

Sirküler Tarihi : 26.12.2008
Sirküler No : 2009/017

EKONOMİK KRİZ NEDENİYLE SATIŞ BEDELLERİ MALİYET BEDELLERİNİN ALTINA DÜŞEN STOKLARDA DÜŞÜK DEĞERLE (EMSAL BEDELLE) DEĞERLEME YAPMA İMKANI

1. GENEL AÇIKLAMA :

Son aylarda yurt dışında ortaya çıkan ekonomik kriz, etkisini ülkemizde de göstermeye başlamıştır. Kredi temininde yaşanan güçlükler, kişilerin harcama ve ödemelerini erteleme eğilimine girmeleri, işletmelerin yaşadığı tahsilat güçlükleri, işletmelerin kapanmaya veya üretimlerini durdurmaya başlamaları, işsizliğin artması gibi çeşitli faktörler birbirlerini de besleyerek olumsuz etkilerini hissettirmektedir. Ülkemizin önceki yıllarda yaşadığı ekonomik krizlerden farklı olarak bu defa dış dünyanın da aynı olumsuz faktörlerden zaten daha önceden etkilenmeye başlamış olmaları, işletmelerin ihracat yaparak kendini koruma imkanlarını da ellerinden almaktadır.

Yaşanan tüm bu olumsuzluklar, gerek yurt içinde gerekse yurt dışında işletmelerin ellerindeki stokları elden çıkarmalarını çok zorlaştırmakta, işletmeleri büyük ölçüde zararına satış yapmaya mecbur bırakmaktadır. Üstelik zararına sunulan fiyat teklifleri bile alıcılar tarafından rağbet görmemekte, zararına satış yapma imkanları dahi kalmamaktadır.

Diğer yandan geçtiğimiz birkaç yıl boyunca, petrol, doğalgaz, çeşitli madenler, kimyasal maddeler vb. ana sanayi girdisi pek çok malın fiyatındaki dramatik fiyat yükselmeleri son aylarda yerini dramatik fiyat düşüşlerine bırakmıştır.

Dolayısıyla yıl sonu bilançolarında yer alacak hammadde, yarı mamul, mamul ve ticari emtia stoklarının bu yüksek maliyet bedelleri üzerinden görünmesi, işletmeleri olduklarından daha iyi bir durumda göstererek, ertesi yıl bu stokları zararına elden çıkarmalarından kaynaklanacak kaçınılmaz müstakbel zararlara rağmen, içinde bulunduğumuz 2008 yılı için olması gerekenden daha fazla vergi ödemelerine yol açabilecektir.

İşte bu gibi durumlar için, VUK'nun 274 ncü maddesinde yer alan, stokların düşük değerle değerlendirilmesi suretiyle bu zararların cari yıla mal edilmesi imkanı mevcuttur. Aslında bu imkan yeni getirilmemiş olup, VUK'nun 274 ncü maddesinde öteden beri vardır. Ancak daha önce bu imkanın kullanılmasına ihtiyaç duyulmamıştır. Çünkü bu tür bir global ekonomik resesyon uzun yıllardan beri ilk defa yaşanmaktadır ve bu yüzden pek çok maldaki fiyat seviyesi ilk defa böylesine ciddi şekilde düşmektedir. Bir başka deyişle değeri düşen stokların düşük değerle değerlendirilerek oluşan değer düşüklüğünün gider yazılması imkanı, daha önce gerekli olmadığı için pek de alışık olunmayan ve kullanılmayan bir imkandır.

Bu nedenle, tebliğ, mukteza, yargı kararı vb. bazında bir içtihat da oluşmuş değildir. Bu konu hakkında sadece birkaç yazarın kısa birkaç yazısı mevcut olup, bunlar da konu hakkında fazlaca bilgi vermeye yeterli değildir.

Bu nedenlerle anılan imkanı okuyucularımızın bilgilerine sunmak amacıyla bu Sirkülerimiz kaleme alınmıştır. Aşağıda konu hakkındaki düzenlemeler ve görüşlerimiz yer almaktadır.

2. SATIN ALINAN VE İMAL EDİLEN EMTİA STOKLARINDA NORMAL DEĞERLEME ÖLÇÜSÜ MALİYET BEDELİDİR :

VUK'nun 274 üncü maddesi uyarınca emtia maliyet bedeliyle değerlenir. VUK'nun 275 inci maddesine göre imal edilen emtia da maliyet bedeli ile değerlendirilecek olmakla birlikte bu maddede maliyet bedelinin ihtiva ettiği unsurlar ayrı ayrı belirtilmiştir.

