



denetim güç katar

Yeminli Mali Müşavirlik & Denetim
& Danışmanlık

Acıbadem Cd. Çamlıca Apt. No.77/13
34718 Acıbadem-
Kadıköy/İSTANBUL
Tel :0.216.340 00 86
Fax:0.216.340 00 87
E-posta: info@erkymm.com

No: 2010/30

Tarih: 12.09.2010

Konu: Değeri düşen emtianın değerlemesi ve KDV açısından değerlendirilmesine ilişkin açıklamalar.

Özet: Vergi Usul Kanunu'nun 278'inci maddesinde değeri düşen malların değerlemesi yer almakta olup, değeri düşen emtianın değerlemesi ve KDV açısından değerlendirilmesine ilişkin açıklamalar bu sirkülerin konusunu oluşturmaktadır.

➤ DEĞERİ DÜŞEN EMTİANIN DEĞERLEMESİ

VUK'nun 274. maddesi malların piyasa değerinde % 10 ve daha fazla bir düşme meydana geldiğinde emsal bedeli ile değerlendirileceğini açıklamıştır. VUK'nun 278. maddesi ise, fiziki yapılarında meydana gelen değişme ile iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış olan malların ne şekilde değerlendirileceğini ele almıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 278'inci maddesi değeri düşen malları 'Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartalar olarak belirlemiştir.

Bu madde hükmüne göre, yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veya bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde bir malın iktisadi kıymetinde önemli bir azalış ortaya çıkmış ise bu gibi mallar emsal bedeli ile değerlendirilir. Ayrıca, maliyetlerinin hesaplanması alışıl gelmiş olmayan hurdalar, döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartalar da emsal bedeli ile değerlendirilir.

Kanun maddesinin ifadesindeki "önemli bir azalış", iktisadi kıymetlerin piyasa değerini ve kullanılma özelliklerini normalin üzerinde kaybetmeleri anlamındadır. Normal ölçüdeki kayıplar fire olarak kabul edilip, envanterde doğrudan doğruya yer almazlar ve böylece satılan malın maliyetini etkilemiş olmaktadır.

Bu madde hükmünce emtianın değeri düşen mallar olarak emsal bedel ile değerlendirilebilmesi için emtianın yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek,

kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetinde önemli bir azalışın olması gerekmektedir. Bu haller dışında örneğin çalınma veya kaybolma suretiyle emtiada meydana gelen kayıplar için bu madde uygulanmamaktadır.

Kıymeti düşen mallar VUK'nun 267. maddesinde belirtilen sıra dahilinde emsal bedeli ile değerlendirilecektir. Ancak; ikinci sıra olan maliyet bedeli esasının uygulanması mümkün olmayacağından bu gibi malların emsal bedeli ortalama satış fiyatı veya takdir esasına göre tespit edilecektir.

1-DEĞERİ DÜŞEN EMTİANIN DEĞERİNİN BELİRLENMESİ İÇİN YAPILACAK İŞLEMLER

VUK'nun 278'inci maddesinde belirtilen nedenlerle iktisadi kıymetlerde meydana gelen kayıpların uygun süre içerisinde, delilleri ortadan kalkmadan ilgili makamlara (yangında itfaiyeye, gıdanın bozulmasında sağlık müdürlüklerine gibi) bildirilerek olayın tespitinin yapılması gerekmektedir. Tespitler sonucunda emtiadaki kıymet kaybının belirlenmesi, emsal bedelin tespiti için takdir komisyonuna başvurulmalıdır. Takdir komisyonu dışında başka bir kurum ya da kuruluşa emsal bedel veya zarar tespiti yaptırılamaz. Emtianın tamamen değer kaybına uğramış olması sonucu değiştirmez. Bu durumda takdir komisyonu değerın tamamen kaybolduğunu, emsal bedelin sıfır bedeli olduğunu tespit eder.

Vergi Usul Kanunu'nun 278. maddesi açısından işlemin takdir komisyonunca karara bağlanmış olması önemlidir. Ayrıca VUK'un 267.maddesi uyarınca yargı mercilerinin bilirkişiler vasıtasıyla biçtikleri değerler de takdir komisyonu kararları gibi emsal bedel olarak dikkate alınabilir.

İşletmede meydana gelen tabii afetler neticesinde değeri düşen malların emsal bedeli ile değerlendirilerek uğranılan zararın gider kaydedilebilmesi için öncelikle vuku bulan olayın kanıtları ortadan kalkmadan mahkeme, itfaiye ve benzeri ilgili makamlara olayın tespit ettirilmesi gerekmektedir. Tespit belgesi ile beraber, olayın olduğu hesap dönemi içinde, bağlı bulunan vergi dairesine müracaat edilerek kıymeti düşen mallar için emsal bedelinin takdiri istenir.

