

T.C.

**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

**BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**

**Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü**

**Sayı : B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-267-67**

**01/03/2012**

**Konu : İmalat fireleri ve değeri düşen malların  
değerlemesi.**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden, ... ve ... üretimi yapan şirketinizde üretime giren hammadde / malzemelerde üretim sırasında oluşan firelerin büyük bölümünün hurda malzeme olarak değerlendirilebilir nitelikte olduğu ve bunların emsal bedellerle satışa konu edildiği, ayrıca üretimde kullanılmak üzere tedarik edilen hammadde / malzemelerin stokta bekleme esnasında paslanma, kırılma, bozulma veya üretiminde kullanılacağı aracın veya modelin üretimden kalkması v.b nedenlerle kullanım özelliğini yitirmesi nedeniyle hurda malzeme olarak satışının düşünüldüğü belirtilmek suretiyle gerek bu atıkların gerekse üretim firelerinin ne şekilde değerlendirileceği hususunda tereddüt olduğundan Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Değeri düşen malların değerlemesine ilişkin hükümleri içeren 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 278 inci maddesine göre, yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değerlendirilmektedir.

Anılan maddede yer alan "önemli bir azalış" ifadesi iktisadi kıymetlerin piyasa değerini ve kullanılma özelliklerini normalin üzerinde kaybetmelerini ifade etmektedir. Diğer bir ifade ile anılan madde fiziken mevcut ancak normal değerinin altında bir değere sahip malların değerlemesini düzenlemektedir.

Aynı Kanunun 267 inci maddesinde emsal bedel ve emsal bedelin tespit şekillerine ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre, kıymeti düşen emtiada değer düşüklüğü emtianın tamamında aynı ölçüde gerçekleşmeyeceğinden, emsal bedelin ortalama fiyat esasına veya maliyet bedeline göre tespiti mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle, emsal bedeli ancak "takdir esasına" göre belirlenebilmektedir. Bunun için de Vergi Usul Kanununun 72 nci maddesinde yer alan Takdir Komisyonlarına başvurulması gerekmektedir.

Diğer taraftan, "fire" kavramına ilişkin olarak Vergi Mevzuatımızda her hangi bir düzenleme yer almamakla birlikte değerlendirme açısından fire, bir malın üretim veya tüketim aşamalarında kendiliğinden oluşan ve miktarı kesin olarak tespit edilemeyen, ancak envanter sırasında kayıtlardan ortaya çıkarılabilen bir azalmayı ifade etmek için kullanılmaktadır. Dolayısıyla, bir malın imalat sürecinde veya tüketiciye arzına kadar kendi doğal akışı içerisinde, ticari ve teknik icaplara uygun olarak uğradığı kayıpları fire olarak kabul etmek gerekmektedir. Bu bağlamda, ticari emtialar fiziksel özellikleri gereği buharlaşma, erime, kuruma, çekme, ya da sızma, dökülme gibi nedenlerle miktarsal azalmaya maruz kalabilmektedirler. Ayrıca emtianın stok, nakil ve satış aşamalarında kırılma, çürüme, yırtılma gibi nedenlerle kısmi fiziksel kayba veya değer kaybına uğraması mümkündür. Yine ticari emtianın bulunduğu koşullar, depo edilme biçimi ve sınai mal üretiminde kullanılan teknik ve üretim koşulları gibi pek çok nedenle de fire oluşabilmektedir.

Nitekim, 60/2011-1 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Sirkülerinin 8.1.3.3. bölümünde "Fire, bir malın imalat sürecinde veya tüketiciye arzına kadar kendi doğal akışı içinde uğradığı fiziksel kayıp olarak tanımlandığından, imalat sırasında veya sonrasında meydana gelen firelerin zayi olan mal kapsamında değerlendirilmesi mümkün

bulunmamaktadır. Bu durumda, daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin de düzeltilmesine gerek yoktur. Ancak, yasal düzenleme veya ilgili mesleki kuruluşlar tarafından belirlenen fire miktarını aşan kayıplara ilişkin giderlerin, Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indiriminin kabul edilmemesi halinde, bu giderler dolayısıyla yüklenilen KDV'nin de indirim konusu yapılması mümkün değildir." açıklamasına yer verildikten sonra,

