



KIYMETİ DÜŞEN - İMHA EDİLEN EMTİANIN DEĞERLENMESİ

Menderes Çetin

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Türkiye, e-mail: menderescetin@hotmail.com

Mükelleflerin faaliyetleri sırasında ticaretini veya üretimini yaptığı emtada yangın, deprem, su basması gibi afetler veya bozulmak, çürümek, kırılmak vb. sebeplerle değer düşüklüğü meydana gelebileceği gibi emtianın imhasının gerekeceği durumlar da olabilir. Böyle bir durumda mükellefler Vergi Usul Kanunu hükümleri dâhilinde kendilerine tanınan haklardan yararlanarak değeri düşen/imha edilen emtialarını gider kayıt edebilirler.

Makalemizde; Vergi Usul Kanununun 278 - Kıymeti Düşen Mallar ve 278/A - İmha Edilmesi Gereken Mallar maddeleri kapsamında ilgili genel tebliğde yer alan usuller çerçevesinde mükellefe tanınan haklar açıklanmaya çalışılmıştır.

A. İmha Edilen Emtianın Değerlenmesinde Genel Uygulama

1. İmha Edilen Emtianın Değerinin Takdir Komisyonu Tarafından Tespit Edilmesi

Yangın, deprem ve su basması gibi doğal afetler nedeniyle veya bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi nedenlerle iktisadi kıymetin imha edilmesinin gerektiği hallerde, bu kıymetlerdeki değer düşüklüğü takdir komisyonu¹ marifetiyle tespit edilir.

Takdir komisyonu tarafından takdir edilen emsal bedel değer düşüklüğüne uğrayan iktisadi kıymetin değeri olarak (takdir komisyonu kararının tebliğ edildiği tarihte) kayıtlara intikal ettirilir. Değer düşüklüğü ilgili dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

2. Emtianın İlgili Bakanlık Veya Yetkili Kurum Görevlilerinin Yer Aldığı Bir Komisyon Nezdinde İmha Edilmesi

İmha işleminin, esas itibarıyla, takdir komisyonu nezaretinde gerçekleştirilmiş olması gerekse de, kıymeti düşen emtiadan; son kullanma tarihinin geçmesi veya kalite standartlarına uygun olmamaları ya da çevreye ve insan sağlığına zarar verecek nitelikte olmaları gibi nedenlerle imha edilmesi gerekenler bakımından, takdir komisyonuna başvurulmaksızın ilgili bakanlık veya yetkili kurum görevlilerinin de yer aldığı bir komisyon nezdinde tutanakla tespit edilmek suretiyle malların imha edilebilmesi de mümkündür.

¹ Takdir Komisyonu; illerde defterdarın, ilçelerde malmüdürünün (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 kurulur. Takdir komisyonlarının görevi; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca, yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak ile vergi kanunlarında yazılı fiat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmektir.



Bu durumda, imha edilecek emtianın niteliğine göre, ilgili mevzuat gereği yetkili/ilgili bakanlık veya kurum görevlileri ve bu emtiayı imha etmeye yetkili müessese ile mükellefin temsilcilerinin de yer aldığı bir komisyon nezdinde imha işleminin yapılması ve bu durumun komisyon tarafından tutanakla tespit edilmesi gerekmektedir.

Mükelleflerce bu şekilde gerçekleştirilen imha işlemine ilişkin düzenlenen tutanağa dayanılarak (imha işlemine ilişkin olarak düzenlenen tutanağın tebliğ edildiği tarihte) gerekli yasal kayıtlar yapılır. Söz konusu imha tutanağı ile imha işlemine dayanak diğer belge ve vesikaların istenildiğinde ibraz edilmek üzere mükelleflerce muhafaza edilmesi zorunludur.

Yukarıda belirtilen şekilde gerçekleştirilen imha işlemleri, 213 sayılı Kanunun 278/A maddesi kapsamında mükelleflere tayin olunan imha oranı dâhilinde değerlendirilmeyecektir.

