

Sirküler Tarihi : 12.01.2009
Sirküler No : 2009/028

2008 SON DÖNEM GEÇİCİ VERGİSİNDE VE YILLIK GELİR/KURUMLAR VERGİSİNDE (VERGİSEL AÇIDAN) UYGULANACAK STOK DEĞERLEME YÖNTEMİ HAKKINDA HATIRLATMALAR VE ÖZELLİKLİ DURUMLAR

1. GENEL BİLGİ :

Bilindiği gibi, stoklar vergisel açıdan değerlemeye tabi tutulurken Vergi Usul Kanunu'nun değerleme ile ilgili hükümlerine göre işlem yapılmaktadır.

Stokların değerleme ölçüsü maliyet bedelidir. Maliyet bedeli iktisadî bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara bağlı bilumum giderlerin toplamını ifade eder. (VUK, Md:274 ve 262) İmal edilen emtialarda maliyet bedelinin hangi unsurları içerdiği ise VUK'nun 275 inci maddesinde şu şekilde sıralanmıştır :

- Mamulün vücuda getirilmesinde sarfolunan iptidai ve ham maddelerin bedeli,
- Mamule isabet eden işçilik,
- Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse,
- Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir),
- Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

"Stok değerlendirme ölçüsü" olarak maliyet bedelinin esas alınacağı ve maliyet bedelinin ihtiva ettiği unsurlar kanun metninde açıkça belirtilmiştir. Buna karşın, hangi "stok değerlendirme yöntemi" nin uygulanacağı konusunda bağlayıcı bir hükme yer verilmemiş, aksine imal edilen mallarla ilgili olarak mükelleflerin, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini 275 inci maddede sayılan unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilecekleri hükme bağlanmıştır. (VUK. Md:275 Son Fıkra).

Mükelleflere tanınan bu seçimlik haktan dolayı, vergi uygulamasında eskiden beri hakim olan anlayış öncelikle ve mümkünse stokta kalan malların bilinen kesin maliyetleri üzerinden değerlendirilmesi -ki bu "has maliyet", "gerçek maliyet" vb. adlarla anılmaktadır- bilinmiyor ise muhasebe literatüründe kullanılan yöntemlerden işin mahiyetine uygun olanının seçilerek (tercih edilerek) kullanılmasıdır. Literatürde yaygın olarak kullanılan stok değerlendirme yöntemleri "ilk giren ilk çıkar" (FIFO), "ağırlıklı ortalama maliyet" ve "hareketli ağırlıklı ortalama maliyet" yöntemleridir. Literatürdeki bir diğer stok değerlendirme yöntemi olan "son giren ilk çıkar" (LIFO) yönteminin vergisel amaçlı değerlemede kullanılıp kullanılamayacağı uzun yıllar tartışılmış; 01.01.1996'dan itibaren VUK'na eklenen özel bir hükümle belli şartlar altında uygulanabilmesi sağlanmış, 01.01.2004 itibarıyla uygulanmasını düzenleyen bu hüküm yürürlükten kaldırıldığı için yeniden tartışılmalı hale getirilmiştir. (Vergi İdaresi LIFO'nun uygulanmasını düzenleyen kanun hükmünü, bir nevi uygulanmasına "izin veren" bir hüküm gibi algılamakta ve bu hükmün yürürlükten kalkmış olmasını LIFO'nun artık uygulanmasının mümkün olmadığı şeklinde yorumlamaktadır. Ancak bunun aksini savunan görüşler de vardır.)(*)

(*) Bu konuda 22.06.2004 tarih ve 2004/109 no.lu Duyurumuza bakılabilir.

Vergi mevzuatının yukarıda LIFO ile ilgili düzenlemeleri dışında muhasebe literatüründe kabul gören stok değerleme yöntemlerinden hangisinin ve ne şekilde kullanılacağına dair mevzuatımızda bir sınırlama bulunmamaktadır. Sadece Geçici Vergi ile ilgili konuları düzenleyen 217 no.lu Gelir Vergisi Tebliğinde geçici vergi ve yıllık vergi uygulamasında tercih edilen stok değerleme yönteminin aynı yöntem olması gerekliliğinden bahsedilmektedir ki bu husus Sirkülerimizin konusunu oluşturmaktadır.

2. 2008 YILINDA STOK DEĞERLEME YÖNTEMİ TERCİHİNİ ETKİLEYEN OLAYLAR :

Bir işletmenin faaliyette bulunduğu sektörün durumuna göre, kendi bünyesine en uygun stok değerleme yöntemini belirledikten sonra normal şartlar altında bu yöntemi değiştirmesi pek beklenmez. Ancak gerek işletmenin kendisinden ve gerekse işletme dışındaki olaylardan kaynaklanan gelişmeler stok değerleme yönteminin gözden geçirilmesini ve değiştirilmesini gerekli kılabilir.

