

İŞLETME STOKLARINDA YER ALAN EMTİANIN ZAYI OLMASI VE İMHA EDİLMESİ HALİNDE YENİ DÜZENLEMELER KAPSAMINDA VERGİSEL AÇIDAN YAPILMASI GEREKEN İŞLEMLER NELERDİR?

Emre DAL*

ÖZ

Emtia alım-satımı, üretimi vb. faaliyetlerde bulunan işletmelerde emtianın son kullanım tarihinin geçmesi, kullanılamaz hale gelmesi, zayı olması vb. nedenlerle emtianın iade edilmesi, işletme stoklarından çıkarılması veya imha edilmesi gerekebilmektedir. Emtianın imha edilmesi halinde ise işletmelerce vergisel açıdan yapılması gereken işlemler makalemizin konusunu oluşturmaktadır.

Anahtar Sözcükler: Emtianın Zayı Olması, Emtianın İmha Edilmesi ve Vergisel İşlemler.

1. GİRİŞ

Emtia; üretilen, alınan, satılan, kısacası ticarete konu edilen mallardır. Emtia alım-satımı, üretimi vb. faaliyetlerde bulunan işletmelerde ise emtialar bozulma, çürüme, son kullanım tarihinin geçmesi, yangın ve doğal afet gibi çeşitli nedenlerle zayı olmakta, kullanılamaz hale gelmekte ve bu emtiaların işletme stoklarından çıkarılması, iade edilmesi, imha edilmesi ve vergisel açıdan bazı işlemlerin yapılması gerekmektedir.

Vergisel açıdan zayı olma kavramından ne anlamamız gerektiğine ilişkin olarak ise vergi mevzuatımızda kavramsal olarak herhangi bir tanımlama yapılmamakla beraber, zayı olma kavramını kısaca “bir malın çeşitli nedenler ile kıymetinde önemli oranlarda değer düşüklüğü olması veya kullanılamaz hale gelmesi” şeklinde tanımlayabiliriz. Vergi mevzuatımızda zayı olma kavramına ilişkin olarak kavramsal bir tanımlama yapılmamakla birlikte, zayı olan malları da içerecek şekilde çeşitli vergi kanunlarında ve tebliğlerde konu ile ilgili bazı düzenlemeler yer almaktadır.

* Vergi Müfettişi

2. ZAYİ OLAN EMTİAYA ve VERGİSEL AÇIDAN YAPILMASI GEREKEN İŞLEMLERE İLİŞKİN OLARAK VERGİ USUL KANUNU'NDA YER ALAN DÜZENLEMELER

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun kıymeti düşen mallara ilişkin 278'inci maddesinde;

“Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlama, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler; üstüğü, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir.” hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanun'un 278/A “İmha edilmesi gereken mallar” başlıklı (21.03.2018 tarihli düzenleme) maddesinde: *“Bozulma, çürüme veya son kullanma tarihinin geçmesi gibi nedenlerle imha edilmesi gereken emtia, bu mahiyetteki imha işlemleri süreklilik arz eden mükelleflerin başvurularına istinaden, bu Kanununun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasının üçüncü bendindeki usulle mukayyet olmaksızın, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen usul çerçevesinde ve tayin olunan imha oranı dikkate alınmak suretiyle değerlendirilebilir.*

Birinci fıkra hükmünden yararlanmak için yapılan başvurular, Maliye Bakanlığınca mükellefin geçmiş yıllardaki işlemleri, fiili üretimi, satış ve imha süreçleri ile sektördeki diğer mükelleflerin durumu, yetkili idare, oda ve kuruluşların görüşleri de dikkate alınmak suretiyle değerlendirilir. Bu değerlendirme neticesinde, Maliye Bakanlığınca karşılıklı anlaşmak suretiyle, tayin olunan imha oranını aşmamak kaydıyla imha edilen emtianın emsal bedeli sıfır olarak kabul edilir.

Mükellefler, imha işlemine ilişkin her türlü kayıt, belge ve evrakı bu Kanunun ilgili hükümleri uyarınca muhafaza ve gerektiğinde ibraz etmek zorundadır.

Maliye Bakanlığı, bu maddeden yararlanmak için başvuruda bulunabilecek mükelleflerde aranacak şartları, tayin olunan imha oranının geçerli olacağı süreyi, imha oranının süre-sinden önce iptaline ilişkin kriterleri, bu madde kapsamına giren emtiayı, sektörler, iş kolları ve işletme büyüklüklerini ayrı ayrı ya da birlikte dikkate almak suretiyle belirlemeye ve bu maddenin uygulanmasına ilişkin diğer usul ve esasları tespit etmektedir.” denilmiştir.