3. Yurt Dışında İmha Edilen Emtianın Durumu

İhraç edilen emtiadan ticari sebeplerle iadesi gerekenlerin geri getirilme maliyetinin yüksek olması veya hukuki nedenlerle geri getirilememesi ya da bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi nedenlerle imha edilmesinin gerekmesi durumunda, söz konusu emtianın imha edildiğine ilişkin ilgili ülke mevzuatına göre düzenlenen belgeler esas alınmak suretiyle takdir komisyonu tarafından verilecek karara istinaden (takdir komisyonu kararının tebliğ edildiği tarihte) gerekli yasal kayıtlar yapılır. Bu durumda, imha işlemine ilişkin olarak ilgili ülke mevzuatına göre düzenlenen belgelerin istenildiğinde ibraz edilmek üzere mükelleflerce muhafaza edilmesi gerekmektedir.

Yurt dışında imha edilen emtianın değerlendirme işlemleri, 213 sayılı Kanunun 278/A maddesi kapsamında ve mükelleflere tayin olunan imha oranı dâhilinde bulunmamaktadır.

B. Bozulma, Çürüme veya Son Kullanma Tarihinin Geçmesi Gibi Nedenlerle Süreklilik Arz Eden İmha İşlemlerine Konu Emtianın Değerlenmesi

4. Bozulma, Çürüme veya Son Kullanma Tarihinin Geçmesi Gibi Nedenlerle Süreklilik Arz Eden İmha İşlemlerine Konu Emtianın Değerlenmesi

Son kullanma tarihinin geçmesi nedeniyle iade alınan raf ömrü çok kısa gıda maddeleri ile bozulma veya son kullanma tarihinin geçmesi nedeniyle iade alınan ilaç ve benzeri maddelerin çevreye ve insan sağlığına zarar verecek nitelikte olmaları nedeniyle, ivedi bir şekilde, bekletilmeksizin imha edilmesi zorunluluğu doğabilmektedir.

- Uygulama Kapsamındaki Mal Grupları

Yurt içinde satışa konu olan ancak, raf ömrünün çok kısa olması, bozulması veya son kullanma tarihinin geçmesi gibi nedenlerle iade alınan, insan ve çevre sağlığına zararlı olması nedeniyle imha edilmesi mecburiyeti bulunan ve imha işlemleri süreklilik arz eden;

- Her türlü et ve et ürünleri (kıyma, pastırma, sucuk, salam, sosis gibi),

- Her türlü süt ve süt ürünleri (peynir, yoğurt, ayran, kaymak, tereyağı, gibi),

- Yumurta,

- Taze sebze ve meyve,

- Pasta, kek, börek, ekmek gibi her türlü unlu mamuller,

- İlgili Bakanlık tarafından ruhsatlandırılan veya ithaline izin verilen insan ve hayvan sağlığı için kullanılan her türlü ilaç ve benzeri emtianın faydalanması mümkündür.

- Uygulamadan yararlanabilecek mükellefler

Kazançları bilanço usulüne göre tespit edilen gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri uygulamadan yararlanabilir. Şu kadar ki, bu mükelleflerin uygulamadan yararlanmak için yapacakları başvuru tarihinden önceki son hesap dönemine ait bilançolarında yer alan rakamlardan net satışları ile aktif büyüklüğünün aritmetik ortalamasının 10.000.000 TL'nin veya öz sermaye büyüklüğünün 5.000.000 TL'nin üzerinde olması gerekmektedir.

- Başvuru Ve İdareye Sunulacak Bilgi Ve Belgeler

Uygulamadan yararlanılabilmesi izni ve imha oranının tespiti için mükellefler tarafından İdareye yazılı olarak başvuruda bulunulmalıdır.

Söz konusu başvuru, örneği Tebliğ ekinde yer alan (EK 1) başvuru formu ile yapılabilir. Başvurunun, asgari mezkûr form içeriği bilgilere yer verilmek suretiyle söz konusu başvuru formu kullanılmadan yapılması da mümkündür.

- Başvuruların Değerlendirilmesi

Mükellefin başvurusu İdare tarafından bir ön değerlendirmeye tabi tutulur.

Ön değerlendirme neticesinde, başvuruya ilişkin müspet bir kanaatin hâsıl olmasına bağlı olarak, başvuru ve eki belgeler imha oranının belirlenebilmesine yönelik gerekli araştırmanın yapılarak sonuçlarının bir görüş ve öneri raporuna bağlanmasını teminen Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına intikal ettirilir.