Nitekim 2008 yılının son çeyreğinde açığa çıkan ekonomik krizin yol açtığı bazı gelişmeler, işletmelerin pek çoğunu, eskiden beri uygulamakta oldukları yöntemi gözden geçirmek durumunda bırakabilir. Örneğin ;

- 2008 yılı ortalarına kadar istikrarlı bir yükseliş trendine sahip olan pek çok malda ani ve keskin fiyat düşüşleri; ciddi fiyat dalgalanmaları yaşanmıştır.
- 2008 son çeyreğine kadar nispeten istikrarlı seyreden döviz kurlarında önemli oranda yükselişler olmuştur.
- Çapraz kurlarda önemli dalgalanmalar olmuştur.

2008 yılının son çeyreğinde ortaya çıkan yukarıdaki gelişmeler, işletmelerin yılın ilk üç geçici vergi döneminde karşı karşıya bulundukları ortam ile kıyaslandığında, maliyet yapılarını/seviyelerini büyük ölçüde değiştirmiş olduğundan, 31.12.2008 itibarıyla gerek 4. Dönem Geçici Vergisi ve gerekse Yıllık Gelir ya da Kurumlar Vergisi açısından stok değerleme yönteminin de sorgulanması ve gerekirse değiştirilmesi ihtiyacının doğmasına yol açmış olabilir.

Örneğin, yıl içinde “*ağırlıklı ortalama fiyat*” yöntemini uygulayan bir işletmede, hammadde maliyetlerinin yılın son çeyreğindeki alımlarda önemli oranda düşmüş olması durumunda, 31.12.2008 stok değerlemesinde ağırlıklı ortalama fiyat yöntemi yerine FIFO yönteminin uygulanması vergisel açıdan daha avantajlı sonuç verebilir.

3. İLK ÜÇ GEÇİCİ VERGİ DÖNEMİNDE UYGULANAN STOK DEĞERLEME YÖNTEMİ DÖRDÜNCÜ GEÇİCİ VERGİ DÖNEMİNDE (VE DOLAYISIYLA YILLIK GELİR VEYA KURUMLAR VERGİSİNDE) DEĞİŞTİRİLEBİLİR Mİ?

Bu konuda işletmeleri, daha doğrusu değerleme yapılacak stokları iki gruba ayırmak gerekmektedir:

1. Grup : Has ya da Gerçek Maliyet Yöntemi Uygulanması Gerekenler :

Belli bazı sektörler ve mallar açısından (örneğin otomotiv, elektronik eşya vb. gibi seri numarası ile takip edilen mallar) gerçek maliyet yöntemi uygulanması gerekliliği eskiden beri uygulanmış genel kabul gören bir yaklaşım olduğundan yıl sonunda da değiştirilemez. Bilfiil yıl sonu stokunda mevcut olan seri numarası belli malın gerçek maliyeti ne ise değerleme o tutarla yapılacaktır.

2. Grup : Yukarıdakiler Dışında Kalan Sektörler veya Mallar :

Bu tür stoklarda muhasebe literatüründe yer alan ve yukarıda kısaca anılan değerleme yöntemlerinden işlemin mahiyetine uygun olan birine göre değerleme yapılır. Bir yıl uygulanan yöntemin ertesi yıl değiştirilmesi mümkündür. Yani seçilen yöntemin en az örneğin 3 yıl

uygulanması gibi bir zorunluluk yoktur. Yıl içinde Geçici Vergi dönemlerinde uygulanmış olan yöntemin yıl sonunda Gelir veya Kurumlar vergisi açısından değiştirilip değiştirilemeyeceği ise tartışmalıdır.

217 no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin "Maliyet Tespit Yönteminin Seçimi" başlığını taşıyan 3.3. no.lu bölümünde şu açıklamaya yer verilmiştir :

"Değerleme işleminde mükellefe seçimlik hak tanındığı durumlarda, yıllık olarak yapılacak tercih geçici vergi uygulamasında da dikkate alınacaktır. Örneğin, maliyet tespit yöntemi olarak son giren ilk çıkar (LIFO) yöntemini seçen bir mükellefin geçici vergi açısından da uygulama süresi boyunca bu yöntemi kullanması gerekmektedir. Aynı şekilde, geçici vergi döneminde (LIFO) yöntemi uygulanmaya başlanmışsa hesap dönemine ilişkin gelir veya kazancın tespitinde de bu yöntem kullanılacaktır."

