlarda yeniden değerlendirme yapılabilmesi için esas alınan aktifte kayıtlı olma şartının arandığı tarihten önceki ayın son gününün, geçici 32 ve/veya mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirme yapılmış olanlarda, yeniden değerlemenin ilgili olduğu dönemin son gününün,

c) Şahıs işletmelerinde sermaye tescile tabi olmadığından, sermaye hesabında yer alan tutarın defter kayıt tarihinin, sonraki yıllarda ise dönem sonunda meydana gelen artış ve azalışlarda (oluşan kârın/zararın sermaye ile ilişkilendirilmesi gibi) hesap dönemi sonunun, dikkate alınması uygun bulunmuştur.

Toplulaştırılmış yöntemlere göre düzeltme katsayıları

MADDE 18- (1) Enflasyon düzeltmesinde mükelleflerce, bu maddede yer alan toplulaştırılmış yöntemlere göre bulunan katsayılar kullanılarak düzeltme işlemi gerçekleştirilebilir.

Toplulaştırılmış yöntemler tercih ediliyorsa, bu maddede yer alan esaslara göre düzeltme işlemi gerçekleştirilecektir.

Toplulaştırılmış yöntemler kullanılarak düzeltilebilecek parasal olmayan kıymetler, stoklarla sınırlıdır. 213 sayılı Kanunun değerlendirme ölçütlerine göre stoklar, maliyet bedeli ile değerlendirilmekte olup, 2023 hesap dönemi sonu itibarıyla maliyet bedelleri üzerinden defterlere kayıt tarihlerine göre bulunan düzeltmeye esas tutar ile düzeltme katsayısının çarpılması suretiyle enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaklardır. Ancak, işletmeler, çeşit ve miktar itibarıyla önemli tutarlara ulaşan stoklarına ilişkin olarak, düzeltme işleminde gerçek yöntemi (Tebliğ'in 17 nci maddesinin 1 inci fıkrasındaki formüle göre hesaplanan katsayısı kullanılarak yapılan düzeltme yöntemini) uygulayabilecekleri gibi aşağıda (2) numaralı fıkrada belirtilen toplulaştırılmış yöntemlerden herhangi birini de tercih edebileceklerdir. Stokların düzeltilmesinde gerçek yöntemi kullanan mükellefler mümkün olduğunca inebildikleri kadar alt ayrıma giderek düzeltme işlemini gerçekleştireceklerdir. Toplulaştırılmış yöntemleri seçenler ise mümkün olduğunca inebildikleri her bir alt ayırım itibarıyla diledikleri toplulaştırılmış yöntemi kullanmakta serbesttirler.

(2) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (5) ve (8) numaralı bentleriyle Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetkiye istinaden;

1. Basit ortalama yöntemi,

2. Stok devir hızı yöntemi

olmak üzere iki tür toplulaştırılmış yöntem belirlenmiştir. Mükellefler belirtilen bu yöntemlerden herhangi birini seçebileceklerdir.

Toplulaştırılmış yöntemlerin tercih edilmesi halinde mükellefler stokların düzeltmeye esas tutarlarını, düzeltmede esas alınacak tarihlere bağlı kalmaksızın, dönem ortalama düzeltme katsayısı ile veya stok devir hızına göre bulunan düzeltme katsayısı ile çarpmak suretiyle düzeltme işlemini gerçekleştireceklerdir. Toplulaştırılmış yöntemleri uygulamak istemeyenler, uyguladıkları stok değerlendirme yöntemlerine göre tespit ettikleri düzeltmeye esas tutara, düzeltme katsayılarını uygulamak suretiyle enflasyon düzeltmesi yapacaklardır.

a) "Basit Ortalama Yöntemi"nde düzeltme katsayısı, mali tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bu endeks ile bir önceki geçici vergi döneminin sonundaki fiyat endeksi toplamının ikiye bölünmesi sonucu bulunan endekse bölünmesiyle elde edilen katsayı olarak hesaplanır ve düzeltmeye esas tutar olarak 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan stoklara ait değerler esas alınır.

b) "Stok devir hızı yöntemi"nde mükellefler; öncelikle stok devir hızını, sonrasında ortalama stokta kalma süresini hesaplayacaklar ve nihayetinde de 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda görünen stokların hangi aydan kaldığını bulacaklardır. Stokların hangi aydan kaldığı bulunduktan sonra yapılması gereken, düzeltmeye esas tarih itibarıyla düzeltme katsayısını bulmak ve bu katsayıyla 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda görünen stoklara ait tutarı çarpmaaktır.

Örnek: Hesap dönemi takvim yılı olan, bilanço esasına göre defter tutan ve gelir vergisi mükellefi olan Bay (G) süper market işletmeciliği yapmaktadır. Hesap dönemi içinde çok çeşitli mal aktife girmekte ve çıkmaktadır. Bay (G) 31/12/2023 tarihli dönem sonu bilançosunu düzeltirken

bilançoda görünen stoklarını toplulaştırılmış yöntemlerden stok devir hızı yöntemini tercih etmek suretiyle düzeltmeye karar vermiştir.

Stoklara ilişkin veriler aşağıdaki gibidir.

31/12/2022 tarihinde toplam stok tutarı: 5.000.000 TL

31/12/2023 tarihinde toplam stok tutarı: 6.000.000 TL

2023 yılında satılan malların maliyeti: 30.000.000 TL

** Birinci adım stok devir hızını bulmaktır.*

** İkinci adım ortalama stokta kalma süresini ve dolayısıyla stokların aktife hangi ayda girdiklerini bulmaktır.*

31/12/2023 tarihi itibarıyla işletmenin aktifinde görünen stoklar, ortalama 67 gün öncesinden yani Ekim ayından kalan stoklardır. Bu durumda stoklar, 2023 yılının Ekim ayına ait düzeltme katsayısı ile enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır.

** Son adım 31/12/2023 tarihli bilançoda görünen stokların düzeltilmiş tutarlarını bulmaktır. Buna göre düzeltilmiş yılsonu stok tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.*

Toplulaştırılmış yöntemlerden "stok devir hızı yöntemi"ni seçen mükelleflerin bu yöntemi sağlıklı olarak uygulayabilmeleri için stok devir hızlarının yüksek olması ve stok devir hızlarını doğru olarak tespit etmeleri gerekmektedir. Buna rağmen düzeltme sonrasında bulunan rakamın iktisadi ve teknik icaplara uygun olmayacak şekilde orantısız çıkması durumunda, (toplulaştırılmış yöntem kullanılmak isteniyor ise) basit ortalama yönteminin tercih edilmesi uygun olacaktır.

Birikmiş amortismanların düzeltilmesi

MADDE 19- (1) Amortisman tabi iktisadi kıymetler için ayrılmış olan birikmiş amortismanlar, parasal olmayan kıymet mahiyetindedir ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulur. Ancak 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (7) numaralı bendinde enflasyon düzeltmesi uygulanmayan bir hesap döneminden sonra enflasyon düzeltme şartlarının yeniden oluşması halinde yapılacak enflasyon düzeltmesinde, birikmiş amortismanların, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltileceği hükme bağlanmıştır.

Dolayısıyla, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesinde, birikmiş amortismanlar, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltilir.

Örneğin; düzeltmeye esas değeri 1.000.000 TL ve birikmiş amortismanı 600.000 TL olan bir iktisadi kıymetin 2,45 düzeltme katsayısı ile düzeltilmesi sonucu değeri $(1.000.000 \times 2,45 =)$ 2.450.000 TL, bu durumda iktisadi kıymetin değerinde ortaya çıkan artış oranı da, $(2.450.000 - 1.000.000) / 1.000.000 =$ %145 olacaktır. Amortisman tutarı bu oran dikkate alınarak düzeltilecek ve düzeltilmiş tutar $(600.000 + 600.000 \times \%145 =)$ 1.470.000 TL olarak hesaplanacaktır.

213 sayılı Kanunun 320 nci maddesi gereği amortisman tabi iktisadi kıymetlerin üzerinden, daha önceki yıllarda ayrılmamış amortisman tutarları ayrılmış gibi kabul edilmeyecek ve enflasyon düzeltmesinde dikkate alınmayacaktır. Bu tutarların enflasyon düzeltmesi sonrasında da gider olarak dikkate alınamayacağı tabiidir.

(2) Amortisman tabi olup faydalı ömür süresini tamamlayan ve amortisman yoluyla değeri tamamen yok edilmiş iktisadi kıymetlerin (işletme kayıtlarında iz bedeliyle takip edilmeye devam edilen amortisman tabi iktisadi kıymetler dahil) ve birikmiş amortismanlarının enflasyon düzeltmesine tabi tutulması ihtiyaridir.

Yapılmakta olan yatırımlar

MADDE 20- (1) 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan (yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan, her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle ilgili harcamaların yapıldığı) yatırımlara ilişkin tutarların

düzeltilmesi; söz konusu yatırımlara ait geçmiş her ay sonu itibarıyla kesinleşmiş harcama tutarlarının (reel olmayan finansman maliyeti var ise düşülmesi şartıyla) o ayın düzeltmeye esas tarih olarak dikkate alınması yoluyla bulunacak düzeltme katsayısı ile çarpılması ve bulunan bu tutarların toplanması suretiyle yapılacaktır.

(2) 2023 hesap dönemi sonu itibarıyla bilançoda yer almayan, ilgili aktif hesabına bilanço tarihinden önce aktarılmış bulunan ve yapılmakta olan yatırımlar hesabından gelmiş olan değerlerin düzeltmeye esas tarihi olarak, söz konusu değerlerin aktifleştirme tarihlerinin değil, yapılmakta olan yatırımlar hesabının kullanıldığı tarihlerin alınması gerekmektedir. Buna göre söz konusu değerlerin düzeltilmesi iki aşamada gerçekleştirilecektir. Öncelikle her bir aya ilişkin yatırım harcaması, harcamanın gerçekleştiği ay sonu itibarıyla aktifleştirme tarihine kadar, sonra da aktifleştirilen bedel kül halinde aktifleştirme tarihinden 2023 hesap dönemi sonuna kadar düzeltililecektir.

Fiyatı devletçe belirlenen mallar

MADDE 21- (1) Kamu kurum ve kuruluşlarınca bazı malların piyasa fiyatlarının belirlendiği durumlarda, stokta bulunan ürünlerin fiyatında ilgili firmalar tarafından bir değişiklik yapılmaması (yani ilgili kamu kurum ve kuruluşu tarafından belirlenen yeni fiyatın, stokta yer alan emtiaya yansıtılmaması) veya paralel biçimde bir değişiklik yapılması söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda da enflasyon düzeltmesi yapılması gerekmektedir.

Enflasyon düzeltmesi yapmak durumunda olmayanlarca verilen veya alınan avanslar

MADDE 22- (1) Avanslar esas itibarıyla parasal bir mahiyet taşımakla birlikte, ilgili olduğu kıymete bağlı olarak parasal olmayan kıymet de olabilmekte, parasal olmayan bir mahiyet taşıması durumunda da düzeltmeye tabi tutulmaları gerekmektedir.

Benzer şekilde enflasyon düzeltmesi yapmak durumunda olmayanlarca (genel ve özel bütçeli kuruluşlar gibi) verilen veya alınan avanslar da parasal olmayan kıymet mahiyeti taşımaları durumunda, enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaklardır.

Finansal kiralamaya konu iktisadi kıymetler

MADDE 23- (1) 213 sayılı Kanunun 4842 sayılı Kanunla eklenen mükerrer 290 ıncı maddesinin yürürlüğe girdiği 1/7/2003 tarihinden sonra düzenlenen sözleşmelere istinaden kiralanan iktisadi kıymetler, kiracı tarafından amortismanla tabi tutulmaktadır.

Bu çerçevede, mezkûr madde kapsamındaki finansal kiralama işlemlerinde, kiraya verilen iktisadi kıymetlerin, kiracılar tarafından enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerekmektedir.

Yedek akçeler

MADDE 24- (1) Belli bir dönemde sermaye şirketlerinin öz varlığında meydana gelen artışın (kârın) bir kısmının kanun, ana sözleşme veya genel kurul kararıyla ortaklara dağıtılmayarak işletmenin bünyesinde bırakılması anlamını taşıyan yedek akçeler, parasal olmayan kıymetlerden olup enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaklardır.

2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi sırasında sermaye yedekleri arasında yer alan yeniden değerlendirme artış fonu gibi fonlar sıfırlanacak; hisse senedi ihraç primleri, hisse senedi iptal kârları ile kâr yedekleri ve özel fonlar (sabit kıymet yenileme fonu gibi parasal olmayan kıymet olarak kabul edilen fonlar) ise düzeltmeye tabi tutulacaktır.

Düzeltilmiş 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan (vergisi ödenmiş kazanç üzerinden ayrılmış) kâr yedeklerinin ve bunların düzeltilmesi sonucunda meydana gelen enflasyon düzeltme farklarının sermayeye ilave edilebilmesi mümkün bulunmaktadır.

Birleşme primi (Ortaklık ilişkisi içinde olunan kurumların vergisiz olarak devralınması neticesinde oluşan müspet veya menfi farklar)

MADDE 25- (1) 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin “19.1. Devir” başlıklı bölümünde, bir kurumun kendisinde iştiraki bulunan veya iştirak ettiği başka bir kurumu kül

halinde devralması nedeniyle kurum bünyesinde yapacağı sermaye artışının söz konusu iştirak paylarına isabet eden tutardan daha az gerçekleşmesinin, Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen şartların ihlali anlamına gelmeyeceği; iştirakler hesabında yer alan değer, iştirak hisselerinin itibari değerine eşit olmaması halinde aradaki müspet veya menfi farkın kurumun vergiye tabi kazancının tespiti ile ilgilendirilmeksizin geçici hesaplarda izlenebileceği ve bu geçici hesapların vergiye tabi kurum kazancının tespiti ile ilişkilendirilmeksizin kurum kayıtlarında sona erdirilmesinin de mümkün olacağı belirtilmiştir. Bu çerçevede, vergi kanunlarına göre bir aktif veya pasif kalem olmayan birleşme primi; aktif ve pasifi dengeleyici, geçici bir hesap olup, hangi hesapta izlenirse izlensin bu niteliği değişmeyecektir. Bu nedenle Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin birinci fıkrası kapsamında yapılan devir işlemleri sonucu ortaya çıkan birleşme priminin enflasyon düzeltilmesinde dikkate alınmaması gerekmektedir.