Danıştay kararlarında da, hasara uğrayan maddelerin emsal bedeli ile değerlendirilebilmesi için takdir komisyonunca takdir yapılması, hasar tutanaklarının hasarın meydana geldiği sırada tarafsız ve resmi sıfatı haiz şahısların huzurunda tespiti, ayrıca hasarın meydana geldiğinin geçerli delillerle ispatı gerektiği belirtilmiştir.

Çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde kıymeti düşen malların değer kayıplarının gider kaydedilebilmesi için takdir komisyonunun takdir kararı yeterlidir. Bu gibi mamullerin emsal bedelinin mükellef tarafından takdiri hatalıdır. Danıştay muhtelif kararlarında bu gibi malların emsal bedellerinin takdir komisyonu tarafından takdir edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Takdir esasına göre değerlendirme ise, mükellefin müracaatı üzerine takdir komisyonu tarafından yapılmaktadır. Takdir komisyonu tarafından emsal bedelinin tespitinden sonra maliyet bedeli ile emsal bedeli arasındaki değer kaybı sonuç hesaplarına aktarılabilir. Üretim safhasında

ortaya çıkan hurda, döküntü, üstüğü, deşe ve ıskarta gibi artıkların emsal bedeli üzerinden imalattan çıkarılması, böylece bu gibi kıymetlerin değer kayıplarının üretimin maliyeti içinde kalması sağlanır.

Değeri düşen mallarla ilgili değerlendirme ilke olarak hesap sonu itibarıyla yapılır. Ancak emtianın tabi afetler yüzünden değer kaybettiği durumlarda hesap dönemi sonu beklenmeden takdir komisyonundan emsal bedel tespiti talep edilmelidir. Takdir Komisyonu kararının da en geç Kurumlar Vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde alınmış olması gerekir.

2-DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ TESPİT EDİLEN EMTİANIN MUHASEBE KAYITLARININ YAPILMASI

Kanunda emsal bedeli tespit ettirilen değeri düşen mallar için karşılık ayrılmasına ilişkin hüküm bulunmamaktadır. Uygulamalarda emsal bedeli tespit ettirilen mallar, emtia hesabından çıkarılarak 157-Diğer Stoklar hesabına alınmaktadır. Takdir komisyonunun takdir ettiği emsal bedel ile maliyet bedeli arasındaki fark 158-Stok Değer Düşüklüğü karşılığı (-) hesabına alacak ve 654-Karşılık Giderleri hesabına borç olarak kaydedilmektedir.

		/		
157 DİĞER STOKLAR			XXXXX	
157.01 Değeri Düşük Mallar			xxxx	
153 TİCARİ MALLAR				XXXX
153.04 Deri takım				xxxx
Değeri düşük malın kaydı				
		/		
654 KARŞILIK GİDERLERİ			XXXX	
654.01 Mal değer düşüklüğü			xxxx	
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI				XXXX
158.01 Deri Takım				xxxx
Mal değer düşüklüğü karşılığının gider kaydı				
		/		

Üretim sırasında ortaya çıkan hurda, döküntü, üstüğü, deşe ve ıskartalarla ilgili muhasebe kayıtlarında aşağıdaki açıklamalara göre ilsem yapılması gerekmektedir. Buna göre; hurda ve döküntüler hesabı bir bilanço hesabı olup daha önce belirtildiği gibi emsal bedeli üzerinden borçlandırılarak Diğer stoklar içinde aktifleştirilir. Maliyet hesapları üretim hesabına henüz devredilmemiş ise Hammadde ve Malzemeler hesabı, eğer devredilmiş ise 151. Yarı Mamuller-Üretim hesabı alacaklandırılmak suretiyle kayıt yapılmalıdır.

3- DEĞERİ DÜŞEN EMTİADA KDV'NİN DURUMU

KDVK bazı hallerde vergi indirimini yasaklamış olup, indirilemeyecek katma değer vergisine ilişkin düzenleme anılan Kanun'un 30. maddesinde yer almaktadır. Bu kapsamda zayı olan mallara ait katma değer vergisi de belli haller dışında indirim konusu yapılamamaktadır. KDVK'nın 30/c maddesinde deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığı'nın yangın sebebiyle

mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmıştır.