Tebliğde yapılan bu açıklama ve verilen örnekten, Geçici Vergide uygulanan yöntemin yıl sonundaki tercihi de ifade ettiğinin kabul edildiği, yıl sonunda GV ve KV açısından bu tercihin değiştirilmemesinin istendiği anlaşılmaktadır. Gelir İdaresinin bu görüşüne aşağıdaki gerekçelerle katılmıyoruz :

- Gelir ve Kurumlar Vergisinde vergilemenin "yıllık" bazda yapılması esası terk edilmemiştir. Aslolan kazancın "yıllık" esasta tespitidir. Dolayısıyla Geçici Vergi dönemlerinde adı üstünde "geçici" olarak yapılan hesaplamalardaki tercihler yıl sonunda gözden geçirilebilmeli ve gerekirse değiştirilebilmelidir.
- Yasada dahi, "Geçici vergi matrahının hesaplanmasında dönem sonu mal mevcutları, kayıtlar üzerinden tespit edilebilir" (GVK Mükerrer Md.120) gibi mükelleflere belli bir serbesti tanıma amacını güden hükümler bulunduğu halde, Gelir İdaresinin Tebliğ metninde tercihlerin değiştirilemeyeceği şeklinde aşırı kısıtlayıcı kurallar koyması amacını aşmaktadır. Bu yönüyle kısıtlamanın kanuna aykırı olduğu düşüncesindeyiz. Kaldı ki, GVK'nun Mükerrer 120 inci maddesine göre Gelir İdaresinin Geçici Vergi uygulamasında sadece usulleri tespit etme yetkisi bulunmaktadır, esasları hakkında kural koyma yetkisi bulunmamaktadır.
- Bilindiği gibi Geçici Vergi bir takvim yılının birbirinden ayrı 3'er aylık dönemleri itibariyle ayrı değil, 3,6,9 ve 12 aylık dönemler şeklinde kümülatif esasta uygulanmakta, 2. dönemden itibaren sırasıyla her bir dönem kendisinden önceki 3,6 ve 9 aylık dönemi de kapsayacak şekilde vergilemeye konu olmaktadır. Dolayısıyla her bir Geçici Vergi dönemi aynı yıl içinde kendisinden önce gelen Geçici Vergi dönemlerine ait işlemleri de kapsamakta olduğundan, her bir dönem bağımsız bir değerlendirme/vergileendirme dönemi gibi düşünülmeli ve stok değerlendirme yöntemi de dahil, tercih değişikliklerine açık olmalıdır.
- Mutlaka bir sınırlama getirilecekse bize göre, en fazla IV. Dönem Geçici Vergisi ile Yıllık Gelir veya Kurumlar Vergisi arasında bir tercih uyumu olması gerektiğinden söz edilebilir. Zira, II., III. ve IV. Dönem Geçici Vergi çalışmalarında, sırasıyla ilk üç ay, ilk altı ay, ilk dokuz ay sonuçları yeniden inşa edilmekte, önceki sonuç mahsup yoluyla iptal edilmektedir.
- Ayrıca 217 no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin çıkarılmış olduğu yılda, LIFO ile değerlendirme halen Kanunda yer alan alternatif bir yöntem olduğu için Tebliğ'deki bu düzenlemenin ve verilen örneğin özellikle LIFO ile diğer yöntemler arasındaki tercih ile alakalı olduğunu düşünüyoruz.

Dolayısıyla, ilk üç dönemde uygulanan yöntemin en geç IV. Dönem Geçici Vergisinde gözden geçirilebileceği ve gerekirse değiştirilebileceği, IV. Dönemde uygulanan yöntemin yıllık vergide de uygulanması gerektiği görüşündeyiz.

4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME :

2008 yılına özgü kriz koşulları pek çok işletmede, 31.12.2008 itibarıyla gerek IV. Dönem Geçici Vergisi ve gerekse Yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi açısından, yıl içinde daha önceki Geçici Vergi dönemlerinde uygulanmış olan stok değerlendirme yönteminin gözden geçirilmesi ve değiştirilmesi ihtiyacını ortaya çıkarmış olabilir.

217 no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde böyle bir tercih değişikliği yapılamayacağı açıklanmış olmakla beraber yukarıda yer verdiğimiz gerekçelerle, böyle bir tercih değişikliğinin 2008 IV. Geçici Vergi Dönemini de kapsayacak şekilde yapılarak Yıllık Gelir veya Kurumlar Vergisinde de değiştirilmiş bu tercihin uygulanmasının yasal açıdan savunulabilir olduğunu düşünüyoruz.

Diğer taraftan bu Sirkülerimize konu olan, stokların değerlemesinde uygulanacak yöntemin seçimi ile, yine 2008 yılına özgü olarak ortaya çıkmış bulunan ve 2009/17 no.lu Sirkülerimizde etraflıca açıklanmış bulunan “*Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı*” ayrılması birbirinden farklı iki ayrı konu olup, işletmelerin öncelikle seçtikleri değerlendirme yöntemine göre maliyet bedeli ölçüsünü kullanarak dönemsonu stok değerlerini tespit etmeleri daha sonra, bu stoklar için şartlar mevcutsa ve isteniyorsa “*Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı*” ayırmaları gerekecektir.

Şüphesiz, bu Sirkülerimize konu edilen, stok değerlemesinde kullanılacak yöntem hakkındaki tercih değişikliği sadece vergisel açıdan (VUK’na göre) yapılacak değerlendirme ile ilgili ve sınırlı olup, SPK ve UFRS standartlarına göre hazırlanacak mali tablolar açısından yapılacak değerlemede ilgili standartların dikkate alınması gerekmektedir.

Saygılarımızla.