Enflasyon düzeltmesine ilişkin muhasebe kayıtları

MADDE 26- (1) Enflasyon düzeltmeleri, ilgili kıymetlere ait fark hesaplarına ve enflasyon düzeltme hesabına kaydedilecektir.

Enflasyon düzeltmesi ile ilgili olarak Tekdüzen Muhasebe Sisteminin uygulanmasına ilişkin açıklamalar/düzenlemeler 12 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde yer almaktadır.

(2) Enflasyon fark hesapları, parasal olmayan kıymetlerin düzeltme işlemi sonrası değeri ile düzeltme öncesi değeri arasındaki farklarının kaydedildiği tali hesaplardır ve enflasyon düzeltme hesabı ile karşılıklı olarak çalışırlar. Öte yandan, 12 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile, ödenmiş sermaye tutarının düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan olumlu/olumsuz farkların izlenmesinde kullanılmak üzere "502- Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları" ve "503- Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-)" hesapları ihdas edilmiştir.

Enflasyon düzeltme hesabı ise, parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesi sonucu oluşan farkların kaydedildiği hesabı ifade eder. Parasal olmayan varlıkların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farklar bu hesabın alacağına, parasal olmayan kaynakların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farklar ise borcuna kaydedilir. 12 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesi sonucu oluşan farkların izlenmesinde kullanılmak üzere "698- Enflasyon Düzeltme Hesabı" ihdas edilmiştir.

(3) 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun enflasyon düzeltmesinde, parasal olmayan kalemlerin düzeltilmesinden ortaya çıkan düzeltme farkları ve sıfırlanması gereken özkaynak kalemleri "Enflasyon Düzeltme Hesabı"na aktarılır. "Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın kalanı gelir ya da gider unsuru olarak dikkate alınmayıp "Geçmiş Yıllar Kârları Hesabı"na veya "Geçmiş Yıllar Zararları Hesabı"na aktararak kapatılır.

Yıllara sâri inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve hakedişlerin düzeltilmesi ile ilgili muhasebe kayıtları

MADDE 27- (1) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinde birden fazla takvim yılına sirayet eden yıllara sâri inşaat ve onarma işleri hususunda, "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir. Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayı sonuna kadar vermeye mecburdurlar." denilmektedir.

Yıllara sâri inşaat ve onarma işlerinde enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümler ise, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (5) numaralı bendinin üçüncü paragrafında

yer almakta, ayrıca 12 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde de söz konusu işlere ilişkin hesapların düzeltilmesinde kullanılacak hesaplara ait açıklamalar bulunmaktadır. Yıllara sâri inşaat ve onarma işlerine ilişkin, Tebliğ ekindeki "Parasal Olmayan Kıymetler" listesinde (EK 2) yer verilen yıllara sâri inşaat ve onarma maliyetleri ile hakedişler, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası uyarınca deftere kayıt tarihi esas alınarak düzeltme işlemine tabi tutulacaktır. Şu kadar ki; bu hesaplara ilişkin mahsuben verilen veya alınan parasal olmayan avanslar, ödeme veya tahsil tarihinden mahsup tarihine kadar düzeltilir.

(2) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (5) numaralı bendinde, yıllara sâri inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve hakedişlere ilişkin düzeltmelerin "Enflasyon Düzeltme Hesabı" yerine "Yıllara Sâri İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"na kaydedileceği ve bu hesabın işin bitiminde kâr/zarar hesabına intikal ettirileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla, yıllara sâri inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve hakedişlerine ilişkin düzeltmeler, "Enflasyon Düzeltme Hesabı" yerine "Yıllara Sâri İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"na kaydedilecektir.

2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun enflasyon düzeltmesinde, Tekdüzen Hesap Planında "17- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri" hesap grubundaki yıllara sâri inşaat işlerine ilişkin maliyetlerin ve "35- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri" hesap grubundaki hakediş bedellerinin düzeltmesinden ortaya çıkan farklar, "697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"nda izlenir. Bu hesap alacak ve borç kalanı vermesi durumuna göre "178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" veya "358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"na devredilerek kapatılır.

(3) Yıllara sâri inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve istihkak tutarları ile ilgili olarak 2023 hesap dönemi sonu itibarıyla düzeltme sonucu oluşan düzeltme farkları işin bitiminde (2023 hesap dönemi sonundan önce başlayan işlerde) mali kâr/zarar tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Bir başka ifade ile 2023 hesap dönemi sonuna kadar geçen süreye isabet eden kazanç düzeltme öncesi hükümlere, sonraki dönemlere isabet eden kazanç ise düzeltilmiş değerlere göre tespit edilecek ve bunların toplanması suretiyle oluşan kazanç tutarı beyan edilecektir.

(4) Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre söz konusu işlerle ilgili maliyetler, yansıtma hesapları yoluyla 170-177 numaralı hesaplara intikal ettirilecek, düzeltmeye esas tarih olarak da ilgili maliyet hesaplarına kayıt tarihi esas alınacaktır.

Parasal olmayan verilen depozito ve teminatlar, verilen sipariş avansları, taşeronlara verilen avanslar ve alınan sipariş avansları gibi yıllara sâri inşaat işi ile ilgili değerler de 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasında belirtilen düzeltmeye esas tarihler baz alınmak suretiyle düzeltmeye tabi tutulacak; söz konusu hesapların, yıllara sâri inşaat ve onarma işi ile ilgili olan kısımlarının 2023 hesap dönemi sonu itibarıyla hesaplanan enflasyon düzeltme farkları da "697- Yıllara Sâri İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" ile ilişkilendirilecektir.

Yıllara sâri inşaat ve onarma maliyetleri ile ilgili olmayan ilk madde malzeme/yarı mamul/mamul/diğer stokların düzeltilmesi sonucu oluşan farkların, "697- Yıllara Sâri İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" ile ilişkilendirilmemesi; ancak söz konusu kıymetlerin inşaat maliyetlerine aktarılması halinde, bu tarih itibarıyla düzeltme sonucu oluşan farkların, "697- Yıllara Sâri İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

(5) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasına göre düzeltme işleminde; mali tabloda yer alan bazı parasal olmayan varlıkların içerisinde bulunan reel olmayan finansman maliyetlerinin, ilgili varlığın maliyet veya alış bedelinden düşülmesi sonucu bulunacak tutarın düzeltmeye esas tutar olarak alınması gerekmekte olup, reel olmayan finansman maliyeti ihtiva edebilen iktisadi kıymetler anılan maddelerde sayılmış durumdadır. Buna göre, yıllara sâri inşaat ve onarma maliyetlerinin düzeltilmesi sırasında söz konusu kıymetler, reel olmayan finansman maliyeti ihtiva edebilen iktisadi kıymetler arasında yer almadıkları için, bünyelerinde

reel olmayan finansman maliyeti ihtiva etseler bile ayrıştırma yapılmaksızın düzeltme işlemine tabi tutulacaklardır.

(6) Yabancı paralar ile yabancı para cinsinden ifade edilen kıymetler parasal kıymet olarak kabul edildiğinden; yıllara sâri inşaat ve onarma işlerinde mükellefler yabancı para üzerinden yapmış oldukları işlemlerini 213 sayılı Kanunun mevcut hükümleri doğrultusunda değerlemeye devam edecekler, bunlar için ayrıca düzeltme yapmayacaklardır.

2023 hesap döneminden sonra işi bırakma, tasfiye, devir, birleşme, nev'i değiştirme hallerinde 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi

MADDE 28- (1) 213 sayılı Kanunun geçici 33 üncü maddesinde, şartların gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmaksızın 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi öngörülmüştür. Diğer taraftan, süreklilik arz eden ve düzeltme işlemine ilişkin ana esaslar, aynı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasında yer almaktadır. Buna göre, şartların gerçekleşmesine bağlı olarak, mükellefler 2024 hesap dönemine ait düzeltme işlemlerini, farklı bir düzenleme olmaması kaydıyla, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan düzeltilmiş değerler üzerinden yapacaklardır.

(2) 2023 hesap dönemi sonundan önce tasfiye kararı alınarak bu tarihten önce tasfiyenin sonuçlandırıldığı durumlarda, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi söz konusu olmayacaktır. Ancak, tasfiyenin 2023 hesap döneminden sonra sonuçlanması halinde, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilanço düzeltilcektir.

(3) 2024 hesap dönemi içerisinde işin bırakılması halinde, yeni hesap dönemine ilişkin olarak ortaya çıkan ve kıst dönem için beyanname verilmesini gerektiren bir durumun oluşması nedeniyle 2023 hesap dönemi sonuna ait bilanço enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır.

(4) 2023 hesap dönemi sonundan sonra gerçekleşen devir, nev'i değişikliği, tam bölünme ve birleşme hallerinde, devir, bölünme veya birleşmenin bünyesinde gerçekleştiği kurum, ortadan kalkın şirket veya şahıs işletmesinin 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançosunu enflasyon düzeltmesine tabi tutacaktır.

İzleyen dönem başlangıç değerleri

MADDE 29- (1) 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi sonucu hesaplanan tutarlar, izleyen dönemde enflasyon düzeltmesi yapıp yapılmayacağına bakılmaksızın, izleyen dönemin başlangıç değerleri olarak dikkate alınır.

(2) Enflasyon düzeltme şartlarının varlığına bağlı olarak, 1/1/2024 tarihinden sonraki (1/1/2024 tarihinden itibaren başlayan) döneme ait düzeltme işlemleri, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş 31/12/2023 tarihli bilançoda yer alan düzeltilmiş değerler üzerinden, bu Tebliğin dördüncü bölümü dikkate alınarak yapılır.

(3) İzleyen hesap döneminde amortismanlar ve itfa payları, düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplanmaya başlanır.

Geçmiş yıl kârları ve zararları

MADDE 30- (1) 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoya ilişkin yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" hesaplarında gösterilecektir. Kayıtlarda yer alan eski dönemlerden gelen kâr veya zararlar da mukayyet değerleri üzerinden enflasyon düzeltme hesabına kaydedilmek suretiyle bu hesaba aktarılacaktır. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmayacak, geçmiş yıl zararı ise zarar olarak kabul edilmeyecektir.

(2) 2023 hesap dönemi sonuna ait düzeltilmiş bilançoda dönem net kâr/zararı gösterilmeyecek, düzeltme sonrası hesaplanan geçmiş yıl kârı veya zararı bilançoda öz kaynaklar içinde yer alacaktır.

(3) 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıllar kârları veya zararları, kaydedildiği "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" hesabının alt hesabında izlenir ve

sonraki dönemlerde, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesi ve bu Tebliğin dördüncü bölümünde yer alan esaslara göre düzeltme işlemine tabi tutulur.

(4) Mükellefler 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançolarının düzeltilmesi neticesinde oluşan geçmiş yıl zararlarını, düzeltme işlemi neticesinde oluşan öz sermaye farklarına mahsup edebilecekler ve 2023 hesap dönemi sonuna ait düzeltilmiş bilançoya ait nihai kâr ya da zarar rakamına ulaşacaklardır.

(5) 2023 yılı hesap dönemine ait gelir/kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan indirilemeyen geçmiş yıl mali zararları ile cari dönem mali zararları matrahın tespitinde mukayyet değerleri ile dikkate alınacaktır. Diğer bir ifade ile 1/1/2024 tarihinden sonra verilecek yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinde beyan edilen vergi matrahlarının tespitinde, (düzeltme öncesi bilançolara dayanan) 2023 yılı mali zararı ve önceki yıllara ait indirilemeyen geçmiş yıl mali zararları mukayyet değerleri ile dikkate alınır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

2024 Hesap Dönemi ve Sonraki Dönemlerde Enflasyon Düzeltmesi İşlemleri

2024 hesap döneminde enflasyon düzeltmesi

MADDE 31- (1) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (8) numaralı bendinin verdiği yetkiye dayanılarak, şartların oluşmasına bağlı olarak geçici vergi dönemleri dâhil 2024 hesap dönemi (kendisine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2025 yılında biten hesap dönemi) ve şartların devamına bağlı olarak izleyen dönemlere (geçici vergi dönemleri ve hesap dönemleri) ilişkin enflasyon düzeltmesi işlemlerinin usul ve esasları Tebliğin bu bölümünde belirlenmektedir.

Enflasyon düzeltmesinin koşulları

MADDE 32- (1) 2023 hesap dönemi sonuna ait bilanço 213 sayılı Kanunun geçici 33 üncü maddesi gereğince düzeltilecek, daha sonraki dönemlere (geçici vergi dönemleri ve hesap dönemlerine) ait bilançoların düzeltme işlemleri ise aynı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasında öngörülen şartların varlığına bağlı olarak düzeltilecektir.

Söz konusu fıkranın (1) numaralı bendine göre, Türkiye İstatistik Kurumu tarafından Türkiye geneli için ilan edilen fiyat endeksindeki (Yİ-ÜFE) artışın; içinde bulunulan dönem dâhil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması halinde mali tablolar enflasyon düzeltmesine tabi tutulur. Geçici vergi dönemlerinde bu oranların tespitinde, son üç hesap dönemi yerine üçer aylık dönemlerin son ayı dâhil önceki otuz altı ay ve içinde bulunulan hesap dönemi yerine son on iki ay dikkate alınır.

Cumhurbaşkanınca söz konusu oranların değiştirilmesi halinde yeni oranlar dikkate alınır.

Enflasyon düzeltmesi, her iki şartın aynı anda birlikte gerçekleşmemesi halinde ise sona erecektir. Diğer bir ifade ile enflasyon düzeltmesine başlanılan bir hesap döneminden sonra, söz konusu şartlardan sadece birinin gerçekleşmemesi halinde de enflasyon düzeltmesi yapma yükümlülüğü devam edecektir.

Bu çerçevede, söz konusu şartların oluşmasına bağlı olarak şartların oluştuğu geçici vergi döneminden itibaren 2024 hesap dönemi ve şartların devamına bağlı olarak izleyen dönemlerde (geçici vergi dönemleri dâhil) enflasyon düzeltmesi işlemleri 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası hükümleri çerçevesinde yapılacaktır.

Bir hesap dönemi içindeki geçici vergi dönemlerinin herhangi birinde düzeltme yapılması halinde takip eden geçici vergi dönemlerinde ve içinde bulunulan hesap dönemi sonunda da düzeltme yapılır.

(2) Tebliğin 8 inci maddesinde belirtilen ve enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda olan mükelleflerin, 2024 hesap dönemi ve sonraki hesap dönemleri bakımından, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan şartların gerçekleşmiş olması halinde, geçici vergi ve hesap dönemlerine ilişkin bilançolarını düzeltme

işlemine tabi tutmaları zorunludur.

