

Yaş meyve ve sebzelerde gerçekleşen firelerin gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	E-25953680-045.02-6823
Tarih	08.02.2023

T.C.

ORDU VALİLİĞİ

Defterdarlık Gelir Müdürlüğü

Sayı : E-25953680-045.02-6823

08.02.2023

Konu : Yaş meyve ve sebzelerde gerçekleşen firelerin gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı

İlgi : .../.../... tarihli ve evrak kayıt numaralı özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden, tezgahlar ve pazar yerleri vasıtasıyla sebze ve meyve perakende ticareti (manav) faaliyetinde bulunduğunuz ve işletme hesabı esasına göre defter tuttuğunuz, satışını yaptığınız ürünlerin halden alınıp satışı yapılanaya kadar ezik, çürük, kırık, kartlaşmış, sararmış, siyahlaşmış, bozuk şekilli olanlar ile çok küçük ve çok büyük olanların ayrılması sonucunda % 15 ile % 30 arasında fire olduğu ve bu ürünlerin çöpe atıldığı anlaşılmış olup, söz konusu firelerin defter kayıtlarınızdan düşülmesi için aylık ya da 3 aylık dönemlerde hasılat üzerinden fire hesaplanmasının mümkün olup olmadığı, fire hesaplaması mümkün ise fire oranlarının nasıl hesaplanacağı, düşülen fire miktarlarının maliyete mi ekleneceği ile fire miktarlarına ilişkin olarak yüklenilen katma değer vergisinin indirim konusu yapıp yapılmayacağı ve bu kayıtların defter beyan sistemine nasıl intikal ettirileceği hususlarında Defterdarlığımız görüşü talep edilmektedir.

GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu, ticari kazancın ise Vergi Usul Kanunu hükümlerine ve bu kanunda yazılı gerçek (Bilânço veya işletme hesabı esas) veya basit usule göre tespit edileceği belirtilmiştir.

Aynı Kanunun "İşletme hesabı esasında ticari kazancın tespiti" başlıklı 39 uncu maddesinde;

"İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır.

(Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder.)

Emtia alım ve satımı ile uğraşanlarda ticari kazancın bulunması için hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hâsılata, dönem başındaki emtia mevcudunun değeri ise giderlere ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulur."

hükmüne yer verilmiştir.

Ayrıca, anılan Kanunun 40 ıncı maddesinde safi ticari kazancın tespitinde indirilecek giderler belirtilmiş ve söz konusu maddede mal alım satımı sırasında meydana gelen fire ve zayıatın gider yazılacağına dair bir hükme yer verilmemiştir.

VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 174 üncü maddesinde, "*Defterler hesap dönemi itibariyle tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır.*

Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır.

...

Yeniden işe başlama veya işi bırakma hallerinde, hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süresi, hesap dönemi sayılır.

...",

- 186 ncı maddesinde, "*Envanter çıkarmak, bilânço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir.*

Şu kadar ki; ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mûtat olmıyan malların değerleri tahminen tesbit olunur.

Mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade eder."

- 194 üncü maddesinin birinci fıkrasında, "*İşletme hesabının sol tarafını gider, sağ tarafını hasılat kısmı teşkil eder.*

1. Gider kısmına: Satın alınan mallar veya yaptırılan hizmetler karşılığında ödenen veya borçlanılan paralar ve işletme ile ilgili diğer bütün giderler;

2. Hasılat kısmına: Satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hasılat;

kaydolunur."

- 191 inci maddesinde, "*Envantere alınan iktisadi kıymetler bu kanunun "değerleme"ye ait üçüncü kitabında yazılı esaslara göre değerlendirilir."*

- 195 inci maddesinde, "*İşletme hesabı esasına göre defter tutanlardan emtia üzerine iş yapanlar, **emtia envanteri** çıkarmaya mecburdurlar.*

Emtiaya, satmak maksadiyle alınan veya imal edilen mallarla iptidai ve ham maddeler ve yardımcı malzeme dahildir. Emtia envanteri, muamelelere ait kayıtlarla karıştırılmamak şartıyla yeniden işe başlama halinde işletme defterinin baş tarafına, müteakiben de her hesap dönemi kapandıktan sonra muamele kayıtlarını takip eden sayfalara yazılır. İstiyenler ayrı bir envanter defteri tutarak emtia envanterlerini bu deftere kaydedebilirler."