Maliyet bedeli, VUK'nun 262 inci maddesinde, *“iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamı”* şeklinde tanımlanmıştır.

Bu tanımlamalara göre, bir işletmenin yurt içinden satın aldığı veya ithal ettiği emtianın fatura bedelinden başka, nakliye, gümrük masrafları, sigorta vb. masrafları da gider yazılmayarak maliyet bedeline dahil olunur. Malın işletme stoklarına girinceye kadarki kur farkları da maliyet bedelinin bir unsuru olup, daha sonra ortaya çıkan kur farkları ve mal alımı ile ilgili finansman giderlerinin maliyete ilave edilmesi veya doğrudan gider yazılması işletme tercihiyle bağlı bir husustur (238 no.lu GV Genel Tebliği) İmal edilen emtia için se, maliyeti yukarıdaki şekilde belirlenen hammadde bedelinin yanı sıra, mamule isabet eden işçilik ve genel imalat giderleri ile ambalaj bedellerinin de maliyet bedeline dahil edilmesi zorunludur. Genel idare giderlerinden maliyete pay verilmesi ihtiyaridir.

İşletmenin mamul üretimi için satın aldığı veya imal ettiği hammaddeler ile dönem sonu itibariyle nihai aşamaya gelmemiş mamuller yani yarı mamuller ve işletme malzemeleri için de aynı esaslar geçerli olup, bunlar da VUK'nun 274 ve 275 inci maddelerine göre maliyet bedeli ile değerlendirilir. Kanunda hammadde, yardımcı malzeme, yarı mamul vb. stok kalemleri için ayrı ayrı bölümler açılmamış, tıpkı aynen alınıp satılan ticari emtia ile üretilen mamuller gibi bunlar da VUK'nun 274 ve 275 inci maddeleri içerisinde değerlendirilerek, değerlendirme ölçüsü olarak maliyet bedeli esas alınmıştır.

3. DEĞERİ DÜŞEN MALLAR EMSAL BEDELİ İLE DEĞERLENİR :

Bir işletmenin değerlendirme günü itibariyle (geçici vergi dönem sonları ile hesap dönemi sonu itibariyle) stoklarında bulunan emtia çeşitli nedenlerle değer kaybına uğrayabilir. Kanunda değer kaybına sebebiyet verecek etmenler iki başlık altında değerlendirilmiştir. Bunlardan birincisi, malın kalite veya evsafında yani fiziki özelliklerinde bir değişim olmaksızın çeşitli nedenlerle piyasa değerlerinin düşmesi durumu, diğeri ise yangın, deprem ve su basması gibi tabi afetler veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde meydana gelen fiziki değer kaybı durumudur.

Bu durumlardan ikincisi yani emtiada meydana gelen fiziki hasarlar nedeniyle oluşan değer kayıpları, VUK'nun 278 inci maddesinde düzenlenmiş bir husus olup bunlar için öngörülen değerlendirme ölçüsü emsal bedelidir. Bu konu Sirkülerimizin kapsamı dışındadır. Bununla birlikte deprem felaketi nedeniyle yayımlanmış olduğumuz 1999/101 no.lu Sirkülerimizde konu hakkında detaylı bilgi yer almaktadır.

İlki ise emtianın fiziki özelliklerinde bir değişim olmaksızın, ekonomik olarak değerinde meydana gelen değer kayıpları ile ilgilidir ve ekonomik kriz nedeniyle oluşan değer kayıpları buna en güzel örnektir. Bu durum VUK'nun 274 üncü maddesinde düzenlenmiş olup Sirkülerimizin konusunu teşkil etmektedir.

4. DEĞERİ DÜŞEN STOKLAR İÇİN EMSAL BEDELLE DEĞERLEME YAPABİLMEK İÇİN, BU STOK KALEMLERİNİN DEĞERLEME GÜNÜNDEKİ SATIŞ BEDELLERİNİN (PİYASA DEĞERİ) MALİYET BEDELİNDEN %10 VE DAHA FAZLA DÜŞÜKLÜK GÖSTERMESİ GEREKİR :

VUK'nun 274 üncü maddesine göre, emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla düşüklük gösterdiği hallerde VUK'nun 267 inci maddesinin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere emsal bedeli ölçüsü tatbik edilebilir. %10'un altındaki değer kayıpları, emsal bedelle değerlendirme imkanı vermez.