(3) Enflasyon düzeltmesi yapma şartları oluştuktan sonra fiyat endeksindeki (Yİ-ÜFE) artışın, mali tablo tarihi itibarıyla içinde bulunulan dönem dâhil son üç hesap döneminde %100'den (%100 dâhil) ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan (%10 dâhil) daha az olması halinde mali tablolar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacak ve enflasyon düzeltmesi yapma şartları sona ermiş olacaktır.

Hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan mükellefler takvim yılı geçici vergi dönemleri itibarıyla, özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler ise kullandıkları özel hesap dönemine ait geçici vergi dönemleri itibarıyla söz konusu şartların gerçekleşip gerçekleşmediğine bakacaklardır. Ancak, bir hesap dönemi içindeki geçici vergi dönemlerinin herhangi birinde düzeltme yapılması halinde takip eden geçici vergi dönemlerinde ve içinde bulunulan hesap dönemi sonunda da düzeltme yapılacaktır.

Özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler ise kullandıkları özel hesap dönemine ait geçici vergi dönemleri itibarıyla söz konusu şartların gerçekleşip gerçekleşmediğine bakarak enflasyon düzeltmesi yapıp yapmayacaklarına karar verirler. Kendisine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler, özel hesap döneminin enflasyon düzeltme şartlarının gerçekleştiği ilk geçici vergi dönemi ve takip eden geçici vergi dönemleri ile aynı hesap dönemi sonunda bilançolarını düzeltir. Düzeltme şartlarının devam etmesi halinde izleyen hesap dönemlerinde de geçici vergi ve hesap dönemleri sonu bilançoları düzeltme işlemine tabi tutulur.

(4) 2023 hesap dönemi sonu itibarıyla bilanço esasına göre defter tutan ve Tebliğin bu bölümüne göre enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda olan mükellefler, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançolarını Tebliğin üçüncü bölümünde yer alan esaslara göre enflasyon düzeltmesine tabi tutmuş olmalıdırlar.

Düzeltilme işlemi

MADDE 33- (1) 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoların düzeltilmesine ilişkin esasların gösterilmiş olduğu bu Tebliğin üçüncü bölümü ile getirilen usul ve esaslar Tebliğin bu bölümüne göre yapılacak düzeltme işlemi için de geçerlidir.

Ancak, Tebliğin üçüncü bölümü, sadece belli tarihteki bir bilançonun (31/12/2023 tarihli bilançonun) düzeltilmesine ilişkin esaslar ihtiva etmektedir. Bu nedenle düzeltme işlemine ilişkin olarak söz konusu bölümden farklılık arz eden hususlar Tebliğin bu bölümünün ilerleyen maddelerinde gösterilmiştir.

Reel olmayan finansman maliyetlerinin hesaplanması

MADDE 34- (1) Mükellefler, reel olmayan finansman maliyetlerini aşağıda belirtilen iki yöntemden istedikleri birini seçerek hesaplayabileceklerdir.

a) Borç tutarının esas alınması,

b) Toplam finansman maliyetinin esas alınması.

(2) “Borç tutarının esas alınması” yönteminde ROFM; her türlü borçlanmada, borç tutarlarına borcun kullanıldığı döneme ait Yİ-ÜFE artış oranının uygulanması suretiyle bulunan tutarı ifade etmektedir. Yabancı para üzerinden borçlanmalarda borcun kullanıldığı döneme ait Yİ-ÜFE artış oranı, borcun alındığı tarihteki Türk Lirası karşılıklarına uygulanacaktır.

(3) “Toplam finansman maliyetinin esas alınması” yönteminde ROFM; toplam finansman maliyetlerine, ilgili döneme^[2] ait Yİ-ÜFE artış oranının hesap dönemine ait ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi sonucunda belirlenen oranlar uygulanmak suretiyle bulunan tutarın, maliyet veya alış bedelinden düşülmesi suretiyle hesaplanacaktır.

Bu yöntemi seçen mükellefler seçtikleri bu yöntemden, seçimi yaptıkları hesap dönemi dâhil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar dönemeyeceklerdir.

Taşıma katsayısı

MADDE 35- (1) Düzeltme işlemine tabi tutulacak bilançoda yer alan iktisadi kıymetlerden bazılarının düzeltmeye esas tarihleri, düzeltme yapılmış bir tarihten öncesine gidebilir. Bu takdirde bu tür iktisadi kıymetler için yeniden düzeltmeye esas tarihe kadar inerek, uygun düzeltme katsayısını bulmaya gerek yoktur; düzeltme yapılan en son bilançoda, bu iktisadi kıymete ait değerlerin uygun bir katsayı ile çarpılması düzeltme işlemi için yeterlidir. Bu kapsamda, bilançodaki parasal ve parasal olmayan tutarların, taşıma katsayısı kullanılarak ilgili dönemin sonundaki yeni değerlerinin hesaplanmasına "taşıma" denilir ve hesaplama işlemi "taşıma katsayısı" kullanılarak yapılır.

Taşıma katsayısı, mali tablonun ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bir önceki dönemin sonundaki (yıl içinde işe başlayanlarda işe başlanılan aya ilişkin) fiyat endeksinde (Yİ-ÜFE) bölünmesiyle elde edilen katsayıdır. Parasal kıymetler için taşıma katsayısı bir olarak uygulanır.

(2) Taşıma katsayısı kullanılarak parasal olmayan kıymetlerle ilgili olarak yapılacak düzeltme işlemi, aşağıdaki formüle göre hesaplanan taşıma katsayıları ile yapılacaktır.

(3) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasındaki taşıma katsayısına ilişkin tanımda yer alan, "bir önceki dönemin sonundaki Yİ-ÜFE" ifadesindeki "bir önceki dönem" kavramından; enflasyon düzeltmesi hesap dönemi olarak yapılıyorsa enflasyon düzeltmesi yapılmış bir önceki hesap dönemi, geçici vergi dönemlerine ilişkin olarak yapılıyor ise enflasyon düzeltmesi yapılmış bir önceki geçici vergi dönemi (birinci geçici vergi dönemine ilişkin yapılıyorsa bir önceki hesap dönemi) anlaşılmalıdır.

Örneğin, hesap döneminin takvim yılı olması durumunda, 31/12/2024 tarihli bilançonun düzeltilmesinde, 31/12/2023 tarihli bilançoda da bulunan parasal olmayan kıymetlerin taşınmasında kullanılacak taşıma katsayısı, bilançonun ait olduğu aya (Aralık 2024) ilişkin Yİ-ÜFE'nin, bir önceki hesap döneminin sonundaki aya (Aralık 2023) ilişkin Yİ-ÜFE'ye bölünmesiyle elde edilen katsayı olacaktır.

(4) Bilançoda görünen ve 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi neticesinde oluşan geçmiş yıllar kârları/zararları da taşıma katsayısı kullanılarak düzeltilecektir.

Düzeltilme katsayısı

MADDE 36- (1) Düzeltme işlemine tabi tutulacak bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetlerden bazılarının düzeltmeye esas tarihleri, düzeltme yapılmış bir tarihten sonrasına gidebilir. Bu takdirde bu tür iktisadi kıymetler için düzeltmeye esas tarihe kadar inmek, uygun düzeltme katsayısını bulmak ve düzeltmeye esas tutar ile düzeltme katsayısını çarparak düzeltme işlemini gerçekleştirmek gerekecektir.

Düzeltilme katsayısının hesabına ilişkin açıklamalar, Tebliğin üçüncü bölümünde yer almakta olup, düzeltme işlemi aşağıdaki formüle göre hesaplanan düzeltme katsayıları kullanılarak yapılır.

Örneğin, hesap döneminin takvim yılı olması durumunda, 31/12/2023 tarihli düzeltilmiş bilançoda bulunmayan ancak 16/3/2024 tarihinde yasal deftere kaydedilen parasal olmayan kıymet mahiyetindeki makinenin 31/12/2024 tarihli bilançonun düzeltilmesinde kullanılacak düzeltme katsayısı, bilançonun ait olduğu aya (Aralık 2024) ilişkin Yİ-ÜFE'nin, makinenin deftere kaydedildiği aya (Mart 2024) ilişkin Yİ-ÜFE'ye bölünmesiyle elde edilen katsayı olacaktır.

Toplulaştırılmış yöntemlere göre düzeltme katsayıları

MADDE 37- (1) Enflasyon düzeltmesinde mükellefler toplulaştırılmış yöntemleri tercih ediyorlarsa bir önceki maddelerde yer alan formüllere göre bulunacak düzeltme/taşıma katsayıları yerine, bu maddede yer alan toplulaştırılmış yöntemlere ilişkin esaslara göre bulunan katsayıları kullanarak düzeltme işlemini gerçekleştireceklerdir.

(2) Toplulaştırılmış yöntemler kullanılarak düzeltilebilecek parasal olmayan kıymetler, stoklarla sınırlıdır. Stoklarını toplulaştırılmış yöntemlere göre düzeltmeyi tercih eden mükellefler stoklarını düzeltmeye esas tutarlarını, düzeltmede esas alınacak tarihlere bağlı kalmaksızın, "basit

ortalama yöntemi" dâhilinde belirlenen dönem ortalama düzeltme katsayısı ile veya "hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi" dâhilinde belirlenen hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı ile çarpmak suretiyle düzeltme işlemini gerçekleştirir. Mükellefler belirtilen bu yöntemlerden herhangi birini seçebilir.

a) "Basit ortalama yöntemi"nde düzeltme katsayısı, mali tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin (Yİ-ÜFE), bu endeks ile bir önceki geçici vergi döneminin sonundaki fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) toplamının ikiye bölünmesi sonucu bulunan endekse bölünmesiyle elde edilen katsayı olarak hesaplanır ve düzeltmeye esas tutar olarak da düzeltme işlemine tabi tutulan bilançoda yer alan stoklara ait değerler esas alınır.

Stokların düzeltilmesinde dönem ortalama düzeltme katsayısının kullanılması durumunda, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (2/d) bendinde (mali tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, düzeltmeye esas alınan tarihi içeren aya ait fiyat endeksinin bölünmesiyle elde edilen katsayı şeklinde) tanımlanan düzeltme katsayısı kullanılmayacaktır. Örneğin, hesap dönemi takvim yılı olanlarda, 31/12/2024 tarihli bilançoda yer alan stokların düzeltilmesinde kullanılacak düzeltme katsayısı, 2024 yılının Aralık ayına ilişkin Yİ-ÜFE'nin, bu endeks ile bir önceki geçici vergi döneminin sonundaki (Eylül 2024) Yİ-ÜFE toplamının ikiye bölünmesi sonucu bulunan endekse bölünmesiyle elde edilen dönem ortalama düzeltme katsayısıdır. Düzeltmeye esas tutar olarak da 31/12/2024 tarihli bilançoda yer alan stoklara ait değerler esas alınacaktır.

b) "Hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi"nde düzeltme katsayısı, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş dönem başı stokun ilgili dönemin sonuna taşınmış değeri ile dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş değerleri toplamının, dönem başı stok ile dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarlarının toplamına bölünmesi ile hesaplanır. Düzeltmeye esas tutar olarak da dönem sonu stokun enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarı alınır. Bu hesaplamada amortisman ve reel finansman giderleri, endekslenmeden dikkate alınır.

Stokların düzeltilmesinde mümkün olduğunca alt ayrıma giderek düzeltme işleminin gerçekleştirilmesi esastır. Ancak, hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı kullanarak düzeltme işlemini gerçekleştirecek olan mükellefler, diledikleri takdirde defteri kebir hesabı bazında da anılan düzeltme işlemini gerçekleştirebilirler. Düzeltme işleminde alt ayırım yerine defteri kebir hesabı bazında düzeltme yapmayı tercih edenler, seçtikleri bu yöntemden 3 yıl boyunca dönemezler.

(3) Toplulaştırılmış yöntemlerle düzeltmeye tabi tutulan stokların maliyet bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetlerinin düşülmesi ihtiyaridir.

(4) Enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda olan mükellefler, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançolarını düzeltirken toplulaştırılmış yöntemleri kullanmış olsun ya da olmasınlar, 2024 hesap dönemi geçici vergi dönemleri ve hesap dönemi sonu itibarıyla düzenlenecek olan bilançolarında yer alan stoklarını, toplulaştırmış yöntemlere göre düzeltmek istedikleri takdirde, ikinci fıkrada belirtilen toplulaştırılmış yöntemlerden arzu ettiklerini seçebilecekler, ancak seçtikleri yöntemden, bu seçimi yaptıkları geçici vergi döneminden sonraki geçici vergi dönemleri ile içinde bulunulan hesap dönemi dâhil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar (bu dönem dâhil) döneceklerdir.

Cari dönem kârı/zararı

MADDE 38- (1) 2024 hesap dönemine ait vergi matrahı, düzeltilmiş bilanço'ya göre tespit edilecektir.

(2) Geçici vergi dönemleri ve hesap dönemi sonu itibarıyla oluşan kâr ya da zarar, "Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın bakiyesine göre bulunacaktır.

“Enflasyon Düzeltme Hesabı”nın bakiyesi, “Enflasyon Düzeltmesi Kârları/Zararları” hesapları aracılığıyla “Dönem Kârı veya Zararı Hesabı”na devredilerek kapatılacak ve verilen bakiye türüne göre işletmenin dönem kâr ya da zararı görülmüş olacaktır.

(3) 28/12/2023 tarihli ve 32413 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7491 Sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 17 nci maddesi ile, 213 sayılı Kanunun geçici 33 üncü maddesinde yapılan düzenlemeye göre bankalar, 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring , Finansman ve Tasarruf Finansman Şirketleri Kanunu kapsamındaki şirketler, ödeme ve elektronik para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleri tarafından geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere 2024 ve 2025 hesap dönemlerinde yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkı kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Bu hüküm uyarınca, bu mükellefler geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere 2024 ve 2025 hesap dönemlerinde bilançolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutacak, ancak düzeltme sonucu oluşacak kar veya zararlarını dönem kazancının tespitinde dikkate almayacaklardır.

Yedek akçelerin düzeltilmesi

MADDE 39- (1) Düzeltilmiş 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan (vergisi ödenmiş kazanç üzerinden ayrılmış) kâr yedeklerinin ve bunların düzeltilmesi sonucunda meydana gelen enflasyon düzeltme farklarının sermayeye ilave edilebilmesi mümkün bulunmaktadır.