Yine aynı Kanun'un 267'nci maddesinde; gerçek bedeli belli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru bir şekilde tespit edilemeyen bir malın emsal bedelinin, ortalama fiyat, maliyet bedeli ve takdir esası olmak üzere üç esasa

göre tayin edileceği; ilk iki usulle belirlenemeyen emsal bedelin ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile tespit edileceği hüküm altına alınmıştır.

Bununla birlikte, VUK'un 278/A maddesinde yer alan düzenlemeye istinaden Maliye Bakanlığı'nca (Hazine ve Maliye Bakanlığı) 496 No.lu VUK Genel Tebliği yayınlanmıştır. Bahse konu tebliğde; imha edilen emtianın değerlendirilmesindeki genel uygulamalar, bozulma, çürüme veya son kullanma tarihinin geçmesi gibi nedenlerle süreklilik arz eden imha işlemlerine konu emtianın değerlendirilmesi ve diğer hususlar olmak üzere zayı olan ve imha edilen mallara ilişkin olarak konu 3 ana başlıkta ve çeşitli alt başlıklarda değerlendirilmiştir.

2.1. Zayı Olan ve İmha Edilen Emtianın Değerlenmesinde Genel Uygulama

213 sayılı Kanun'un 267 ve 278'inci maddeleri ile 496 No.lu VUK Genel Tebliği'ne göre, VUK'un 278'inci maddede yazılı nedenler ile (bozulmak, çürümek gibi) iktisadi kıymetin imha edilmesinin gerektiği hallerde, emsal bedel ile değerlendirilecek olan iktisadi kıymet değerinin ortalama fiyat veya maliyet bedeliyle belirlenmesi mümkün olmadığından, bu kıymetlerdeki değer düşüklüğü takdir komisyonu aracılığı ile tespit edilmelidir. Ayrıca, takdir komisyonu tarafından takdir edilen bedelin, mükellefler tarafından değeri düşen iktisadi kıymetin değeri olarak kayıtlara intikal ettirilmesi ve değer düşüklüğünün ilgili dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Bununla birlikte, kıymeti düşen mallardan; son kullanma tarihlerinin geçmesi, kalite standartlarına uygun olmamaları ya da çevreye ve insan sağlığına zarar verecek nitelikte olmaları gibi nedenlerle imha edilmesi gerekenlerde de imha işleminin, esas itibariyle, takdir komisyonu nezaretinde gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir. Bu gibi imha edilmesi gereken emtianın emsal bedelinin takdir komisyonuna başvurulmaksızın, ilgili bakanlık veya yetkili kurum görevlilerinin de yer aldığı bir komisyon nezdinde tutanakla tespit edilerek malların imha edilebilmesi ve gerekli yasal kayıtların yapılması da mümkündür.

Yine 496 No.lu VUK Genel Tebliği'ne göre; ihraç 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 gerekli yasal kayıtlar yapılabilmektedir.

2.2. 496 No.lu VUK Genel Tebliği Kapsamında Bozulma, Çürüme veya Son Kullanma Tarihinin Geçmesi Gibi Nedenlerle Süreklilik Arz Eden İmha İşlemlerine Konu Emtianın Değerlenmesi

496 No.lu VUK Genel Tebliği'ne göre; 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. Bu kapsamda, 7103 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesi ile 213 sayılı Kanun'a eklenen 278/A maddesi kapsamında bozulma, çürüme veya son kullanma tarihinin geçmesi gibi nedenlerle imha edilmesi gereken emtianın emsal bedelinin, takdir komisyonu kararı olmaksızın mükelleflerce belirlenebilmesine imkân sağlamış olup, Maliye Bakanlığı'na (Hazine ve Maliye Bakanlığı) da konuyla ilgili olarak düzenleme yapma yetkisi verilmiştir. Bu yetkiye istinaden, Maliye Bakanlığı'nca (Hazine ve Maliye Bakanlığı) da 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, ekmekek gibi her türlü unlu mamuller,
- İlgili Bakanlık tarafından ruhsatlandırılan veya ithaline izin verilen insan ve hayvan sağlığı için kullanılan her türlü ilaç,

vb. emtianın bu uygulamadan faydalanması uygun bulunmuştur.