Başkanlık tarafından; mükellefin geçmiş yıllardaki işlemleri, varsa fiili üretim aşamaları, satış, iade ve imha süreçleri, sektördeki diğer mükelleflerin durumu, yetkili idare, oda ve kuruluşların görüşleri ile uygun görülen diğer hususlar da dikkate alınmak suretiyle yapılacak araştırma sonuçları ve başvuruya ilişkin değerlendirmeyi içerecek şekilde görüş ve öneri raporu hazırlanarak İdareye intikal ettirilir.

- İmha Oranının Tayin Olunması

Görüş ve öneri raporunun İdareye intikalini müteakiben İdare bünyesinde kurulan üç kişilik bir komisyon tarafından yapılan nihai değerlendirme neticesinde başvurunun uygun görülmesi halinde, bu komisyon tarafından her bir ürün için tespit edilen imha oranı mükellefin kabulüne sunulur.

Mükellef tarafından kabul edildiği yazılı olarak bildirilen bu imha oranları, mükellefin kabul tarihinden itibaren uygulanmaya başlar.

Mükellefler tarafından kabul edilmeyen imha oranlarına konu emtia için, (A) bölümündeki esaslara göre değerlendirme yapılır.

İdare ile başvuruda bulunan mükellef arasında tayin olunan imha oranı mükellefin kabul beyanında bulunduğu hesap dönemi ve bu hesap dönemini izleyen beşinci hesap döneminin sonuna kadar (imha oranının iptali durumu saklı kalmak üzere) geçerlidir. Şu kadar ki, mükelleflerin

işe başladıkları ilk yılda madde hükmünden faydalanmak için başvuru yapmaları halinde, tayin olunan imha oranı, kabul beyanında bulunulan tarihi takip eden üçüncü hesap döneminin sonuna kadar geçerlidir.

- İmha Oranının Uygulanması

İmha oranının tayinini müteakiben imha işlemlerinde, mükelleflerce, her bir ürün itibarıyla imha edilen emtianın emsal bedeli sıfır olarak kabul edilmek suretiyle söz konusu emtia değerlendirilir.

Tayin olunan imha oranı dâhilinde gerçekleştirilen imha işleminin, mükelleflerin kendi işletmeleri bünyesinde bulunan atık işleme tesislerinde yapılması halinde, mükelleflerce en az iki nüsha imha tutanağı düzenlenir. Tutanak yetkililerce imzalanır. Tutanakta; tutanağın tarihi, mükellefin ad-soyad/unvanı, vergi dairesi, vergi kimlik numarası, imha yeri ve imha işleminin bu Tutanakta ad-soyad/unvan ve imzası bulunan yetkililerin gözetiminde yapıldığına dair ibarenin bulunması zorunludur.

Tutanağın ekinde, imhaya konu mallara ait iade faturalarına ilişkin icmal (İade faturasını düzenleyen mükellefin ad-soyad/unvanı, fatura numarası ve tarihi, iade mal cinsi ve miktar) bilgilerine yer verilir.

İmha sonucu ortaya çıkan atıkların başka bir atık işleme tesisine gönderilmesi durumunda, mükellefler tarafından düzenlenen tutanak ve icmalin bir örneği sevk irsaliyesine eklenir.

Tayin olunan imha oranı dâhilinde gerçekleştirilen imha işleminin, mükelleflerce kendi işletmeleri bünyesinde yapılmaması, yetkilendirilmiş bir atık imha tesisine yaptırılması halinde ise imha edilecek emtianın sevki aşamasında, mükellefler veya emtianın dağıtıcısı firmalar tarafından yukarıda ifade edilen şekilde en az üç nüsha olarak düzenlenecek tutanak ve icmalin bir nüshası sevk irsaliyesine eklenir.

Bu sevk irsaliyesi ile tutanak ve icmalin, imha tesislerince muhafaza ve gerektiğinde ibraz edilmesi gerekmektedir.

Söz konusu tutanakta, ekli icmalde yer verilen malların imha edilmek üzere, imha tesisine gönderildiği ibaresine yer verilir.

İmha tesisine emtianın dağıtıcısı olan firmalar tarafından gönderilen ve yukarıda belirtildiği şekilde düzenlenen tutanak ve eki icmalin bir nüshası, emtiası imha olunan mükellefe gönderilir. Bu nüshalar tüm taraflarca muhafaza ve gerektiğinde ibraz edilir.