(2) 2024 hesap dönemine ait bilançoların düzeltilmesi sırasında, 2024 hesap dönemi başından itibaren ayrılmış olan yedek akçelerin düzeltmeye esas tarihi olarak, yedek akçe olarak ayrılmış olan tutarın ait olduğu hesap dönemi sonundaki ay dikkate alınacaktır. Buna göre, hesap dönemi takvim yılı olanlarda 1/1/2024 tarihinden sonraki dönemlere ait bilançoların düzeltilmesi sırasında, 2024 yılı içerisinde ayrılan yedek akçelerin düzeltmeye esas tarihi 2023 yılının Aralık ayı olacaktır.

Bilançolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutan mükelleflerin beyanname üzerinde yapacakları işlemler

MADDE 40- (1) 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, (düzeltme öncesi bilançolara dayanan) 2023 ve önceki hesap dönemlerine ait indirilemeyen geçmiş yıl mali zararlarını mukayyet değerleri ile dikkate alacaklardır.

(2) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının, (5) numaralı bendinin son paragrafı, “Matrahın tespitinde, kanunen kabul edilmeyen giderler, istisnalar ve geçmiş yıl malî zararları enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarları ile dikkate alınır.” hükmüne amirdir.

Söz konusu bent hükmü uyarınca, bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri;

a) 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 bilançoya 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.

b) 2024 hesap dönemine ilişkin verilecek geçici vergi beyannameleri ile yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannamelerinde beyan edecekleri vergi matrahlarını tespit ederken;
- Bilanço üzerinde düzeltmeye tabi tutulan parasal olmayan kıymetlerden kaynaklanan kanunen kabul edilmeyen giderleri düzeltilmiş tutarlarıyla,

- Vergiden istisna edilmiş olan kazançlarını ise bu kazançların belirlenmesine esas bilançoların düzeltilmesi sonucu oluşan farkları da içerecek şekilde belirlenen tutarlarıyla dikkate alacaklar, beyanname üzerinde ayrıca bir düzeltme yapmayacaklardır.

Bu kapsamda, ödenen trafik para cezası, binek otomobillere ilişkin akaryakıt gibi harcamaların gider olarak dikkate alınamayacak kısmı, gider olarak dikkate alınamayacak olan motorlu taşıtlar vergisi ödemeleri gibi harcamalar, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacağından, beyannameye mevcut tutarları üzerinden kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Fazladan ayrılmış amortisman tutarları gibi giderler, enflasyon düzeltmesine tabi tutulacağından, beyannameye düzeltilmiş tutarları üzerinden kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Örneğin, hesap dönemi takvim yılı olan ve bilanço esasına göre defter tutan (M), ticari işletmesinde kullanılmak üzere 15/7/2022 tarihinde katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi dahil alış bedeli 1.000.000 TL olan bir adet binek otomobil satın almış ve binek otomobilin iktisabı esnasında ödenen vergilerini binek otomobilin maliyetine dahil etmiştir. Mükellef normal amortisman usulünde yıllık amortismanlarını genel hükümlere göre ayırmakta ve safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alabileceği amortisman tutarını aşan kısmını kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate almaktadır.

Mükellef 2023 yılı ve 2024 yılı bilançolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutacak, 31/12/2024 tarihli dönem sonu işlemlerinde söz konusu binek otomobilin düzeltilmiş değeri üzerinden amortisman ayıracaktır. Ancak binek otomobilin Gelir Vergisi Kanununa göre belirlenen amortisman esas bedelin üzerinde kalan maliyet kısmına tekabül eden amortisman tutarını kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alacaktır.

Ayrıca, 2024 yılı bilançosunda düzeltilmiş amortismanlar içerisinde daha önceki yıllarda ayrılmış ve kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınan amortisman tutarları da bulunacağından 2024 yılı bilançosunun düzeltilmesi neticesinde birikmiş amortismanlar hesabında oluşan farkların söz konusu tutarlara isabet eden kısmının da kanunen kabul edilmeyen gider olarak beyannameye dikkate alınması gerekecektir.

Böylelikle kanunen kabul edilmeyen giderler beyannameye düzeltilmiş tutarları ile dikkate alınmış olacaktır.

Aynı şekilde, vergiden istisna edilen kazançlar da enflasyon düzeltmesine tabi tutulan bilançolara göre tespit edilecek ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş kazanç tutarları beyannameye indirim konusu yapılabilecektir.

Örneğin, serbest bölgede faaliyette bulunan ve kazançlarının tamamı istisna kapsamında olan bir mükellef, 2024 yılı bilançosunu düzeltmeye tabi tutacak ve düzeltme sonucu oluşan kazanç tutarını beyannameye istisna olarak göstermek suretiyle matrahtan indirim konusu yapabilecektir.

(3) 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoaya ait düzeltme ile sınırlı olmak üzere, amortisman süresi bitmemiş olan kıymetlere ilişkin maliyet veya alış bedelinden düşülen reel olmayan finansman maliyetinden amortisman ayrılmamış tutar, 2024 ve sonraki hesap dönemlerinde 5 yılda ve eşit taksitler halinde dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Enflasyon düzeltmesi uygulamasında, söz konusu reel olmayan finansman maliyetleri bilançoda gözükmeyeceği için, bunların mukayyet değerleri ile beyanname üzerinde indirim konusu yapılması gerekmektedir.

Ancak, amortismanına tabi bu iktisadi kıymetin 1/1/2024 tarihinden sonra satılması halinde, satış tarihi itibarıyla reel olmayan finansman maliyetinin itfa olunmayan kısmının, kıymetin satıldığı hesap döneminde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıllar kârı veya zararı

MADDE 41- (1) 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. (2) 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 dağıtımı sayılmayacaktır.

2024 hesap dönemi içinde işe başlayan ve kazançları bilanço esasına göre tespit edilen gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri

MADDE 42- (1) 213 sayılı Kanunun geçici 33 üncü maddesi 31/12/2023 tarihli bilançonun (2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun) düzeltilmesine ilişkin olup 2024 hesap dönemi içinde işe başlayan ve kazançları bilanço esasına göre tespit edilen gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından dönem başı bilançoları üzerinde söz konusu maddeye istinaden düzeltme yapılmayacaktır.

(2) Anılan mükelleflerce, işe başlama tarihinden sonra (213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin A fıkrasında yer alan) enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının gerçekleşmesi halinde, mezkûr fıkra uyarınca şartların gerçekleştiği geçici vergi dönemi sonu itibarıyla enflasyon düzeltmesi yapılmaya başlanacaktır.

Örnek: 15/2/2024 tarihinde işe başlayan, kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ve hesap dönemi takvim yılı olan tacir Bay (A), işe başladığı geçici vergi dönemi sonu olan 31/3/2024 tarihi itibarıyla enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının oluşması halinde, 31/3/2024 tarihli geçici vergi matrahını (enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümlere göre) düzeltilen 31/3/2024 bilançosuna göre tespit etmesi ve izleyen geçici vergi dönemlerinde ve içinde bulunulan hesap dönemi sonunda da enflasyon düzeltmesi yapması gerekmektedir.

Tasfiye halinde düzeltme işlemleri

MADDE 43- (1) 2024 hesap döneminden önce tasfiyeye giren şirketlerin tasfiyesinin 2024 veya sonraki bir hesap dönemi içinde sonuçlanması halinde, tasfiye durumundaki şirketlerin geçici vergi beyannamesi verme yükümlülüğü bulunmaması sebebiyle, hem 2023 hesap dönemi sonuna ait bilanço hem de (enflasyon düzeltme şartlarının varlığına bağlı olarak) sonraki hesap dönemlerine ait bilançolar bu Tebliğle belirlenen düzeltme süreleri içerisinde düzeltilerek ilgili oldukları dönemlere ait beyannameler ekinde verilecektir.

2024 hesap dönemini izleyen hesap dönemlerinde enflasyon düzeltmesi

MADDE 44- (1) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (1) numaralı bendi ve bu Tebliğin 33 üncü maddesi dâhilinde, öngörülen şartların varlığına/devamına bağlı olarak geçici vergi dönemleri dâhil 2024 hesap dönemi ve izleyen dönemlerde (geçici vergi dönemleri ve hesap dönemlerinde) enflasyon düzeltmesi yapılması zorunlu olup, enflasyon düzeltmesi, mezkûr bentte belirtilen her iki şartın aynı anda birlikte gerçekleşmemesi halinde ise sona ermektedir.

Diğer bir ifade ile enflasyon düzeltmesi şartlarının gerçekleştiği dönemi izleyen hesap dönemlerinde (geçici vergi dönemleri dâhil) söz konusu şartlardan sadece birinin gerçekleşmemesi enflasyon düzeltmesi yapma yükümlülüğünü ortadan kaldırmayacak, bir hesap dönemi içindeki geçici vergi dönemlerinin herhangi birinde düzeltme yapılması halinde

takip eden geçici vergi dönemlerinde ve içinde bulunulan hesap dönemi sonunda da düzeltme yapılacaktır.

(2) 2024 hesap dönemini müteakiben 2025 hesap döneminde de enflasyon düzeltmesi yapma zorunluluğunun ortaya çıkması durumunda, bu hesap dönemine ilişkin düzeltme işlemleri Tebliğin bu (dördüncü) bölümü kapsamında yapılacaktır.

(3) Enflasyon düzeltmesi uygulanmayan bir hesap döneminden sonra enflasyon düzeltme şartlarının yeniden oluşması halinde; enflasyon düzeltmesi yapılan en son dönemden başlamak üzere enflasyon düzeltmesi yapılacaktır.

Bu durumda şartlarının yeniden oluştuğu söz konusu ilk döneme ilişkin enflasyon düzeltmesi, Tebliğin üçüncü bölümü kapsamında yapılacaktır. Bu şekilde belirlenen geçmiş yıl kârı vergiye tâbi tutulmayacak, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmeyecek, ancak matrahın tespitinde geçmiş yıl malî zararları mukayyet değerleri ile dikkate alınacaktır. Birikmiş amortismanlar ise, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltilecektir.

BEŞİNCİ BÖLÜM

Münhasıran Sürekli Olarak İşlenmiş Altın, Gümüş Alım-Satımı ve İmalî ile İştigal Eden Mükelleflerde Enflasyon Düzeltmesi

Her dönem enflasyon düzeltmesi yapma zorunluluğu

MADDE 45- (1) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (1) numaralı bendinde, kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dâhil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması halinde mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutacakları hükme bağlanmıştır.

Ancak, söz konusu fıkranın 5228 sayılı Kanunla eklenen (9) numaralı bendinde, "Münhasıran sürekli olarak işlenmiş; altın, gümüş alım-satımı ve imalî ile iştigal eden mükellefler bu fıkranın (1) numaralı bendinde yer alan şartlara bakılmaksızın enflasyon düzeltmesi yaparlar." hükmüne yer verilmiştir.

Ayrıca, 213 sayılı Kanunun geçici 33 üncü maddesinin beşinci fıkrası da, "Bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkrası hükümleri, mükerrer 298 inci maddenin (A) fıkrasının (9) numaralı bendi kapsamında olan mükellefler bakımından geçerli değildir." hükmüne amirdir.

Dolayısıyla, mezkûr Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (9) numaralı bendi uyarınca; enflasyon düzeltmesi yapma zorunluluğu bulunan mükelleflerden münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imalî ile iştigal edenlerin, enflasyon düzeltme şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın, 2005 ve müteakip yıllarda her geçici vergi dönemi ve hesap dönemi sonu itibarıyla 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası kapsamında (7 numaralı bent ve geçici 33 üncü madde dikkate alınmaksızın) enflasyon düzeltmesi yapmaları zorunludur.

Kapsam

MADDE 46- (1) Tebliğin 8 inci maddesinde belirtilen enflasyon düzeltmesi yapma zorunluluğu bulunanlar kapsamı dâhilinde; kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imalî ile iştigal eden mükellefler 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (9) numaralı bendine istinaden her geçici vergi ve hesap dönemi itibarıyla enflasyon düzeltmesi yapacaktır.

Dolayısıyla, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (9) numaralı bendine istinaden her geçici vergi ve hesap dönemi itibarıyla enflasyon düzeltmesi yapılması için üç şart öngörülmüştür:

a) Gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmak,

b) Bilanço esasına göre defter tutmak,

c) Münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal etmek.

(2) Münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal etmekle birlikte, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (9) numaralı bendi gereğince enflasyon düzeltmesi yapmaları mümkün değildir.

(3) Münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal eden ve 31/12/2023 tarihi itibarıyla işletme hesabı esasına göre defter tutan, ancak müteakip dönemlerde bilanço esasına göre defter tutmaya başlayan mükellefler, bilanço esasına göre defter tutmaya başladıkları hesap döneminde öncelikle dönem başı bilançolarını bu Tebliğin üçüncü bölümü çerçevesinde enflasyon düzeltmesine tabi tutacaklardır. Bilanço esasına göre defter tutmaya başladıkları hesap dönemi ve sonrasında ise her geçici vergi ve hesap dönemi itibarıyla Tebliğin bu bölümü kapsamında enflasyon düzeltmesi yapılacaktır.

Münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın ve/veya gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal etme

MADDE 47- (1) Esas faaliyeti altın ve/veya gümüş alım satımı ve imali olan mükelleflerin bu faaliyetleri sırasında platin veya kıymetli taş gibi, esasen bu faaliyetlerinin bir cüzünü teşkil eden, alım satım ve imal işleri de yapmaları 213 sayılı Kanunun 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (9) numaralı bendi hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Dolayısıyla, esas faaliyetleri olan kuyumculuk işi yanında bu faaliyetlerinin bir cüzü niteliğinde olan altın/gümüş, platin, kıymetli taş ihtiva eden takı (pırlantalı yüzük, pırlantalı küpe, pırlantalı kolye gibi) ürünlerin alım-satımı veya imali gibi faaliyetleri bulunan mükelleflerce enflasyon düzeltmesi yapılacaktır.

Aynı şekilde, kuyumculuk faaliyeti kapsamında, bu faaliyetlerinin bir cüzü niteliğinde olan saat, hediyelik eşya alım-satımı gibi faaliyetleri bulunanlar da enflasyon düzeltmesi yapacaktır.

