

Enflasyon ve durgunluğa karşı vergi önlemleri

Abdulkadir Kahraman

Türk Dil Kurumu enflasyonu, “para şişkinliği”, “gereğinden fazla artış, şişkinlik” ve “pahalılık” olarak açıklıyor. Ekonomi literatüründe ise enflasyon, “fiyatlar genel düzeyindeki sürekli artış, paranın satın alma gücünün” azalmasıdır. Diğer bir deyişle enflasyon, bir sepetteki mal ve hizmetlerin miktarı sabitken, bedelinin sürekli yükselmesidir. Günümüzde Covid19, jeopolitik gelişmeler (Rusya-Ukrayna savaşı gibi) nedeniyle tedarik zincirinde yaşanan problemler küresel çapta enflasyon dalgası yarattı. Türkiye’de ise ekonomimizdeki yapısal sorunlar küresel enflasyon dalgası ile daha da artıyor. Ekonomilerdeki diğer tehlike ise durgunluk ve bu dönemde yüksek maliyetle alınan emtia kaynaklı realize olmayan kazançların vergilendirilmesinin mükellefleri zorlamasıdır.

Enflasyon veya durgunluk vergi mükelleflerinin özellikle ödeme gücünü zayıflatıyor. Neden mi? Çünkü enflasyon aslında “gizli vergi” ve realize olmamış (fiktif) kazancın vergilenmesiyle sonuçlanıyor. İşletme sermayelerini eritiyor. Bu etkiyi en bariz şekilde 26.6.2022 tarihli “Çalışanlara Enflasyon İyileştirmesine Vergi Kısılacı” adlı makalemde değindiğim “tarife kaymasında” görüyoruz.

Mükellefler tamamen korumasız mı? Hayır. Örneğin gelir vergisindeki “enflasyon indirimi” bir koruma önlemi. Nedir enflasyon indirimi? Enflasyon indirimi, para ve sermaye piyasalarından elde edilen bazı menkul sermaye iratlarına uygulanıyor, elde edilen gelirdeki enflasyona isabet eden kısmın ayrıştırılarak, gerçek gelirin vergilendirilmesini sağlıyor ve bu oran %100’den fazla olduğunda beyan edilecek menkul sermaye iradı söz konusu olmuyor.

Ancak bu hükümlerin güncellemelerindeki (tarife kaymasındaki gibi) gecikme sonucu koruma gerçekleşmiyor. Daha sık güncelleme şart.

İşletmeleri koruyan kalkanlar var mı?

Ticari kazançlarda “vergide enflasyon düzeltmesi”, Vergi Usul Kanunu’na (“VUK”), TBMM’de 17.12.2003’te kabul edilen 5024 sayılı Kanun ile 1.1.2004 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmek üzere kabul edildi. Aynı düzenlemeyle mevzuattaki “enflasyonist” hükümler “enflasyon düzeltmesine” indirgenerek VUK’un aşağıdaki hükümleri yürürlükten kaldırıldı:

Kaldırılan Madde	Düzenleme
VUK madde 274	“Stok değerlendirme” yöntemi, “son giren ilk çıkar” yöntemi (“LİFO”)
VUK mükerrer madde 298/B	Amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerde “yeniden değerlendirme”
GVK madde 38/4	Maliyet artış fonu (“MAF”)

Hatırlanacağı üzere, enflasyon düzeltmesi 2004'te bir defa uygulanmış, şartlar (ÜFE artışını son üç yılda %100'ü ve son on iki ayda da %10'u aşması) gerçekleşmediğinden sonraki yıllarda uygulanmamıştı. 31.12.2021 tarihi itibarıyla enflasyon düzeltmesi şartları tekrar oluşmuş, ancak 7352 sayılı Kanun ile VUK'a eklenen geçici 33'üncü maddeyle "enflasyon düzeltmesi, "geçici vergi dönemleri dahil 2021 ve 2022" yılları ile 2023'te geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltmesi şartları oluşsun veya oluşmasın vergilemede mali tablolar enflasyon düzeltmesi kapsamında çıkarıldı.

Diğer taraftan, 31.12.2023 tarihli mali tablolar enflasyon düzeltmesi şartları oluşsun veya oluşmasın enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak, fakat bu düzeltmeden kaynaklanan "kâr/zarar farkı geçmiş yıllar kâr/zararı" hesabında gösterilecek olup; hesaplanan "geçmiş yıl kârı" vergilenmeyecek, "geçmiş yıl zararı" mali zarar olarak kabul edilmeyecek; düzeltme bir bilanço makyajlaması olarak kalıp, belki de şirketleri "borca batık hale" getirecek.

Enflasyon düzeltmesi ertelenirken, mükelleflerin bilançolarına kayıtlı taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutmalarına imkan verildi.

LİFO neden geri gelmeli?