- Akaryakıtın depolanması sırasında ortaya çıkan ve ilgili kuruluşlar tarafından belirlenen oranlar dahilindeki kayıpların,

- Balık çiftliklerinde balık üretimi esnasında pazarlama aşamasına ulaşınca kadar geçen süreçte, balık üretim ve besleme firesi olarak oluşan balık ölümlerinin,

- Tavuk çiftliklerinde, üretimin doğal sonucu olarak ortaya çıkan kayıpların

- Hazır giyim eşyası dikiminde veya ayakkabı yapımında üretim sürecindeki kesme, biçme, dikme gibi işlemlerin doğal sonucu olarak ortaya çıkan kayıpların

fire olarak değerlendirilmekte olduğu ifade edilerek, bunlara ilişkin olarak yüklenilen KDV nin indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir.

Anılan sirkülerdeki örneklerden de anlaşılacağı üzere, fire kendiliğinden meydana gelen bir azalmayı ifade etmekte olup, bu durumda fiziken mevcut olan bir emtia bulunmadığından, değerlendirilecek bir emtiadan da söz etmemiz mümkün değildir.

Ayrıca, üretime giren ilk madde ve malzemelerde üretim sırasında fireler ortaya çıktığı gibi hurda, üretim artığı, tali ürün vb kalemler de ortaya çıkabilmektedir. Örneğin, taş kömüründen kok kömürü elde edilmesi sırasında oluşan katran, ham benzol ve naftalin yan ürünken, marangoz atölyelerinde ağaçların işlenmesi aşamasında ortaya çıkan tahta parçaları üretim artığı, bu aşamada oluşan toz ise firedir. Yine dokuma tesislerindeki tarak artıkları v.b. ile konfeksiyon işletmelerindeki kumaş kırıntıları ise hurda, ıskarta, deşe veya döküntü olarak adlandırılmakta olup, bunların "fire" kapsamında değerlendirilmeleri mümkün bulunmamaktadır.

Yukarıda yer alan hükümler uyarınca; şirketinizce üretilen ... ve ... bünyesine giren ilk madde ve malzemelerde üretim sırasında ortaya çıkan ve hurda değeri bulunduğu ifade edilen kıymetler nevine göre üretim artığı, tali ürün veya yan ürün vasfına sahip olmaları veya ekonomik bir değer taşımaları durumunda "fire" kapsamında değerlendirilmeleri mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, stokta bekleme esnasında paslanma, kırılma, bozulma veya üretiminde kullanılacağı aracın veya modelinin üretimden kalkması v.b. nedenlerle kullanım özelliğini yitirmesi nedeniyle hurda malzeme olarak satışı düşünülen hammadde / malzemelerin de "fire" kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bu nedenle, söz konusu kıymetlerin Vergi Usul Kanununun 278 inci maddesi gereğince değeri düşen mallar kapsamında değerlendirilmek suretiyle, değer tespiti için Takdir Komisyonuna müracaat edilmesi ve komisyon kararı uyarınca işlem tesis edilmesi gerekmektedir.

60/2011-1 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Sirkülerinin 8.1.3.2. bölümünde "Malın tamamen yok olmaması, ancak değerinde önemli derecede düşüklük meydana gelmesi halinde malın zayi olması hükümleri geçerli olmayacaktır. Bu durumda malların zayi olması değil, düşük bedelle veya zararına satışı söz konusu olacağından, bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılabileceği tabiidir." açıklamasına yer verilmiş,

- 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 yapılabileceği örnek verilerek açıklanmıştır.

Ancak, üretim sırasında ortaya çıkan kıymetlerin üretim artığı, tali ürün veya yan ürün vasfına sahip olmamaları ve ekonomik bir değer taşımamaları durumunda ise bunların "fire" kapsamında değerlendirileceği tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(\*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(\*\*) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(\*\*\*) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.