(2) Kuyumculuk faaliyetinin yanı sıra bu nitelikte olmayan market işletmesi, gıda ticareti, beyaz eşya alım-satımı, kafe işletmesi, cep telefonu ve aksesuarları, uydu sistemleri ve bunların aksesuarları, kontör alım-satım işleri, konfeksiyon, otobüs işletmesi, müteahhitlik, döviz büfesi gibi başka faaliyetlerin bulunması durumunda "münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali" faaliyetinden söz edilemeyeceğinden enflasyon düzeltmesi yapılmayacaktır. Döviz alım satım faaliyetinde bulunulmasının yanı sıra bu faaliyete ek olarak darphanede basılı altınların (çeyrek altın, yarım altın, tam altın, gram altın, cumhuriyet altını vb.) alım satım faaliyetinde bulunulması halinde de enflasyon düzeltmesi yapılmayacaktır.

İşlenmiş ve işlenmemiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal edenler

MADDE 48- (1) İşlenmiş altın ve/veya gümüş alım-satımı ve imali faaliyetlerinin yanı sıra, işlenmemiş altın ve/veya gümüş alım satımı ve imali faaliyetlerinde bulunanlarda, söz konusu durum "münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal edenler" kapsamında değerlendirilmelerine engel teşkil etmeyecektir.

(2) İmalat yapılmaksızın münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın ve/veya gümüş alım-satımı ile iştigal eden ya da münhasıran işlenmemiş altın ve/veya gümüş alımı/imali yaparak, işlenmiş altın ve/veya gümüş satımı faaliyeti ile iştigal eden ve kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin mezkûr bent kapsamında enflasyon düzeltmesi yapmaları zorunludur.

(3) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (9) numaralı bendi uygulamasında, işlenmiş/işlenmemiş altın ve gümüşün kapsamı, Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karar çerçevesinde belirlenir.

Faiz, kira ve benzeri mahiyette kazancı olanlar

MADDE 49- (1) Yatırım amaçlı olarak iktisap edilen menkul ve/veya gayrimenkullerin satışından veya kiralanmasından kaynaklanan kazancın bulunması ilave faaliyet kapsamında

değerlendirilmez.

Aynı şekilde, bankadaki mevduat hesabından kaynaklı faiz geliri, işletmedeki yabancı paraların değerlemesinden kaynaklı kambiyo geliri, menkul kıymetlerden kaynaklı gelir gibi kazançların bulunması da ilave faaliyet kapsamında değerlendirilmez.

Bu nedenle, söz konusu kazançları da bulunan mükelleflerin bu durumları 213 sayılı Kanunun 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (9) numaralı bendi hükmü gereğince enflasyon düzeltmesi yapmalarına engel teşkil etmeyecektir.

(2) Gayrimenkul/menkul alım-satımı ve kiralama faaliyeti ile menkul kıymet alım-satımının; söz konusu iktisadi kıymetlerin ticareti ve/veya kiralama faaliyeti ile uğraşan işletme vasfına haiz olunmasını sağlayacak/neden olacak mahiyette olması halinde, mezkûr bent kapsamında enflasyon düzeltmesi yapılması mümkün değildir.

Hesap dönemi içerisinde ilave faaliyete başlanması

MADDE 50- (1) Münhasıran altın ve/veya gümüş alım-satımı ve imali faaliyetinin yanı sıra içinde bulunan hesap döneminin birinci geçici vergi döneminden sonra bu kapsamda değerlendirilmeyen ilave faaliyete başlanması nedeniyle enflasyon düzeltmesi yapma zorunluluğunun ortadan kalkması durumunda, bir hesap dönemi içindeki geçici vergi dönemlerinin herhangi birinde düzeltme yapılması halinde takip eden geçici vergi dönemlerinde ve içinde bulunan hesap dönemi sonunda da enflasyon düzeltmesi yapılması zorunludur. Dolayısıyla, söz konusu durumda, ilave faaliyete başlanılan hesap dönemi (geçici vergi dönemleri dâhil) için enflasyon düzeltmesi yapılacak, izleyen hesap döneminden itibaren 213 sayılı Kanunun 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (9) numaralı bendi kapsamında düzeltme yapılmayacaktır.

ALTINCI BÖLÜM

Diğer Hususlar

Enflasyon düzeltmesi yapma ve kayıt zamanı

MADDE 51- (1) Enflasyon düzeltmesi yapılan geçici vergi dönemleri ve hesap dönemlerine ilişkin düzeltme işlemleri, tabi olunan vergi türü dikkate alınarak, söz konusu dönemlere ait geçici vergi/gelir/kurumlar vergisi beyannamelerinin (süre uzatımları dâhil kanuni süre içerisinde) verilme tarihine kadar yapılır, düzeltmenin yapıldığı tarih itibarıyla yasal defterlere kaydedilir.

(2) 2023 yılına ilişkin yapılan enflasyon düzeltmesine ait kayıtlar 2023 yılı yasal defterlerine, 2024 ve izleyen dönemlerde yapılacak enflasyon düzeltmesine ait kayıtlar da ilgili dönem defterlerine intikal ettirilir.

Enflasyon düzeltmesi yapılan döneme ait gelir/kurumlar beyannamesine eklenecek bilanço

MADDE 52- (1) Enflasyon düzeltmesi yapma ve geçici vergi beyannamesi verme zorunluluğu bulunan mükelleflerce, enflasyon düzeltmesinin yapıldığı geçici vergi ve hesap dönemlerine ilişkin gelir/kurumlar beyannamelerine düzeltilmiş (düzeltme sonrası) bilanço eklenir.

(2) Tebliğin üçüncü bölümü kapsamında enflasyon düzeltmesi yapan mükelleflerce, 2023 hesap dönemine ait gelir/kurumlar vergisi beyannamesi ekinde, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmeden önceki hali ile düzeltme sonrasında oluşan haline birlikte yer verilir.

Enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmuş bilançoda yer alan parasal olmayan kalemlerin daha sonra elden çıkarılması

MADDE 53- (1) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (1) numaralı bendi hükmü uyarınca, enflasyon düzeltmesine tâbi tutulan parasal olmayan kıymetlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet olarak dikkate alınacaktır. Ancak, düzeltme işlemine tabi tutulmuş olan 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetlerden amortisman tabi olmayan kıymetlerin, düzeltilmiş değerlerinin altında bir bedelle satılması halinde, düzeltme sonrası değerle, düzeltme öncesi değer

arasındaki farka isabet eden zarar, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacaktır.

(2) Kazançlarını işletme hesabı esasına göre tespit eden mükellefler ile serbest meslek erbabları 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (6) numaralı bendi uyarınca amortisman tabi iktisadi kıymetleri için bu maddede belirtilen hükümlere göre 2024 takvim yılı ve sonrasında kalan faydalı ömür süresinde, 2023 yılında yapılan düzeltme de dahil olmak üzere, düzeltilmiş değerler üzerinden amortisman ayırabilecektir. Düzeltmeye tabi tutulan kıymetlerin geçmiş dönemlere ilişkin amortisman tutarları da düzeltmeye tabi tutulacaktır.

Bu amortisman tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları halinde bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet olarak kabul edilecektir. Ancak, bunun için Tebliğin dördüncü bölümü kapsamındaki dönemlere ilişkin yapılacak düzeltme işlemi neticesinde hesaplanan düzeltme farklarının, ilgili dönemde gelir olarak kayıtlara intikal ettirilmesi gerekmektedir. Aynı döneme ilişkin olarak amortismanın düzeltilmesinden kaynaklanan farkın gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesabında yer alan değerler

MADDE 54- (1) 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 tabi tutulacaktır.

Ancak, avanslar, depozitolar, hakedişler ve sabit kıymet yenileme fonu gibi işleyişi gereği ilgili olduğu hesaplara aktararak kapatılması mümkün olan hesapların kapatılması durumunda, bunlara ait enflasyon fark hesapları işletmeden çekilmiş sayılmaz.

213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (5) ve (7) numaralı bentleri uyarınca, 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.

(2) Bilanço esasına göre defter tutmakta iken, 213 sayılı Kanunun 180 inci maddesi çerçevesinde işletme hesabı esasına göre defter tutmaya başlayan bir gelir vergisi mükellefinin işletme hesabı esasına geçmesi dolayısıyla kanun hükmünden kaynaklanan defter tutmayla ilgili bir değişikliğin oluşması mevzu bahis olduğundan, bu durum söz konusu enflasyon farklarının işletmeden çekilişi olarak değerlendirilmeyecektir.

Geçmiş yıl kârlarında vergilendirme

MADDE 55- (1) Tebliğin üçüncü bölümüne göre 2023 yılı hesap dönemine ait bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıllar kârları hesabında takip edilen; 2023 yılı enflasyon düzeltilmesinden kaynaklanan geçmiş yıl kârının herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi durumunda, nakledilen veya çekilen tutar bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Ayrıca işletmeden çekilen değerler, elde edenlerin hukuki statüsüne göre kâr payı stopajına tabi tutulacak ve kâr paylarının vergilendirilmesine ilişkin hükümler doğrultusunda vergilendirilecektir.

(2) Bu Tebliğin üçüncü bölümü kapsamında 2023 yılı hesap dönemine ait bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıl kârının kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilmesi mümkün olup, bu işlem kâr dağıtımı sayılmayacaktır.

(3) Tebliğin üçüncü bölümüne göre 2023 yılı hesap dönemine ait bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan 2023 yılı geçmiş yıllar kârları hesabında takip edilen; düzeltme öncesi geçmiş yıl ve/veya carî dönem ticari kârının, 1/1/2024 tarihinden sonra kâr dağıtımına konu edilmesi durumunda, dağıtılan tutar gelir ve kurumlar vergisine tabi tutulmayacak, elde edenlerin hukuki statüsüne göre kâr payı stopajına tabi tutulacak ve kâr paylarının vergilendirilmesine ilişkin hükümler

doğrultusunda vergilendirilecektir.

Enflasyon düzeltme işleminin yapılmamasının müeyyidesi

MADDE 56- (1) 213 sayılı Kanunun enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümleri esas itibarıyla değerlendirilmiştir. Bu nedenle, enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda olan mükelleflerin düzeltme işlemini yapmamaları, değerlendirme işleminin usulüne göre yapılmaması hükmünde olup cezai müeyyide de aynı yönde uygulanır.

(2) Enflasyon düzeltmesine ilişkin işlemlere paralel olarak Tekdüzen Hesap Planında yapılan düzenlemelerin yer aldığı 12 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile belirlenen muhasebe usul ve esaslarına uyulmaması durumunda, 213 sayılı Kanunun ilgili hükümleri uyarınca gerekli cezai işlemler uygulanır.

❓ Kıdem Tazminatı Tavanı 35.058,58 TL Olarak Belirlendi

Hazine ve Maliye Bakanlığınca yayınlanan 05.01.2024 tarihli ve 27998389-010-06-02-2774790 sayılı Genelge ile 01/01/2024 – 30/06/2024 döneminde geçerli olan memur maaş katsayıları ilan edilmiştir.

Buna göre 01/01/2024 – 30/06/2024 döneminde uygulanacak; Kıdem Tazminatı Tavanı ve Çocuk Zammı Tutarı aşağıdaki şekilde olacaktır.

1) 2024 Yılıının İlk Döneminde Uygulanacak Kıdem Tazminatı Tavanı

Dönemi	Tutarı (TL)
01/01/2024 – 30/06/2024	35.058,58 TL

❓ Nakit Sermaye Artırımı Üzerinden Hesaplanan Faiz İndiriminde Dikkate Alınacak Oran

Nakit sermaye artışında faiz indirimi uygulamasında, TCMB tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan "Bankalarca Açılan Kredilere Uygulanan Ağırlıklı Ortalama Faiz Oranları"ndan "Ticari Krediler (TL Üzerinden Açılan) (Tüzel Kişi KMH ve Kurumsal Kredi Kartları Hariç)" faiz oranı dikkate alınmaktadır.

TCMB internet sitesinde, 2023 yılı için en son açıklanan Ticari Krediler (TL Üzerinden Açılan) (Tüzel Kişi KMH ve Kurumsal Kredi Kartları Hariç) faiz oranı %52,73'tür.

Buna göre, **2023 yılı için nakit sermaye artırımı üzerinden hesaplanan faiz indirimi uygulamasında %52,73 oranı** kullanılacaktır.

❓ Yurt Dışı Gündelik Tutarlarına İlişkin Karar Yayımlandı

18 Ocak 2024 tarihli ve 32433 Sayılı Resmi Gazete'de "Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'ne Yapılacak Yolculuklarda Verilecek Gündeliklere Dair Karar ile Yurtdışı Gündeliklerine Dair Karar (Karar Sayısı: 8104)" yayımlandı.

Bu Karar ile yurt dışı gündelik tutarları değiştirilmemiştir. Bununla birlikte, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti (KKTC)'ne yapılacak yolculuklarda verilecek harcırah tutarı artırılmıştır.

1) KKTC'ye Yapılacak Yolculuklarda Verilecek Gelir Vergisinden İstisna Harcırar Gündelik Tutarı

Bu Karar ile KKTC'ye yapılacak seyahatler nedeniyle personele ödenen harcırar gündeliğinin gelir vergisinden istisna tutarı **919,00 TL** olarak belirlenmiştir.

2) Vergiden Müstesna Yurt İçi Gündelik Tutarı

Bu Kararda yer alamamakla birlikte, 2024 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanununun eki [H Cetveli](#) (6245 Sayılı Harcırar Kanunu Hükümleri Uyarınca Verilecek Gündelik ve Tazminat Tutarları) uyarınca, 1/1/2024-31/12/2024 döneminde yurt içi seyahatler için personele ödenecek olan harcırar gündeliğinin **480,00 TL**'lik kısmı gelir vergisinden istisnadır.

- ❓ **Sorumlu Sıfatıyla Verilen KDV Beyannamelerinin Verilme ve Ödeme Tarihi Uzatıldı**
- ❓ Gelir İdaresi Başkanlığınca yayınlanan 10 Şubat 2024 tarihli ve 164 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile 1 Şubat 2024 tarihinden itibaren sorumlu sıfatıyla verilen KDV beyannamelerinin verilme ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri yeni bir belirleme yapıncaya kadar uzatılmıştır.
- ❓ Hatırlanacağı üzere, 28/12/2023 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 7491 Sayılı Kanun ile sorumlu sıfatıyla verilen KDV beyannamelerinin verilme tarihi vergilendirme dönemini takip eden ayın 21 inci gününe, ödeme tarihi ise 23 üncü gününe çekilmişti.
- ❓ Bugün yayınlanan 164 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile **1 Şubat 2024 tarihinden itibaren verilmesi gereken beyannamelerden başlamak üzere**, vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından vergilendirme dönemini takibeden ayın 21 inci günü akşamına kadar verilip beyanname verecekleri ayın 23 üncü günü akşamına kadar ödenmesi gereken KDV Beyannamelerinin **verilme ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri**, ilgili vergilendirme dönemini takip eden **ayın 25 inci günü sonuna kadar** uzatılmıştır. Yapılan bu düzenleme **yeni bir belirleme yapıncaya kadar** uygulanacaktır.
- ❓ **Sorumlu sıfatıyla verilmesi gereken KDV Beyannameleri dışında kalan KDV Beyannamelerinin verilme ve ödeme sürelerinde ise herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.**
- ❓ **KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 50 Seri No.lu KDV Tebliği**

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 50) 10 Şubat 2024 Tarihli ve 32456 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlandı.