Stokların bu kapsamda emsal bedelle değerlendirilmesi için aranan bu şartın yerine gelip gelmediği ise, işletmenin 267 inci maddenin birinci sırasına göre kendi kendine belirlediği ortalama satış fiyatı esasına göre, yok eğer bu uygulanamıyorsa maddenin üçüncü sırasına göre takdir komisyonu tarafından belirlenen emsal bedellerin ortaya çıkmasından ve bunların maliyet bedeline nazaran %10 ve daha fazla değer düşüklüğü arz etmesi ile belli olacaktır. Bu oran sağlanmış ise, emsal bedel usulü uygulanabilecektir. Örneğin stoğunda 1200 adet (x) marka otomobil bulunan ve beher maliyet bedeli 9.000 YTL. olan bir otomobil pazarlama şirketinin VUK'nun 267 inci maddesine göre belirlediği emsal bedeli beher otomobil için 8.500 YTL ise, bu işletmenin 8.500 YTL üzerinden değerlendirme yaparak aradaki $(1.200 \times 500 =) 600.000$ YTL'yi gider yazma imkanı yoktur. Ancak belirlenen emsal bedeli 8.000 YTL ise, $(9.000 \times 0,90 =) 8.100$ YTL'nin altında olduğu için 8.000 YTL'lik emsal bedelle değerlendirme yaparak $(1.200 \times 1.000 =) 1.200.000$ YTL'yi gider yazma imkanı vardır.

5. EMSAL BEDELLE DEĞERLEME SADECE MUTADEN SATILAN EMTİA VE MAMUL İLE SINIRLI OLMAYIP HAMMADDE, YARDIMCI MALZEME, YARIMAMUL GİBİ SATIŞ KONUSU OLMAYAN STOK UNSURLARI İÇİN DE GEÇERLİDİR :

VUK'nun 274 üncü maddesinde *“emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla düşüklük gösterdiği.....”* şeklindeki ifadede emsal bedelle değerlendirme imkanının, sadece satışı yapılan emtia, mamul gibi stok unsurları için var olduğu, normalde satışı yapılmayan ve işletme için hammadde, işletme malzemesi, yarı mamul niteliği arz eden stoklar için var olmadığı gibi bir izlenim doğmaktadır. Ancak bu tamamiyle yanlış bir izlenimdir. Zira bir işletme bu hammaddeleri, işletme malzemelerini, yardımcı malzemeleri, ambalaj malzemelerini vs. mamul haline dönüştürerek bu mamulleri emsal bedeli ile değerlemek imkanına sahipken, henüz mamul haline getirilmemiş olması bu durumu değiştirmez. Kaldı ki eğer böyle bir anlayış doğru kabul edilirse o zaman işletmelerin henüz mamul haline getirilmemiş bu stok kalemlerinden temsili satışlar yapması gibi sunî davranışlar içine girmelerine sebebiyet verilmiş olur.

Bu sebeple bu tür stok kalemlerinin de değer düşüklüğü varsa emsal bedelle değerlendirilmesi imkanı mevcut olmalıdır. Bunların işletme tarafından satışı olmadığından, takdir komisyonu tarafından piyasa fiyatları esas alınarak kıymet takdiri yapılacağı açıktır.

6. EMSAL BEDELLE DEĞERLEME ESASLARI :

Emtia, mamul, hammadde, yardımcı malzeme, ambalaj malzemesi vb. stok kalemleri için değer düşüklüğü var ise öngörülen değerlendirme ölçüsü daha önceden de belirttiğimiz üzere VUK'nun 267'nci maddesinde yer alan emsal bedel usulüdür.

Stok kalemleri için bu maddenin ikinci sırasında yer alan maliyet bedeli ile değerlendirme yapmak VUK'nun 274'ncü maddesine göre mümkün olmadığı gibi zaten olayın özelliği gereği anlamlı da değildir.

Dolayısıyla değeri düşen işletme stoklarının değerlendirilmesinde 267'nci maddenin birinci veya üçüncü sırası uygulanacaktır. Maddenin üçüncü sırasına ilişkin düzenlemede belirtildiği üzere, eğer birinci sıraya göre emsal bedel tespit edilebiliyorsa o zaman takdir esası uygulanmayacaktır.