KDVK'nın 30/c maddesindeki hükmün ilk şekli “Zayi olan malların alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi” iken 4503 sayılı Kanunla yapılan ve 05.02.2000 tarihinden itibaren yürürlüğe giren değişiklik sonrasında “Deprem veya sel felaketi nedeniyle zayi olanlar hariç olmak üzere zayi olan mallara ait katma değer vergisi” halini almıştır. Halen yürürlükte olan “Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığı'nın yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere zayi olan mallara ait katma değer vergisi” hükmü ise 5228 sayılı Kanunla değiştirilen ve 01.12.2003'ten geçerli olmak üzere 31.07.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe giren düzenlemedir.

KDVK'nın 30/c maddesinde 4503 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle deprem veya sel felaketi nedeniyle zayi olan malların katma değer vergisi, daha sonra 5228 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle de Maliye Bakanlığı'nın yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olan malların katma değer vergisi indirim yasağı dışına çıkarılmıştır. Böylece KDVK'nın 30/c maddesinde yer alan indirim yasağı deprem ve sel felaketi ile Maliye Bakanlığı'nın yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın dışındaki nedenlerle zayi olan mallara münhasır hale gelmiştir.

Zayi olan mallara getirilen indirim yasağı, zayi olan mallarda satış dolayısıyla yaratılan bir değer olmayacağından bu mallar için yüklenilen verginin indirilmesinin, zayi olan mallar üzerindeki vergi yükünü kaldıracağı gerekçesine dayanmaktadır. Bu hususla ilgili olarak 1 Seri No.lu KDVK Genel Tebliği'nde “Katma değer vergisi sisteminde alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesi, bu malların satışı sırasında mala eklenen değer vergilendirileceği düşüncesine dayanır. Ancak, zayi olan mallar için satış ve dolayısıyla yaratılan bir değer olmayacağından, bu mallara ilişkin alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesi, zayi olan mallar üzerindeki vergi yükünü tamamen ortadan kaldıracaktır. Dolayısıyla, Kanun'un 30/c maddesi uyarınca, zayi olan malların alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyecektir.” açıklaması yapılmıştır.

Zayi olan mallar için yüklenilen ve indirilemeyen KDV gider olarak kaydedilecektir. Gider kaydı VUK'un 278. maddesi uyarınca ve zayıat usulü dairesinde tevsik edilmek şartıyla yapılacaktır.

i-MALLARIN KULLANIM SÜRESİNİN GEÇMESİ VEYA KULLANILAMAYACAK HALE GELMESİ

Maliye Bakanlığı 113 Seri No.lu KDVK Genel Tebliği'nin (E) bölümünde kullanım süresi geçen veya bir başka biçimde kullanılamayacak hale gelen ve imha edilen malların, zayi olan mal mahiyetinde olduğunu ve mükelleflerce bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılmasının mümkün bulunmadığını açıklamıştır. Bu duruma ilişkin olarak 57 Seri No.lu KDV Sirküler'inde de aşağıdaki örnekler verilmiştir. Bu çerçevede:

- İmalatta kullanılmak için alınan ancak imalata girmeden eskime, bozulma, çürüme, çatlama vb. nedenlerle kullanılamaz hale gelen ve bu nedenle imalatta veya ambalajlamada

kullanılabilme vasfını yitiren hammadde ve malzeme ile ambalaj maddeleri,

- Son kullanma tarihinin geçmesi, çeşitli kimyasallar içerdiğinin tespit edilmesi gibi nedenlerle kanunen tekrar satılması mümkün olmayan ve imha edilen bisküvi, çikolata, konserve gibi gıda ürünleri,
 - Sağlık Bakanlığı'na kullanımının yasaklanması nedeniyle imha edilen ilaçlar ile kullanım süresi içinde formül hatası bulunan, miadının dolması veya hasar görmesi nedeniyle kullanılamaz hale gelmiş, üretimden kalkmış, insan sağlığını tehdit eden ilaçlar,
 - Hatalı dikim, renk farklılığı, leke ve benzeri nedenlerle ya da şirket politikası gereği satışı mümkün olmadığından imha edilen mallar,
 - Kullanım ömrünü tamamladığı için imha edilen araç lastikleri,
- için yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacaktır.