Bu sirkülerimizde, tebliğ ile yapılan düzenlemelerden öne çıkan bazı hususlara ve KDV genel uygulama tebliğinde yapılması öngörülen değişikliklerin tamamına karşılaştırmalı tablolar eşliğinde maddeler itibarıyla yer verilmiştir.

1) Tebliğ ile Yapılan Düzenlemelerden Öne Çıkan Bazı Hususlar

Tebliğ ile yapılan değişikliklerden öne çıkan bazı hususlar aşağıdaki gibidir:

- ❓ **Kısmi KDV tevkifat sınırı** ilgili yıl **fatura düzenleme sınırı** olarak belirlenmiştir (2024 yılı için 6.900 TL),
- ❓ Tebliğin taslak metninde, 2 No.lu KDV Beyannamesinde tahakkuk eden KDV borcuna, **aynı döneme ilişkin** 1 No.lu KDV Beyannamesinde beyan edilen iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan KDV alacağının mahsubunun mümkün olmadığı belirtilmekteydi; ancak Tebliğin yayımlanan metninde bu ibare çıkarılmıştır. Bununla birlikte, 2 No.lu KDV beyannamesinde tahakkuk eden KDV borcunun, aynı döneme ilişkin

1 No.lu KDV beyannamesinde mahsubunun mümkün olup olmadığı hususuna Tebliğ metninde açıkça **yer** **verilmemiştir.**

-
- 30 günlük ek süreden sonra eksiklikleri gideren mükelleflerin mahsup taleplerine ilişkin **vergi dairelerinde yapılan işlemler sırasında** geçen süreler için gecikme zammı uygulanmayacaktır,
- Kamu iktisadi kuruluşları ve iktisadi devlet teşekküllerine yapılan diğer hizmetler tevkifat kapsamına alınmıştır,
- 7491 Sayılı Kanun ile getirilen aşağıdaki düzenlemelere ilişkin Tebliğ metninde değişiklikler yapılmıştır;

- Sorumlu sıfatıyla beyan edilen KDV'nin indiriminde KDV'nin ödenmiş olması şartına KDV Kanununda yer verilmesi,
- Sorumlu sıfatıyla verilen KDV beyannamelerinin verilme tarihi vergilendirme dönemini takip eden ayın 21 inci gününe, ödeme tarihinin ise 23 üncü gününe çekilmesi (*Diğer taraftan [10 Şubat 2024 tarihli ve 164 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri](#) ile **1 Şubat 2024 tarihinden itibaren verilmesi gereken beyannamelerden başlamak üzere, vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından vergilendirme dönemini takibeden ayın 21 inci günü akşamına kadar verilir beyanname verecekleri ayın 23 üncü günü akşamına kadar ödenmesi gereken KDV Beyannamelerinin **verilme ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri, ilgili vergilendirme dönemini takip eden ayın 25 inci günü sonuna kadar** uzatılmıştır**),*
- Bazı KDV istisna süresilerinin 31/12/2028 tarihine kadar uzatılması.

2) KDV Genel Uygulama Tebliğinde Yapılan Değişikliklerin Tamamı

MADDE 1

26/4/2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin "I- MÜKELLEFİYET / C. MÜKELLEF VE VERGİ SORUMLUSU - 2. Vergi Sorumlusu - İndirim" başlıklı (I/C-2.1.1.2.) bölümünün ikinci ve üçüncü paragrafları ile "Örnek" yürürlükten kaldırılmış ve birinci paragraftan sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

Yürürlükten kaldırılan bölüm

- Tevkifat uygulayan alıcının KDV mükellefiyetinin bulunması ve tevkifat uyguladığı teslim veya hizmeti indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanacak olması halinde, sorumlu sıfatıyla kanuni süresinde beyan edilen tutar, beyanın yapıldığı ay içinde verilmesi gereken 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılabilir. Bu indirimin dayanağı 2 No.lu KDV Beyannamesi olacaktır.
- Kısmi tevkifata tabi işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV;
- Satıcı tarafından beyan edilecek kısmı, takvim yılını takip eden takvim yılı 12 aşılmamak şartıyla işleme ait fatura veya benzeri belgenin defterlere kaydedildiği döneme ilişkin olarak verilmesi gereken,
 - Sorumlu sıfatıyla kanuni süresinde beyan edilen kısmı ise 2 No.lu KDV Beyannamesinin verildiği ay içinde verilmesi gereken,

- ? -Sorumlu sıfatıyla kanuni süresinden sonra beyan edilen kısmı ise bu beyana ilişkin ödemenin yapıldığı döneme ait,
- ? 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılır.
- ? Örnek: Satıcı (B), alıcı (A)'ya 12 Mayıs'ta 1.000 TL karşılığında bakır tel teslim etmiş, genel oranda KDV'ye tabi bu teslimle ilgili olarak 13 Mayıs'ta düzenlediği faturada hesaplanan KDV, tevkif edilecek KDV ve tahsil edilecek KDV tutarlarını, Tebliğin (I/C-2.1.3.4.2.) bölümündeki açıklamalara uygun olarak, sırayla 180 TL, 126 TL ve 54 TL olarak göstermiştir.
- ? (A), bu alışla ilgili 2 No.lu KDV Beyannamesini 24 Haziran'a kadar vermek zorundadır. Bu ödevini yerine getirmişse, söz konusu beyanname ile sorumlu sıfatıyla beyan edeceği 126 lirayı, 24 Haziran'a kadar vermesi gereken Mayıs dönemi 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapabilecektir. 2 No.lu KDV Beyannamesi yanlışlıkla süresinden sonra 20 Ağustos tarihinde verilirse ve tevkif edilen 126 TL tutarındaki KDV 5 Eylül tarihinde ödenirse söz konusu KDV, en erken ödemenin yapıldığı Eylül dönemine ilişkin 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılabilir.
- ? Mükellef (A)'nın satıcıya ödediği/borçlandığı 54 TL tutar ise vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılını takip eden takvim yılı aşılırmamak şartıyla16 alış faturasının defterlere kaydedildiği dönemde indirim konusu yapılabilir.
- ? Satıcının bu teslimle ilgili faturayı süresinden sonra düzenleyip (A)'ya intikal ettirmesi sorumlu sıfatıyla beyanın 24 Haziran'a kadar yapılmasına engel değildir. Bu durumda hesaplanan verginin sorumlu sıfatıyla beyan edilecek olan 126 TL tutarındaki kısım 24 Haziran'a kadar 2 No.lu KDV Beyanname ile bildirilecek, satıcıya ödenmesi gereken 54 TL tutarındaki kısım ise vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılını takip eden takvim yılı17 geçmemek şartıyla faturanın defterlere kaydedildiği dönem için verilecek 1 No.lu Beyannameinde indirim konusu yapılabilir.

Yeni eklenen paragraf

Tevkifata tabi tutulan KDV'nin indirimi konusunda, Tebliğin (III/C-1.1.) bölümündeki açıklamalar dikkate alınır.

MADDE 2

Aynı Tebliğin "**Kısmi Tevkifat Uygulanacak Hizmetler - Diğer Hizmetler**" başlıklı (I/C-2.1.3.2.13.) bölümünde yer alan "Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları," ibaresinden sonra gelmek üzere "kamu iktisadi teşebbüsleri (kamu iktisadi kuruluşları, iktisadi devlet teşekkülleri)," ibaresi eklenmiştir.

İlgili bölümün yeni hali

KDV mükellefleri tarafından, 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlar, kanunla veya Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu iktisadi teşebbüsleri (kamu iktisadi kuruluşları, iktisadi devlet teşekkülleri), döner sermayeli kuruluşlar, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları ile kalkınma ajanslarına ifa edilen ve Tebliğde özel olarak belirlenmeyen diğer bütün hizmet ifalarında (sağlık hizmet sunucuları tarafından verilen ve faturası Sosyal Güvenlik Kurumuna düzenlenen sağlık hizmetleri hariç)37 söz konusu alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

MADDE 3

Aynı Tebliğin “**Tevkifat Uygulamasıyla İlgili Ortak Hususlar - Tevkifat Uygulamasında Sınır**” (I/C-2.1.3.4.1.) bölümünün üçüncü paragrafında yer alan “2.000 TL’yi” ibaresi “işlemin yapıldığı yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesine göre belirlenen fatura düzenleme sınırını” olarak değiştirilmiştir.

İlgili bölümün öngörülen yeni hali

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamına giren her bir işlemin KDV dahil bedeli işlemin yapıldığı yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesine göre belirlenen fatura düzenleme sınırını aşmadığı takdirde, hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmaz. Sınırın aşılması halinde ise tutarın tamamı üzerinden tevkifat yapılır.

MADDE 4

“Örnek: Pamuk toptancısı (A), 14/4/2024 tarihinde tekstil firması (B)’ye 500.000 TL karşılığında pamuk teslim etmiş, hesaplanan $(500.000 \times 0,10 =) 50.000$ TL KDV’nin $(50.000 \times 0,10 =) 5.000$ TL ‘Hk kısmı (A) ’ya ödenmiş ve onun tarafından beyan edilmiş, $(50.000 \times 0,90 =) 45.000$ TL’lik kısmı ise (B) tarafından tevkifata tabi tutulmuş ve Nisan/2024 dönemi beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmiştir.

İşleme ilişkin fatura (B) tarafından 21/4/2024 tarihinde yasal kayıtlara alınmıştır. (B), (A)’ya ödediği 5.000 TL ile sorumlu sıfatıyla beyan edip 23/5/2024 tarihinde ödediği 45.000 TL ’yi Nisan/2024 dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapmıştır.

Söz konusu pamuğun (1/5)’i 10/6/2024 tarihinde (A) ya iade edilmiştir.

Bu durumda (B), (A) ’dan 101.000 TL geri alacak, mal iadesinin gerçekleştiği dönemde, 1.000 TL’yi 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edecektir.

(A) ise, aynı dönemde 1.000 TL’yi 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapacaktır.

Bu işlemler nedeniyle defter kayıtlarında KDV’nin sadece tevkifata tabi tutulmayan 1.000 TL’lik kısmı için düzeltme işlemi yapılacak, tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmiş ve indirim konusu yapılmış olan tutar için düzeltme işlemi yapılmayacaktır.” şeklinde değiştirilmiştir.

MADDE 5

Aynı Tebliğin “**Düzeltilme İşlemleri - Matrahta Değişiklik**” başlıklı (I/C-2.1.4.2.) bölümünde yer alan “Örnek” aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Örnek: Satıcı (A) Firması, (7/10) oranında tevkifata tabi bir işlem için alıcı (B) Firmasına, 2024/Nisan döneminde bu işle ilgili olarak 1.000.000 TL’lik fatura düzenlemiş, faturada gösterilen $(1.000.000 \times 0,20 =) 200.000$ TL KDV’nin $(200.000 \times 0,30 =) 60.000$ TL’si (A)’ya ödenmiş, $(200.000 \times 0,70 =) 140.000$ TL’lik kısmı ise (B) tarafından tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmiştir.

Satıcı (A), bu işin bir kısmını tamamlamadığından bedelde 200.000 TL’lik bir azalma meydana gelmiştir.

2024/Mayıs döneminde ortaya çıkan bu değişiklik nedeniyle tarafların karşılıklı düzeltme yapması gerekmektedir.

Buna göre satıcı (A), alıcı (B) ’ye 200.000 TL ile birlikte bu tutara ait $(200.000 \times 0,20 =) 40.000$ TL KDV’nin tevkifata tabi tutulmayan $(40.000 \times 0,30 =) 12.000$ TL ’sini (toplam 212.000 TL) iade edecek, 2024/Nisan döneminde beyan ettiği 12.000 TL ’yi 2024/Mayıs dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapacaktır.

Alıcı (B) ise 2024/Nisan döneminde indirim konusu yaptığı 12.000 TL’yi, 2024/Mayıs döneminde 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edecektir.

Alıcı (B) 'nin bu işlem nedeniyle tevkifata tabi tutarak beyan edip ödediği verginin, 200.000 TL'ye isabet eden kısmı olan (40.000 x 0,70=) 28.000 TL'si aynı zamanda indirim konusu yapılmış olduğundan, bir düzeltme işlemine konu olmayacaktır."

MADDE 6

Aynı Tebliğin "Tevkifata Tabi İşlemlerde KDV İadesi - Genel Açıklamalar" (II/C-2.1.5.1.) başlıklı bölümünün son paragrafı yürürlükten kaldırılmıştır.

MADDE 7

Aynı Tebliğin "**Tevkifata Tabi İşlemlerde KDV İadesi - İade Uygulaması - Mahsuben İade Talepleri**" başlıklı (II/C-2.1.5.2.1.) bölümünün ikinci ve üçüncü paragrafları yürürlükten kaldırılmış, altıncı paragrafının ilk cümlesinde yer alan "belge ya da" ibaresi Tebliğ metninden çıkarılmıştır.

MADDE 8

Aynı Tebliğin "**II. İSTİSNALAR / B. ARAÇLAR, KIYMETLİ MADEN VE PETROL ARAMALARI İLE ULUSAL GÜVENLİK HARCAMALARI VE YATIRIMLARDA İSTİSNA - 11.6. Müteselsil Sorumluluk**" başlıklı (II/B-11.6.) bölümünün dördüncü paragrafında yer alan "beyan edilen bu vergi, aynı döneme ait" ibaresi "beyan edilerek ödenen bu vergi," olarak değiştirilmiştir.

MADDE 9

Aynı Tebliğin "**E. İNDİRİM VE İADE HAKKI TANINAN DİĞER İSTİSNALAR - 3996 Sayılı Kanuna Göre Yap-İşlet-Devret veya 3359 Sayılı Kanun ile 652 Sayılı Kararnameye Göre Kiralama Karşılığı Yaptırılan Projelerde KDV İstisnası**" başlıklı (II/E-3.) bölümünün birinci paragrafında ve "**İstisnadan Yararlanacak Projeler**" başlıklı (II/E-3.1.1.) bölümünün ikinci paragrafında yer alan "31/12/2023" ibareleri "31/12/2028" olarak değiştirilmiştir.