Maddede yer alan birinci sıra (ortalama fiyat esası) ve üçüncü sıra (takdir esası) hakkındaki düzenlemeler aynen aşağıdaki gibidir.

“Birinci sıra (Ortalama fiyat esası) : Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan “ortalama satış fiyatı” ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25'ten az olmaması şarttır.”

“Üçüncü sıra (Takdir esası) : Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.”

Aşağıda bu iki esas hakkındaki açıklamalarımız yer almaktadır.

6.1. Ortalama Fiyat Esası :

Görüldüğü üzere ortalama fiyat esasının uygulanabilmesi için aynı cins ve nevideki mallardan, 31.12.2008 tarihi itibarıyla bir değerlendirme yapılacak olursa öncelikle Aralık (2008), yoksa Kasım (2008) o da yoksa Ekim (2008) aylarında satış yapılmış olması ve her bir ay itibarıyla satış yapılan mal miktarının, değerlemesi yapılacak mal miktarlarının en az % 25'i kadar olması gerekir. Örneğin bir televizyon imalatçısı firma, 31.12.2008 itibarıyla mevcut 1.000 adet (x) marka 55 ekran televizyondan Aralık ayında 250 ve daha fazla adet satış yapmışsa o zaman bu satışların ortalama fiyatı, dönem sonunda mevcut 1.000 adet televizyona emsal teşkil edebilir. (% 10 ve daha fazla değer düşüklüğünün de var olması şartıyla). Yok eğer Aralık ayında 250 adetten daha az bir satış varsa o takdirde Kasım ayına bakılacak ve bu ayda 250 ve daha fazla olup olmadığı belirlenecek, varsa Kasım ayı satışlarının ortalaması alınacak, o da yoksa Ekim ayı tahlil edilecektir.

Ortalama fiyat belirlenirken Kanun'da belirtilmemiş olsa da basit ortalama değil ağırlıklı ortalamaya itibar edilmesi bize göre gereklidir. Basit ortalama usulü sağlıklı sonuçlar doğurabilir.

Ayrıca bu değerlendirme yapılırken, satış yapılan malların aynı cins ve neviden olmasına dikkat edilmesi gerekir. Birbirine benzer bile olsa farklı cins ve neviden malların birbirlerine emsal olması mümkün değildir. Bununla birlikte malların arasındaki bazı küçük nitelik farklılıklarının değerlemeye etki etmemesi gerektiğini düşünüyoruz. Bunun yanında giderilebilir nitelik farklılıklarının da giderildikten sonra benzer malların birbirine esas alınabileceği kabul edilmelidir. Örneğin bir otomobil pazarlama firmasının 2009 model 3.000 cc (Y) marka otomobilleri için o firmanın Aralık ayında yapmış olduğu 2008 model 3.000 cc (Y) marka otomobil satışları esas alınamamalıdır. Çünkü bir yıllık model farkı bilindiği üzere fiyatlar üzerinde önemli etkiler yaratmaktadır. Aynı şekilde 2009 model 3.000 cc (Y) marka otomobiller ile 2009 model 1.800 cc (Y) marka otomobiller kıyaslanamaz. Ama 2009 model 3.000 cc (Y) marka otomobillerden stokta kalanlar ile satış yapılanlar arasında aksesuar farklılıkları varsa bu farklılıklar giderilerek kıyaslama yapılabilir.

ÖRNEK : Bir demir-çelik üreticisi firmanın 31.12.2008 tarihi itibarıyla stoklarında 30.000 ton inşaat demiri mevcuttur. Bu demirlerin işletme kayıtlarına göre maliyet bedeli beher ton başına 900 YTL'dir. Firma Aralık ayında 12.000 ton inşaat demirinin tonunu ortalama 600 YTL'den satmıştır. Bu firma 30.000 ton demiri 900'YTL'lik maliyet bedeli yerine 600 YTL'lik emsal bedeli üzerinden değerleyip (300x 30.000 =) 9.000.000 YTL'lik değer kaybını gider yazabilir. Çünkü hem % 10'dan fazla değer kaybı olmuştur hem de Aralık ayında aynı cins ve neviden malların satış miktarı, değerlemesi yapılacak 30.000 tonun % 25'i olan 7.500 tondan fazladır.

267'nci maddede yer alan düzenlemeye göre emsal bedelinin bu şekilde mükellefçe bizzat hesaplandığı durumda bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kağıtlar olarak muhafaza edilecektir.