Yukarıda açıklandığı üzere 2004 yılında enflasyon düzeltmesi hükümleri öncesinde vergi mevzuatında olan düzenlemelerden "yeniden değerlendirme" (vergi ödeyerek bile olsa) geri gelirken, "LİFO" ve "MAF" uygulamasına geçilmemesi mükelleflerin "reel olmayan kazançlar" üzerinden vergi (enflasyonun vergisi) ödemesi ile sonuçlanıyor. Dolayısıyla en azından enflasyon düzeltmesinin ertelendiği süre zarfında, 2004 yılında yürürlükten kaldırılan "LİFO" ve "MAF" düzenlemesi yürürlüğe konulmalı. Çünkü LİFO ile satılan mal maliyetinde en son giren maliyet dikkate alınacağından işletmelerin fiktif kazançlarının vergilemesinin önüne geçilecek.

Enflasyon ve durgunlukta vergileme zorlukları

Küresel enflasyon dalgası yanında 2022 yılının ikinci yarısında ortaya çıkan bir başka sorun, durgunluk endişelerine bağlı emtia piyasalarındaki dalgalanma. Ülkelerin enflasyonla mücadelesi (faiz artışları) ile jeopolitik gelişmelerin ekonomileri durgunluğa sürüklenme riski artıyor. AA'nın 18.7.2022'deki haberine göre, (<https://www.aa.com.tr/en/economy/recession-concerns-dollar-demand-clamp-down-on-commodity-market/2639396>) "durgunluk endişeleri, dolar talebi emtia piyasasında baskı yapıyor."

Durgunluk beklentisi, fiyat dalgalanmaları ve/veya genel ekonomik koşullar emtia fiyatlarında büyük değer düşüklükleri yaratıyor. 2022'nin üçüncü çeyreği ile bazı emtia fiyatlarında bu gözlemleniyor. Bu nedenle bazı emtia fiyatlarında ciddi düşüşler (%10 ve üzeri) ortaya çıkıyor. Dolayısıyla, işletmelerin stoklarındaki "değer düşüklüğü" vergilemede sorunlara neden oluyor.

VUK'un 274'üncü maddesi, ekonomik durgunluğun olumsuz etkilerini ortadan kaldırmak amacıyla "emtia değerindeki düşüşlerin" vergilemede dikkate alınmasına imkan veriyor. Maddeye göre, "emtia maliyet bedeli" ile değerlendirilir. Aynı esas "mamuller" (imal edilen tam ve yarı mamul mallar dahil) için de geçerlidir.

Düzenlemeye göre, emtia'nın maliyet bedeline göre değerlendirme günündeki satış bedelinin %10 ve daha fazla bir oranda düşüklük göstermesi durumunda, mükellefler "maliyet bedeli esas" yöntemi dışındaki "emsal bedeli belirleme yöntemlerini" kullanılabilmektedirler.

Madde uygulamasında ilk önce VUK'un 267'nci maddesinin 1'inci sırasındaki "ortalama fiyat esas" ile değer belirlenmeli ve yöntemin uygulamasında "aynı cins ve nevideki mallarda" sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa emsal bedel, bu satışların miktar ve tutarına göre mükellefçe çıkarılacak olan "ortalama satış fiyatı" ile tespit edilmelidir. Ortalama fiyatın uygulanması için de aylık satış miktarının, emsal bedeli belirlenecek her bir emtia miktarına göre %25'ten az olmaması gerekiyor. Bu şart sağlanmadığında VUK'un 267'nci maddesinin 3'üncü sırasındaki "takdir esas" yöntemine geçiliyor. Uygulama mükelleflerin ihtiyarına (seçimlik hak) bırakılmış, bir zorunluluk yok.

Uygulanacak yöntem ne olursa olsun, VUK'un "değerleme günü" başlıklı 259'uncu ve "bilanço günü" başlıklı 185'inci maddeleri gereği bu işlemin "bilanço günü" yapılması gerekiyor. Dolayısıyla, VUK'un 274'üncü maddesindeki satış bedellerinin %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği tarih "değerleme günü" (geçici vergi ve yılsonu) olmalı, diğer bir deyişle değer düşüklüğü "bilanço günü" itibarıyla gerçekleşmişse uygulanmalıdır.

Dolayısıyla, VUK'un 267'nci maddesindeki esaslara göre mükellefler, önce emtia stoklarındaki (yarı mamuller dahil) %10 ve üzeri üzerinde değer kaybı olanları tespit etmeli, "değer kaybı gerçekleşen emtia stoklarının kayıtlı değerleri", değer düşüklüğüne göre belirlenip vergiye tabi kazanca (matrah) ulaşılmalıdır.

Kanun'da yer alan düzenlemeye rağmen, Hazine ve Maliye Bakanlığının bu konuda uygulamaya yön verecek ikincil düzenlemeler yapılmamıştır. 2022'nin üçüncü çeyreğindeki fiyat dalgalanmaları ve olası durgunluk senaryolarında ikincil düzenlemenin hızlıca yapılması "belirlilik" ilkesinin bir gereğidir. Aksi takdirde ödeme gücü ilkesine aykırı olarak fiktif kazançların vergilendirilmesi kaçınılmaz olacak, işletmeler işgücü ve işletme sermayesi kaybı ile karşı karşıya kalabilecektir.

Bu yazı Ekonomist dergisinin 21 Ağustos 2022 tarihli 2022/17. sayısında yayınlanmıştır.

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.