MADDE 10-11-12

Aynı Tebliğin "**G. GEÇİCİ MADDELERDE YER ALAN İSTİSNALAR**" bölümünün;

"**2. Teknoloji Geliştirme Bölgesinde ve İhtisas Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Verilen Teslim ve Hizmetler**" başlıklı (II/G-2.) bölümünün ikinci paragrafında yer alan,

"**6. Şehir İçi Ulaşım Sistemleri ve Bunlara İlişkin Tesislerin Devir ve Teslimleri**" başlıklı (II/G-6.) bölümünde yer alan

"**7. Taşınmazların Sosyal Güvenlik Kurumuna Devir ve Teslimi ile Bu Taşınmazların Sosyal Güvenlik Kurumu Tarafından Devir ve Teslimleri**" başlıklı (II/G-7.) bölümünde yer alan

"31/12/2023" ibareleri "31/12/2028" olarak değiştirilmiştir.

MADDE 13

Aynı Tebliğin "**III. MATRAH, NİSPET VE İNDİRİM / C. İNDİRİM – 1. Vergi İndirimi**" (III/C-1.) bölümünün;

- **birinci paragrafında** yer alan "veyahut" ibaresi "veya" olarak değiştirilmiş, "ithal ettikleri mal ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri KDV'yi" ibaresinden sonra gelmek üzere "veyahut vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenen KDV'yi" ibaresi eklenmiş,

ikinci paragrafında yer alan "yaptırdığı hizmetler dolayısıyla hesaplanan" ibaresinden sonra gelmek üzere "vergi ile sorumlu sıfatıyla beyan ederek ödediği" ibaresi eklenmiş,

- **bölümün sonuna** başlığı ile birlikte aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

“1.1. Sorumlu Sıfatıyla Beyan Edilerek Ödenen KDV’nin İndirimi

28/12/2023 tarihli ve 32413 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 27/12/2023 tarihli ve 7491 sayılı Kanun ile 3065 sayılı Kanunun (29/1) maddesinde değişiklik yapılarak vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenen KDV’nin indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, Ocak/2024 vergilendirme döneminden itibaren vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından tevkif edilen ve 2 No.lu KDV Beyannamesiyle beyan edilen KDV’nin, ödendiği vergilendirme dönemine ilişkin 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılması gerekmektedir.

Ancak, 3065 sayılı Kanunun (29/5) maddesinde Bakanlığımıza verilen yetki çerçevesinde, vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından tevkif edilen ve tevkifatın yapıldığı döneme ait 1 No.lu KDV Beyannamesinden önce verilen aynı döneme ait 2 No.lu KDV Beyannamesiyle süresinde beyan edilerek süresinde ödenen KDV’nin, 2 No.lu KDV Beyannamesinin ait olduğu dönemin 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılması uygun bulunmuştur.

Vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından tevkif edilerek beyan edilen ancak kısmen ödenen KDV’nin ödendiği kısım itibarıyla indirim konusu yapılması mümkündür.

Ayrıca kısmi tevkifata tabi işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV’nin satıcı tarafından beyan edilecek kısmı, alıcı tarafından takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla işleme ait fatura veya benzeri belgenin defterlere kaydedildiği döneme ilişkin olarak verilmesi gereken 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılır.

Örnek 1: (D) A.Ş. 8/1/2024 tarihinde 100.000 TL karşılığında ağaç ve orman ürünleri teslim almıştır. Şirket tarafından bu alımla ilgili olarak tevkif edilen 10.000 TL KDV’nin 2 No.lu KDV Beyannamesiyle süresinde beyan edilmesi ve tahakkuk eden 10.000 TL KDV’nin 23/2/2024 tarihine kadar ödenmesi halinde, bu tutar mükellef tarafından Ocak/2024 dönemine ilişkin 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır.

Örnek 2: (S) Ltd. Şti. (G) güvenlik şirketinden Temmuz/2024 ayı içerisinde özel güvenlik hizmeti satın almıştır. Bu hizmet alımı ile ilgili vergi (S) Ltd. Şti. tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV Beyannamesiyle süresinde beyan edilmiş ve tahakkuk eden 50.000 TL KDV 28/8/2024 tarihinde ödenmiştir. (S) Ltd. Şti. tarafından süresinden sonra ödenen KDV, ödemenin yapıldığı tarihi kapsayan dönem olan Ağustos/2024 dönemi 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır.

Örnek 3: (D) Yapı İnşaat A.Ş. 24/4/2024 tarihindeki inşaat demiri alımı nedeniyle tevkif ettiği vergiye ilişkin 2 No.lu KDV Beyannamesini süresinden sonra 20/6/2024 tarihinde vermiş ve tahakkuk eden 125.000 TL KDV’nin 25.000 TL’sini 21/6/2024 tarihinde, kalan 100.000 TL’lik kısmını 2/7/2024 tarihinde ödemiştir. (D) Yapı İnşaat A.Ş. tarafından ödenen KDV’nin 25.000 TL’si Haziran/2024 dönemine ilişkin 1 No.lu KDV Beyannamesinde, 100.000 TL’si de Temmuz/2024 dönemine ilişkin 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır.

Ayrıca 2 No.lu KDV Beyannamesiyle beyan edilen ve tahakkuk eden KDV’nin mükellefin iade alacağından mahsubu suretiyle ödenmesi mümkündür. Bu durumda iade talebine ilişkin standart iade talep dilekçesi ve iade için aranan belgelerin eksiksiz ve tam olarak verilmiş (mahsuben iade talepleri YMM Raporu sonucuna göre yerine getirilen iadelerde YMM Raporu dahil) ve hangi vergilendirme dönemine ilişkin tahakkuk eden 2 No.lu KDV Beyannamesinden kaynaklanan borca mahsubunun talep edildiğinin belirtilmiş olması gerekir. Söz konusu mahsup talebinin bu şekilde yapılmış olması halinde, mahsuba konu edilen KDV tutarının 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılacağı dönem yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde tespit edilir.

Örnek 4: Demir-çelik alım satımı ile iştigal eden (Ö) A.Ş. 5/4/2024 tarihinde 200.000 TL karşılığında demir-çelik ürünleri teslim almıştır. Şirket, bu alımla ilgili olarak tevkif ettiği

20.000 TL KDV'yi 2 No.lu KDV Beyannamesiyle süresinde beyan etmiş ve tahakkuk eden KDV'nin önceki dönemlerde gerçekleşen ihracat teslimlerinden doğan KDV iade alacağından mahsubunu 23/5/2024 tarihinde talep etmiştir. Mükellefin standart iade talep dilekçesi ve iade için aranan belgeleri eksiksiz ve tam olarak vermiş olması halinde, mahsuba konu edilen 20.000 TL KDV mükellef tarafından Nisan/2024 dönemine ilişkin 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır.

Örnek 5: Demir-çelik alım satımı ile iştigal eden (G) A.Ş. 10/4/2024 tarihinde 1.000.000 TL karşılığında demir-çelik ürünü satmış olup alıcı tarafından 100.000 TL tevkifat uygulanmıştır. Mükellefin Nisan/2024 dönemine ilişkin indirilecek KDV tutarı ise 500.000 TL olup mükellef bu döneme ilişkin 1 No.lu KDV Beyannamesinde toplam 120.000 TL iade beyan etmiştir.

Aynı mükellef 5/5/2024 tarihinde 2.000.000 TL karşılığında demir-çelik ürünleri satın almıştır. Mükellef, bu alımla ilgili olarak tevkif ettiği 200.000 TL KDV'yi 2 No.lu KDV Beyannamesiyle süresinde beyan etmiş ve tahakkuk eden 200.000 TL KDV'nin 50.000 TL'sini 23/6/2024 tarihinde nakden ödemiştir. Mükellef tarafından ödenen 50.000 TL Mayıs/2024 dönemine ilişkin 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır.

Ayrıca mükellef tarafından Nisan/2024 dönemine ilişkin 1 No.lu KDV Beyannamesinde yer alan iade beyanına yönelik standart iade talep dilekçesi ve iade için aranan belgeler eksiksiz ve tam olarak 5/9/2024 tarihinde vergi dairesine verilmiş ve Mayıs/2024 dönemi 2 No.lu KDV Beyannamesinde tahakkuk eden KDV borcuyla gecikme zammına mahsubu talep edilmiştir. Mükellef tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilen ve mahsuba konu edilen 100.000 TL KDV, mükellefin Eylül/2024 dönemine ilişkin 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır. Mükellef, geri kalan 50.000 TL KDV borcunu ise 28/10/2024 tarihinde nakden ödemiştir. Mükellef tarafından nakden ödenen 50.000 TL Ekim/2024 dönemine ilişkin 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır.”

MADDE 14

Aynı Tebliğin “**IV. KDV İADESİNDE ORTAK HUSUSLAR / A. İADE TUTARININ HESABI VE İADEYE DAYANAK İŞLEM VE BELGELER - 2. Mahsup Yoluyla İade - 2.1.2. Mahsuben İade Talebi**” başlıklı (IV/A-2.1.2.) bölümünün dördüncü paragrafının ilk cümlesinde yer alan “belge ya da” ibaresi Tebliğ metninden çıkarılmış ve aynı paragrafın sonuna aşağıdaki cümle eklenmiştir.

Vergi dairesine olan borçlara mahsup taleplerinde vergi daireleri, belge ya da belgelerdeki muhteviyat eksikliklerini veya KDVİRA sisteminin tespit ettiği olumsuzlukları mükellefe yazı ile bildirirler. Yazının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde eksiklikleri/olumsuzlukları gideren mükelleflerin mahsup talepleri, mahsup dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla yerine getirilir ve bunlara gecikme zammı uygulanmaz.

Yeni eklenen cümle

“30 günlük ek süreden sonra eksiklikleri gideren mükelleflerin mahsup talepleri ise eksikliklerin giderildiği tarih itibarıyla yerine getirilir ve eksiklik yazısının mükellefe tebliğ edildiği tarih ile mükellefin eksiklikleri giderdiği tarih arasında geçen süre için gecikme zammı uygulanır. Bu talebe ilişkin vergi dairelerinde yapılan işlemler sırasında geçen süreler için ise gecikme zammı uygulanmaz.”

MADDE 15

Aynı Tebliğin “**V. VERGİNİN TARHI VE ÖDENMESİ / B. VERGİLENDİRME DÖNEMİ VE BEYAN ESASI - 3. Beyanname Verme Zamanı**” başlıklı (V/B-3.) bölümünün birinci paragrafında yer alan “KDV mükellefleriyle; Kanunun 9 uncu maddesinde belirtilen, KDV kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar,” ibaresi “KDV mükellefleri” olarak değiştirilmiş, birinci paragrafının sonuna aşağıdaki cümle eklenmiş ve aynı bölümde yer alan “Örnek 2”deki “15 Ocak 2012” ibaresi “15 Şubat 2024” olarak, “24 Şubat 2012” ibaresi “21 Mart 2024” olarak değiştirilmiştir.

MADDE 16

Aynı Tebliğin “D. VERGİNİN ÖDENMESİ” başlıklı (V/D) bölümünün ikinci paragrafında yer alan “24 üncü” ibaresi “21 inci” olarak, “26 ncı” ibaresi “23 üncü” olarak değiştirilmiştir.

Paragrafın yeni hali

Vergi kesmekle sorumlu tutulanların KDV vergilendirme dönemi bir aydır. Bu kimseler bir ay içinde kestikleri vergiyi bu ayı takip eden ayın **21 inci** günü akşamına kadar beyan etmek ve **23 üncü** günü akşamına kadar ödemek zorundadırlar.

? 2023 Yılında Elde Edilen Menkul Sermaye Gelirlerinin Vergileme Esasları, Beyanı ve Ödemesi

? 1. Menkul Sermaye İratlarının Yıllık Beyanname ile Beyan Edilmesi

? Gerçek kişilerce **2023 yılında elde edilen** menkul sermaye iratlarının bir kısmı beyan edilecek gelir toplamının 150.000 TL’yi (2024 yılı için 230.000 TL) aşması halinde, bir kısmı ise vergi kesintisine ve istisnaya tabi olmadıkları için 8.400 TL’yi (2024 yılı için 13.000 TL) aşması halinde yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

? 2023 yılında elde edilen beyana tabi menkul sermaye iratlarının, Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi ile 1 Mart – 1 Nisan 2024 (31 Mart 2024 tarihinin hafta sonuna rastlaması nedeniyle) tarihleri arasında beyan edilmesi gerekmektedir.

? Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi;

? Hazır Beyan Sistemi aracılığıyla internet ortamında,

? 3568 sayılı Kanun gereği elektronik beyanname gönderme aracılık yetkisi almış meslek mensupları ile elektronik beyanname aracılık sözleşmesi imzalanarak e-Beyanname sisteminden, verilebilir.

? Ayrıca, bu mükelleflerin takvim yılı içinde;

? Memleketi terk etmesi halinde, memleketi terkten önceki 15 gün içinde,

? Ölümü halinde, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde vefat eden kişi namına varis tarafından,

? Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi ile beyanda bulunulması gerekmektedir.

? Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması Hakkında Vergi Usul Kanunu Sirküleri Yayınlandı

Sermayenin Düzeltilmesi

Sirkülerde, sermayenin düzeltilmesi konusu verilen örneklerde; sermayenin enflasyon düzeltmesine tabi tutulması neticesinde hesaplanan enflasyon düzeltmesi farkı ve kayıtlara intikali, düzeltilmiş sermayenin birinci geçici vergi dönemi sonuna taşınması, taşınmış bilançoda ödenmiş sermaye hesabının gösterilmesi çerçevesinde açıklanmıştır.

Ayrıca bu bölümde;

Sermaye hesabı içerisinde sermayeye eklenmiş geçmiş yıllar kârları, sermaye ve kâr yedekleri ile fonların bulunması durumunda, yapılan sermaye azaltımının hangi kalemlerden yapıldığının tespitinde, Kurumlar Vergisi Kanununun “Sermaye azaltımında vergileme” başlıklı 32/B maddesi hükmünün dikkate alınması gerektiği,

6102 sayılı Kanunun 376 ncı maddesi kapsamı dışında kalan ve sermaye avansı olarak sermaye yedekleri hesabında takip edilen tutarların parasal kıymet olarak kabul edilmesi ve düzeltmeye tabi tutulmamasının uygun bulunduğu belirtilmiştir.