6.2. Takdir Esası :

Aynı cins ve neviden mallardan satış olmaması veya yeterli (aylık % 25'in üzerinde) satış olmaması nedeniyle emsal bedeli ortalama fiyat esasına göre tespit edilemeyen malların emsal bedelinin tespiti takdir komisyonlarınca yapılacaktır.

Bu durumdaki mal stoklarının değerlemesi için bağlı bulunulan vergi dairesine müracaat edilmesi gerekmektedir. İşletmenin bağlı olduğu vergi dairesi ile stokların bulunduğu yerin (depo, fabrika vs). vergi dairesi birbirinden farklı ise yine de bağlı olunan vergi dairesine başvurmak gerekir. Bu müracaatın değerleme günden önce veya sonra yapılmış olması fark etmemekle birlikte, takdir komisyonlarında geçecek sürecin de dikkate alınarak gecikmeksizin başvuru yapılmasında fayda vardır.

Takdir komisyonları bu değer takdirlerini yaparken o malların maliyet bedellerini, piyasa kıymetlerini, varsa işletmenin kendi satış fiyatlarını, malın cins ve nevi itibariyle özelliklerini vb. mutlaka araştıracaktır. Bu araştırmalarda mükelleflerin komisyonlara çalışmalarında yardımcı olacak tüm delilleri (borsa fiyatları, fiyat teklifleri, bağlı bulunulan dernek, oda, teşekküllerden malların piyasa fiyatları hakkında alınacak yazılar, sigorta bedelleri, mahkemelerce talep üzerine tespit edilmiş bedeller, fiyat listeleri vb.) bir dosya halinde sunmalarında yarar vardır.

Takdir Komisyonları VUK'nun 72'nci maddesi uyarınca illerde defterdarın, ilçelerde mal müdürünün (müstakil vergi dairesi olan ilçelerde ilgili vergi dairesi müdürünün) veya bunların tevkil edecekleri memurların başkanlığı altında ilgili vergi dairesinin yetkili iki memuru ile seçilmiş iki üyeden oluşur. Vergi dairesinden olmayan iki üye tüccarlar için ticaret odasınınca, diğer sanat ve meslek erbabı için bunların mensup oldukları mesleki teşekküllerce kendi üyeleri arasından veya hariçten seçilir.

7. EMSAL BEDELLE DEğERLEME YAPILMASI HALİNDE MUHASEBE KAYITLARI :

Değeri düşen mallar için düşük değerle değerleme yapılması halinde kayıtlar iki şekilde yapılabilir.

- Doğrudan stoklarda görünen değerin düşürölmesi,
- Stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılması.

Bunlardan ilki ikincisine göre daha basittir ve takip gerektirmez. Stokta meydana gelen değer düşüklüğü doğrudan ilgili stok kalemlerine alacak kaydı, karşılığında ise gider kaydı yapmak suretiyle işlem kayıtlara alınır.

Eğer ikinci usul tercih edilirse, ilgili stok kaleminin kayıtlı değerinde herhangi bir oynama yapılmayacak, stok değer düşüklüğü karşılığı olarak alacak kayıt, karşılık gideri olarak borç kayıt atılacaktır. Bu usulü benimseyenlerin müteakip dönemlerde ilgili stok kaleminden satış yapıldıkça veya imalata sevk edildikçe ve buradan imal edilen mal satıldıkça, karşılık hesabını kapatarak gelir yazmaları gerekir. Yani bu usulde karşılık ayrılan stok kaleminin, satılan mal/mamul maliyetine gidişinin takibi gerekir.

8. DİğER HUSUSLAR :

- İlgili stok kalemlerinin emsal değerleri hakkında daha önce yargı organlarınca re'sen alınmış kararlar varsa bunlar emsal bedel yerine geçer.
- İşletmelerin tanıtım amaçlı yaptıkları indirimler, sezon sonu indirimleri vb. rutin mevsimsel hallerle kendi iradesi ile ortaya çıkan fiyat düşüklükleri emsal bedelle değerlemeye gerekçe olmamalıdır.
- Değeri düşen mallarla ilgili olarak emsal bedelle değerleme yapıldıkı durumlarda bunların alımlarında yüklenilen KDV'lerin iptali söz konusu değildir. Zira ortada bir zayıat durumu yoktur.

Saygılarımızla.