- 196 ncı maddesinde, "*İşletme hesabı esasına göre defter tutanlar her hesap döneminin sonunda (İşletme hesabı hulasası) çıkarırlar. İşletme hesabı hulasasına aşağıdaki maddeler birer kalemde ayrı ayrı yazılır.*

A) Gider tablosuna:

1. Çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki emtia mevcudunun değeri;

2. Hesap dönemi zarfında satın alınan emtianın değeri ile yapılan bilumum giderler.

B) Hasılat tablosuna:

1. Hesap dönemi zarfında satılan emtianın değeri ile hizmet karşılığı ve sair suretle alınan paralar;

2. Çıkarılan envantere göre hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri."

hükümleri yer almaktadır.

Ayrıca aynı Kanunun 258 inci maddesinde değerlendirme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti olduğu; 259 uncu maddesinde değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetlerin esas tutulacağı; 274 üncü maddesinde, emtianın maliyet bedeliyle değerlendirileceği; 278 inci maddesinde, 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 maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartaların emsal bedeli ile değerlendirileceği hükme bağlanmıştır.

Mezkur Kanunun 278 inci maddesinde, kıymetin azalış nedenleri teker teker sayılmış ve söz konusu nedenlerin sonuna "gibi" edatı eklenerek, benzeri durumlar nedeniyle emtianın değerinde önemli miktarda azalma olduğu takdirde emsal bedel ile değerlendirme yapılacağı belirtilmiş olup, maddede yer alan "önemli bir azalış" ifadesi emtianın piyasa değerini ve kullanılma özelliklerini normalin üzerinde kaybetmesini ifade etmektedir. Diğer bir ifade ile anılan madde fiziken mevcut ancak normal değerinin altında bir değere sahip malların değerlemesini düzenlemekte olup, bu kapsamda emsal bedel takdir komisyonu tarafından belirlenmekte, takdir komisyonu tarafından takdir edilen emsal bedel mükellefler tarafından değer düşüklüğüne uğrayan iktisadi kıymetin değeri olarak kayıtlara intikal ettirilmekte, değer düşüklüğü ise ilgili dönemde gider olarak kayıtlara intikal ettirilmektedir.

Diğer taraftan, 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. 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. Gerek dönem başı gerekse dönem sonu fiili mal stoklarının ne şekilde tespit edileceği ise Vergi Usul Kanununun 186 ncı maddesinde belirtilmiştir.

Bu kapsamda, mal dengesi bakımından, kaydi dönem sonu stokunun değeri yerine fiili dönem sonu stokunun değeri dikkate alınacağından, fire miktarları da otomatik olarak gider yazılmış, başka bir deyişle, dönem sonu stoku, miktar olarak fire miktarı kadar eksik gösterilmiş olacaktır.

Buna göre, işletme hesabına göre defter tutan mükellefler tarafından satın alınan mallar karşılığında ödenen veya borçlanılan tutarlar defterin gider kısmına doğrudan doğruya gider olarak kaydedildiği için fireler de başlangıç aşamasında kayıtlara gider olarak kaydedilmektedir. Bu nedenle, fire adı altında sonradan defterlerde mükerrer bir gider kaydının yapılması veya hasılatтан düşülmesi imkan dahilinde değildir.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

60 No.lu 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 ulaşmaya 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.

Buna göre; tarafınızca hallerden alınan yaş meyve ve sebzelerde meydana gelen fire miktarlarına (yasal düzenleme veya ilgili mesleki kuruluşlar tarafından belirlenen fire miktarını aşmamak kaydıyla) ilişkin olarak yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, fire miktarını aşan kayıplar nedeniyle yüklenilen KDV'nin ise indirim konusu yapılması mümkün bulunmayıp, bu kayıplara ilişkin olarak hesaplanacak KDV'nin beyannamenin "İlave edilecek KDV" satırına yazılmak suretiyle düzeltilmesi gerekmektedir.

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.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026