Stokların Düzeltilmesi

Bilindiği üzere, stokların düzeltilmesinde gerçek yöntem veya toplulaştırılmış yöntemler [basit ortalama yöntemi ve stok devir hızı yöntemi (2024 hesap dönemi ve sonraki dönemlerde “hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi”)] tercih edilebilmektedir.

Sirkülerde;

Stokların düzeltilmesinde, alt ayrımlar itibariyle farklı yöntemlerin tercih edilebileceği,

2024 yılında, 31.12.2023 tarihli bilanço düzeltmesinde tercih edilen düzeltme yönteminin bir önemi olmaksızın, istenilen stok düzeltme yönteminin bağımsız bir şekilde kullanabileceği; ancak 2024 hesap dönemi ilk geçici vergi dönemi itibarıyla yapılan toplulaştırılmış yöntem tercihinin sonraki 3 hesap dönemi boyunca değiştirilemeyeceği,

2024 hesap dönemi ilk geçici vergi dönemi itibarıyla yapılan gerçek yöntem tercihinin sonraki hesap döneminde değiştirilebileceği açıklanmıştır.

Aynı sirkülerde, konuya ilişkin aşağıdaki örneğe yer verilmiştir:

“Örneğin, hesap dönemi takvim yılı olan (J) A.Ş. beyaz eşya, telefon ve bisiklet ticareti yapmaktadır. Mükellef 31/12/2023 tarihli stoklarını düzeltme işlemlerine tabi tutarken beyaz eşya için toplulaştırılmış yöntemi seçebilecek, telefon ve bisiklet için ise gerçek yöntemi kullanabilecektir. Ayrıca söz konusu dönemde mükellef beyaz eşya ile ilgili toplulaştırılmış yöntemleri kullanırken buzdolabını basit ortalama yöntemine, çamaşır makinesini stok devir hızı yöntemine göre düzeltmeye tabi tutabilecektir.

(J) A.Ş. 2024 yılında ise, 2023 yılında hangi stok düzeltme yöntemini kullandığının bir önemi olmaksızın istediği stok düzeltme yöntemini bağımsız bir şekilde kullanabilecek olup, 2024 yılında, beyaz eşya ve telefon için gerçek yöntemi, bisiklet için toplulaştırılmış yöntemi tercih edebilecektir. Bu kapsamda, 2024 yılında bisiklet ile ilgili toplulaştırılmış yöntemi kullanırken, bu mal grubunun alt ayrımı olan elektrikli bisiklet için basit ortalama yöntemini, diğer bisiklet grupları için hareketli ağırlıklı ortalama yöntemini tercih edebilecek olmakla birlikte, yaptığı tercihten izleyen geçici vergi dönemleri ile içinde bulunulan hesap dönemi dâhil, üçüncü hesap döneminin sonuna kadar (bu dönem dâhil) dönemeyecektir.”

Öte yandan, mükelleflerce 2024 hesap döneminin ilk geçici vergi dönemi itibarıyla gerçek yöntemin tercih edilmesi halinde (izleyen geçici vergi

dönemleri dâhil) içinde bulunulan hesap dönemi sonunda ilgili stok grubu için bu tercihten vazgeçilemeyecek, ancak 2025 hesap döneminden itibaren bu tercih değiştirilebilecektir. Bu durumda 2025 hesap döneminde stok grubu için toplulaştırılmış yöntemi tercih eden mükellef yine izleyen geçici vergi dönemleri ile içinde bulunulan hesap dönemi dâhil, üçüncü hesap döneminin sonuna kadar (bu dönem dâhil) bu yöntemden dönemeyecektir.

Ayrıca sirkülerde, yarı mamul ve mamulün düzeltilmesinde düzeltmeye esas tarih olarak, bunların üretilerek aktife kaydedildikleri tarihler değil bu mamullerin maliyetine dâhil edilen ilk madde malzeme, işçilik, genel üretim giderleri gibi unsurların deftere kayıt tarihlerinin esas alınacağı belirtilmiştir.

Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının Düzeltilmesi

Sirkülerde, yapılmakta olan yatırımlar hesabının düzeltilmesi; 31/12/2023 tarihi itibarıyla devam eden yatırımlara ilişkin düzeltme işlemleri ve ilgili aktif hesabına 1/1/2024 tarihinden önce aktarılmış bulunan yatırımlara ilişkin düzeltme işlemleri olmak üzere iki durumda açıklanmaktadır.

Bilindiği üzere, 555 Sıra No.lu VUK Tebliğinde;

2023 hesap dönemi sonu itibarıyla bilançoda yer almayan, ilgili aktif hesabına bilanço tarihinden önce aktarılmış bulunan ve yapılmakta olan yatırımlar hesabından gelmiş olan değerlerin düzeltmeye esas tarihi olarak, söz konusu değerlerin aktifleştirme tarihlerinin değil, yapılmakta olan yatırımlar hesabının kullanıldığı tarihlerin alınması gerektiği,

Buna göre söz konusu değerlerin düzeltilmesi iki aşamada gerçekleştirileceği; öncelikle her bir aya ilişkin yatırım harcamasının, harcamanın gerçekleştiği ay sonu itibarıyla aktifleştirme tarihine kadar, sonra da aktifleştirilen bedel kül halinde aktifleştirme tarihinden 2023 hesap dönemi sonuna kadar düzeltileceği açıklanmıştır.

Ar-Ge Harcamalarının Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulması

Sirkülerde, Ar-Ge harcamaları enflasyon düzeltmesine tabi tutulurken, her bir aya ilişkin harcamanın, gerçekleştiği ay sonu dikkate alınmak suretiyle düzeltme işlemi yapılacağı açıklanmıştır.

Diğer taraftan, projelerin tamamlanmasına imkân kalmaması veya projenin başarısızlıkla sonuçlanması nedeniyle herhangi bir iktisadi kıymetin ortaya çıkmadığı durumlarda önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarlar projenin başarısızlıkla sonuçlandığı hesap döneminde doğrudan gider olarak dikkate alınacağından, söz konusu giderin 2023 hesap dönemi sonu itibarıyla yapılan enflasyon düzeltmesine ilişkin kısmının gider olarak dikkate alınmaması gerekmektedir.

Avansların Düzeltilmesi

Sirkülerde, parasal olmayan kıymet mahiyetindeki avansların düzeltmesi konusu, hem alınan avansların hem de verilen avansların düzeltmesi olmak üzere iki şekilde açıklanmıştır.

Alınan avanslara ilişkin olarak verilen Örnek 16'da; 31.12.2023 tarihli bilançoda yer alan parasal olmayan kıymet mahiyetindeki alınan avansların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farkların avans kapatıldığında gelir hesaplarına intikal ettirilmesi gerektiği, bu şekilde gelir hesaplarına aktarılan farkların 2023 hesap döneminden kaynaklanıyorsa vergiye tabi tutulmayacağı,

beyannamede diğer indirimler kısmında gösterileceği belirtilmiştir.

Diğer taraftan aynı sirkülerde, verilen avansların malın teslim edilmesi veya hizmetin görülmesi halinde aynı hesabın alacağına yazılarak kapatılacağı, avansa ilişkin taahhüdün yerinde getirilmesi ile parasal olmayan verilen avanslar kapatılırken bu avansa ait düzeltme farkının da avansın mahsup edileceği ilgili hesaba aktararak kapatılacağı belirtilmiştir.

Verilen avanslara ilişkin olarak hazırlanan Örnek 17'de; parasal olmayan kıymet mahiyetindeki verilen avansın enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farkın, avans kapatıldığında "Ticari Mallar" hesabına intikal ettirilmesi gerektiği gösterilmiştir.

Yabancı Para Cinsinden Avanslar ve İştiraklerin Düzeltilmesi

Sirkülerde, yabancı para cinsinden olan alınan ve verilen avanslar ile iştirakler düzeltme tarihindeki döviz kuru ile düzeltileceği, ayrıca enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacağı açıklanmıştır.

Bu kapsamda, yabancı para cinsinden olan bağlı menkul kıymetler ve bağlı ortaklıklar da iştirakler gibi düzeltilecektir.

Yeniden Değerleme Yapan Mükelleflerde Enflasyon Düzeltmesi

Sirkülerde, yeniden değerlendirme yapan mükelleflerde enflasyon düzeltmesi, yeniden değerlemeye tabi tutulmuş iktisadi kıymetler için düzeltmeye esas tutar ve birikmiş amortismanının düzeltilmiş tutarı verilen örneklerle açıklanmıştır.

ATİK Dışındaki Parasal Olmayan Kıymetlerin Düzeltmiş Değerinin Altında Satışının Yapılması

Bilindiği üzere, 555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, düzeltme işlemine tabi tutulmuş olan 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetlerden amortismanına tabi olmayan kıymetlerin, düzeltilmiş değerlerinin altında bir bedelle satılması halinde, düzeltme sonrası değerle, düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zararın, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacağı belirtilmiştir.

Sirkülerde, düzeltilmiş değerle düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden ve gider olarak kabul edilmeyecek zarar tutarının;

Satış bedelinin 2023 hesap dönemi sonuna ait düzeltme öncesi değerden düşük olması halinde, düzeltme öncesi değerle düzeltilmiş değer arasındaki tutarın tamamı,

Satış bedelinin 2023 hesap dönemi sonuna ait düzeltme öncesi değer üstünde ancak 2023 hesap dönemi sonuna ait düzeltilmiş değer altında olması halinde ise satış bedeli ile düzeltilmiş değer arasındaki tutar olarak dikkate alınması gerektiği açıklanmıştır.

Ayrıca, 1/1/2024 tarihinden itibaren yapılacak işlemlerde anılan maddenin uygulanması ve kazancın tespitinde en son düzeltilmiş değerlerin maliyet olarak kabul edilmesi; dolayısıyla enflasyon düzeltmesi yapılmış amortismanına tabi olmayan iktisadi kıymetin elden çıkarılması halinde, bu işlem neticesinde oluşan kârın/zararın, bu işlemden önce yapılmış en son düzeltme işlemi baz alınarak belirlenmesi, amortismanına tabi olmayan kıymetlerin düzeltilmiş değerinin altında bir bedelle satılması halinde, 2023 hesap dönemi sonu itibarıyla düzeltilmiş değerinin altında kalan kısmının zarar olarak kabul edilmemesi ve 2024 hesap döneminden itibaren yapılan enflasyon düzeltmesi işlemleri çerçevesinde oluşan maliyet artışı nedeniyle bir satış zararı doğması halinde ise bu zararın tamamının mali zarar olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Ortalama Ticari Kredi Faiz Oranları ve Düzeltme Katsayıları

Sirkülerde, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltme işlemlerinde, ROFM ayrıştırmasını "Toplam Finansman Maliyeti" yöntemini esas alarak yapacak olan mükelleflerin, bu Sirkülerin ekinde (EK 3) olarak yer verilen 2005-2023 dönemine ait ortalama ticari kredi faiz oranlarını kullanmaları uygun bulunduğu belirtilmiştir.

Bu çerçevede, ortalama ticari kredi faiz oranlarına 2005/Ocak - 2023/Aralık arası (Aralık ayı dâhil) her ay için bir oran olarak ekte yer verilmiş olup, mükelleflerin ROFM hesaplamalarında kullanılacak ortalama ticari kredi faiz oranlarını uygularken hesap döneminin ilk ayına tekabül eden oranı kullanmaları gerekmektedir.

Bu itibarla hesap dönemi takvim yılı olanlar o yılın ilk ayı olan Ocak ayına ilişkin oranı, özel hesap dönemine sahip mükellefler ise özel hesap döneminin ilk ayına ilişkin oranı kullanacaktır.

Bunun yanı sıra birden fazla yıla sirayet eden finansman giderlerine ilişkin ROFM hesaplamasında toplam finansman maliyeti yöntemi kullanılıyorsa, her yıl ayrı ayrı ROFM hesaplaması yapılacağından, hesaplamada yine ortalama ticari kredi faiz oranı olarak bu Sirkülerin ekinde yer alan ve hesaplamanın ilgili olduğu hesap döneminin ilk ayı için belirlenen faiz oranı dikkate alınacaktır.

213 Sayılı Kanunun Geçici 33 üncü Maddesinin (7491 sayılı Kanunla Eklenen) Dördüncü Fıkrası Kapsamındaki Mükelleflerde Enflasyon Düzeltmesi

Vergi Usul Kanununun geçici 33 üncü maddesinin dördüncü fıkrasında;

Bankalar,

6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring, Finansman ve Tasarruf Finansman Şirketleri Kanunu kapsamındaki şirketler,

Ödeme ve elektronik para kuruluşları,

Yetkili döviz müesseseleri,

Varlık yönetim şirketleri,

Sermaye piyasası kurumları,

Sigorta ve reasürans şirketleri,

Emeklilik şirketleri

tarafından geçici vergi dönemleri de dâhil olmak üzere 2024 ve 2025 hesap dönemlerinde yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkının, kazancın tespitinde dikkate alınmayacağı, bu fıkra kapsamında belirlenen dönemleri geçici vergi dönemleri de dâhil olmak üzere bir hesap dönemi kadar uzatmaya Cumhurbaşkanının yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Sirkülerde bu konuya ilişkin olarak aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:

Geçici 33 üncü maddenin mezkûr fıkrası kapsamında olan mükellefler tarafından 213 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde enflasyon düzeltmesi yapılması zorunlu olup, 2024 ve 2025 hesap dönemlerinde yapılan enflasyon düzeltmesinden

kaynaklanan kâr/zarar farkı mezkûr fıkra gereğince kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Diğer taraftan, bahse konu mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini, geçici vergi dönemleri de dâhil olmak üzere 2024 ve 2025 hesap dönemlerinde düzeltilmiş tutarlar üzerinden amortismanına tabi tutabilecek ve düzeltilmiş tutarlar üzerinden ayırdıkları amortismanları ilgili dönem kazancının tespitinde dikkate alabileceklerdir.

Yine, bahse konu mükelleflerin düzeltmeye tabi tuttıkları kıymetlerini satmaları durumunda, maliyet bedeli olarak bu kıymetlerin düzeltilmiş tutarlarını dikkate almaları mümkündür.

Ayrıca, söz konusu dönemlere ilişkin olarak düzeltme işlemine tabi tutulmuş amortismanına tabi olmayan kıymetlerin, düzeltilmiş değerlerinin altında bir bedelle satılması halinde de, düzeltme sonrası değerle, düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zarara ilişkin bu Sirkülerin (11) numaralı bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde işlem tesis edilecektir.