Maliye Bakanlığı bu açıklamadan önce verdiği müktezalarda bozulma, çürüme veya kullanım süresinin geçmesi gibi nedenlerle imha edilen malların zayi olan mallar kapsamında değerlendirilemeyeceğinden hareketle bu mallara ilişkin katma değer vergisinin indirim konusu yapılmasının mümkün olduğu görüşünü bildirmiş, ancak Genel Tebliğ açıklamasıyla bu görüşünü değiştirmiştir. Örneğin Maliye Bakanlığı'nın Müktezası'nda *"Komisyon kararınca fiziken var olduğu saptanan ve değeri (0) sıfır olarak belirlenen malların, çürüme, bozulma veya kullanım süresinin geçmesi gibi sebeplerle takdir komisyonu gözetiminde imha edilmesi durumunda bu malların, zayi olan mallar kapsamında değerlendirilmeyeceği, buna göre, imha edilen malların alımı sırasında yüklenilen ve alış faturalarında gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılmasının mümkün bulunduğu"*¹ görüşü bildirilmiştir.

KDVK'nın 30/c maddesinin gerekçesi dikkate alındığında imha edilen mallara ait katma değer vergisinin indirim konusu yapılmaması gerektiği açıktır. İmha edilen malların satışı ve dolayısıyla yaratılan bir değer söz konusu olmayacaktır.

Genel Tebliğle yapılan açıklama, kullanım süresi kısa olan mal fiyatlarının başlangıçta bu husus dikkate alınarak belirlendiği, bu malların bir kısmının imha edilmesi halinde yüklenilen verginin indirim konusu yapılmasının vergi kaybı yaratmayacağı gerekçesiyle eleştirilmiştir. Ancak bu tür imha edilen mallara ilişkin çözümün zayi olma kavramı çerçevesinde değil, KDVK'da yapılacak bir düzenlemeyle getirilmesinin daha isabetli olacağını düşünmekteyiz.

ii- MALLARDA KISMİ DEĞER KAYBI OLMASI HALİ

Mallardaki değer kaybının kısmi olması halinde bunlar için yüklenilen KDV'nin değer kaybına isabet eden kısmının indirim konusu yapıp yapılmayacağı hususu tartışma konusu olmuştur. Örneğin 200 TL'ye alınan, yangın sonucunda değerini kaybeden ve 20 TL'ye satılan malın hasardan sonra 20 TL'ye satılması halinde başlangıçta 200 TL'lik alış nedeniyle ödenen 36 TL'lik KDV'nin tamamının mı, yoksa kaybolan 180 TL'lik kıymete tekabül eden 32,40 TL'nin mi indirim dışına çıkarılacağı hususunda herhangi bir açıklama bulunmuyordu.

57 Seri No.lu KDV Sirküleri'nde malın tamamen yok olmaması, ancak değerinde önemli derecede düşüklük meydana gelmesi halinde malın zayi olması hükümlerinin geçerli

¹ Maliye Bakanlığı'nın, 19.11.2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.055.5530-88/0540409 sayılı Muktezası.

olmayacağı, bu durumda malların zayi olması değil düşük bedelle veya zararına satışı söz konusu olacağından, bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılabileceği açıklanmıştır. Bu çerçevede örneğin;

- Üretim esnasında renginde problem olan giyeceklerin,
- Yangın sonucu tamamen yok olmayan ve ekonomik değeri olan yedek parça ve malzemelerin

daha düşük bir fiyatla satılması halinde bunlar nedeniyle yüklenilen KDV'nin tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

iii- FİRELER

Alım satım veya üretime bağlı olarak ortaya çıkacak normal fireler KDVK'nın 30/c maddesi hükmü dışındadır. Örneğin cam alıp ayna imal eden bir mükellefte, camların kesimi ve imalatın diğer safhalarında belli oranda fireler meydana gelmesi söz konusudur. Alış sırasında yüklenilen verginin bir kısmının bu firelere isabet ettiği gerekçesi ile indirim yasağı kapsamına alınması söz konusu olmaz.

57 Seri No.lu KDV Sirküleri'nde de firenin, bir malın imalat sürecinde veya tüketiciye arzına kadar kendi doğal akışı içinde uğradığı fiziksel kayıp olarak tanımlandığı, bu nedenle imalat sırasında veya sonrasında meydana gelen firelerin zayi olan mal kapsamında değerlendirilmesinin mümkün bulunmadığı, bu durumda, daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin de düzeltilmesine gerek olmadığı açıklanmıştır.

Saygılarımızla.

ERK Yeminli Mali Müşavirlik

& Denetim & Danışmanlık

Mehmet ERKAN

Yukarıda yer verilen açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir. Ayrıntılı açıklamalar için bu sirkülerde yer alan ilgili mevzuata veya görüş için ERK YMM'ye başvurulmasında yarar bulunmaktadır.