- Bildirim

Bu müessese hükümlerinden faydalanan mükellefler, her yıl, ilgili olduğu yıla ait gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde, örneği ilgili Tebliğ ekinde yer alan formata uygun şekilde ve her bir ürün itibarıyla hazırlanacak imha oranı yıllık takip raporunu bir dilekçe ekinde İdareye ibraz etmeleri gerekmektedir.

- İmha Oranının Yenilenmesi Veya Revize Edilmesi

Mükellefler mevcut bir imha oranının yenilenmesi/revize edilmesi talebinde bulunabilir. Yeni bir ürün grubu için imha oranı tespitine yönelik başvurular da imha oranının revize edilmesi kapsamında değerlendirilir.

İmha oranının yenilenmesi talebi, en geç mevcut imha oranının geçerlilik süresinin bitiminden dokuz ay önce İdareye, dayanak bilgi ve belgelerle birlikte yapılır.

Mevcut imha oranlarının revize edilmesine ilişkin nedenler İdare tarafından da tespit edilebilir. Bu durumda mükelleften talep edilen gerekli izahat neticesinde imha oranları, taraflarca revize edilir. Bu şekilde imha oranlarının revize edildiği tarihten itibaren yeni imha oranları geçerli olur.

- İmha Oranlarının İptali

Aşağıda belirtilen durumlarda, İdare, tayin olunan imha oranlarının geçerliliğini tek taraflı olarak iptal edebilir:

a) Mükellefin ilgili Tebliğde belirlenen imha işlemine ilişkin belgelendirme prosedürlerine uymaması,

b) Mükellef tarafından gerek başvuru esnasında gerekse sonraki aşamalarda (imha oranı yıllık takip raporu dâhil) ibraz edilen bilgi ve belgelerin eksik, yanlış veya yanıltıcı olduğunun anlaşılması,

c) İmha oranı yıllık takip raporunun süresinde verilmemesi,

d) İdare tarafından imha oranlarının revize edilme talebinin mükellef tarafından kabul edilmemesi.

Tayin olunan imha oranlarının geçerliliğinin iptal edildiği durumlarda iptal kararının verildiği tarihten itibaren tayin olunmuş olan imha oranları geçerliliğini kaybeder ve mükelleflerin 213 sayılı Kanunun 278/A maddesi kapsamında değerlendirme yapma imkânları son bulur.

C. Örnek

Gıda sektöründe faaliyette bulunan Un AŞ'nin İdareye VUK md. 278/A kapsamında yaptığı başvuruya istinaden üretimini/ticaretini yaptığı emtia olan "yumurta" için belirlenmiş olan imha oranının %10, 2023 yılında gerçekleşen yurt içi satış miktarının 250.000 adet, bu satışlardan (fiyat farkı sebebiyle) iade miktarının 2.500 adet, son tüketim tarihinin geçmesi nedeniyle bayilerden geri toplanan ve imha edilmesi gereken ürün (fire) adedinin 40.000 adet olduğu varsayımında;

Öncelikle VUK 278/A kapsamında değerlendirilebilecek miktarın tespiti için yurt içi net satış miktarının bulunması gerekmektedir. Bu durumda 250.000 adet yurt içi satış miktarından 2.500 adet iadenin düşülmesiyle net yurt içi satış adedi 247.500 olarak hesaplanacaktır.

Bu miktarının %10 u olan 24.750 adet fire VUK 278/A kapsamında değerlendirilerek imha edilecek ve bu miktara ilişkin tutar gider/maliyet kaydedilecektir.

40.000 adet olan imha edilmesi gereken firenden 278/A kapsamında değerlendirilen 24.750 adet firenin çıkarılmasıyla kalan 15.250 adet emtianın VUK madde 278 kapsamında, bu maddede belirlenen usule uygun olarak işleme tabi tutulması gerekmektedir. Bir başka ifade ile 15.250 adet fire; takdir komisyonu kararına veya Bakanlık/yetkili kurum görevlileri nezdinde tutulan tutanağa bağlı olarak işleme alınmalıdır. Bu durumun sağlanamaması halinde 15.250 adet fire için oluşan maliyet gider kabul edilmeyecektir.