Yukarıda yer verilen ürünler ile ilgili faaliyette bulunan mükelleflerin tebliğde yer verilen diğer şartları da sağlaması halinde;

- Gelir İdaresi Başkanlığı'na (idare) başvuru yapacağı,
- Mükellefin başvurusunun idare tarafından bir ön değerlendirmeye tabi tutulacağı ve daha sonra ön değerlendirme neticesinde, başvuruya

ilişkin müspet bir kanaatin hasıl olmasına bağlı olarak, başvuru ve eki belgelerin, 213 sayılı Kanun'un 278/A maddesi kapsamında imha oranının belirlenebilmesine yönelik gerekli araştırmanın yapılarak sonuçlarının bir görüş ve öneri raporuna bağlanmasını teminen Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na intikal ettirileceği,

- Yapılacak araştırma sonuçları ve başvuruya ilişkin değerlendirmeyi içerecek şekilde görüş ve öneri raporu hazırlanarak idareye intikal ettirileceği,
- Görüş ve öneri raporunun idareye intikalini müteakiben idare bünyesinde tebliğde yazılı kişilerce oluşturulacak komisyon tarafından yapılacak nihai değerlendirme neticesinde başvurunun uygun görülmesi halinde, bu komisyon tarafından her bir ürün için tespit edilen imha oranının mükellefin kabulüne sunulacağı ve mükellef tarafından kabul edildiği yazılı olarak bildirilen bu imha oranlarının, mükellefin kabul tarihinden itibaren uygulanmaya başlayacağı,
- Mükellefler tarafından kabul edilmeyen imha oranlarına konu emtia için ise, bahse konu tebliğin birinci bölümündeki esaslara göre değerlendirme yapılacağı belirtilmiştir.

3. ZAYİ OLAN EMTİAYA ve VERGİSEL AÇIDAN YAPILMASI GEREKEN İŞLEMLERE İLİŞKİN OLARAK KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN DÜZENLEMELER

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi" başlıklı 30'uncu maddesinin c bendinde; "*Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığı'nın yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait katma değer vergisi*" nin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği belirtilmiştir.

Diğer yandan, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III/C-2.4 bölümünün "2.4. Kullanım Süresi Geçen veya Kullanılamayacak Hale Gelen Mallara İlişkin Yüklenilen KDV'nin İndirimi" başlıklı bölümünde; "*Mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin olarak stoklarında mevcut olan ancak kullanım süresi geçen veya bir başka nedenle kullanılamayacak durumda olan malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin, 3065 sayılı Kanunun (30/c) maddesi hükmü uyarınca indirim konusu yapılması mümkün değildir.*"

Söz konusu malların ilgili mevzuat uyarınca teşkil edilen resmi komisyonlar veya Takdir Komisyonu huzurunda imha edilmesi durumunda da bu mallar ilişkin yüklenilen KDV indirilemez.

Bu çerçevede, zayı olan mallara ait yüklenilen ve daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin, imha tarihini kapsayan vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırına dahil edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir." denilmiştir.

Yine aynı Kanun'un 58'inci maddesinde "Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez." hükmü yer almaktadır.

Yukarıda yer verilen ilgili mevzuat uyarınca, KDV Kanunu'nun 30/c maddesinde yazılı deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığı'nın (Hazine ve Maliye Bakanlığı) yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait katma değer vergisi mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez. Bununla birlikte, zayı olan mallara ait KDV, KDV beyannamesinde indirim konusu yapılmış ise, bu tutarın da beyannamede ilave edilecek KDV olarak dikkate alınması gerekmektedir. Ayrıca, KDV Kanunu'nun 58'inci maddesinin mefhumu muhalifinden anlaşılacağı üzere, ilave edilecek KDV olarak dikkate alınması gereken tutarın Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde mükelleflerce gider olarak dikkate alınması da mümkündür.

4. İŞLETME STOKLARINDA YER ALAN EMTİANIN ZAYI OLMASI ve İMHA EDİLMESİ HALİNDE YAPILACAK İŞLEMLER İLE İLGİLİ OLARAK YENİ DÜZENLEMELER KAPSAMINDA GENEL DEĞERLENDİRMELER

Makalemizin önceki bölümlerinde zayı olan ve imha edilen emtialara ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu'nda, KDV Kanunu'nda ve ilgili tebliğlerde yer alan düzenlemeler genel hatlarıyla ele alınmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 278 ve 267'nci maddelerine göre; zayı olan emtiaların emsal bedeli ile değerlendirilmesi ve emsal bedelin tespitinde takdir esasının uygulanarak, takdir komisyonuna gidilmesi zorunludur. Bu düzenleme halen mevcut hali ile yer almakla birlikte, VUK'a **21.03.2018 tarihinde 278/A** maddesi eklenmiş ve bu düzenlemeye istinaden 496 No.lu VUK Genel Tebliği yayınlanarak maddenin uygulanmasına ve kapsamına ilişkin genel usul ve esaslar belirlenmiştir.

VUK'a eklenen 278/A maddesi ve yayınlanan 496 No.lu VUK Genel Tebliği ile; VUK'ta yer alan mevcut düzenlemelere ilave olarak tebliğde yer verilen belli ürün ya da malların bozulması, çürümesi veya son kullanma tarihinin geçmesi gibi nedenlerle imha işlemleri süreklilik arz eden mükelleflere, Gelir İdaresi Başkanlığı'na yapacakları başvurulara istinaden belirlenen imha oranında değerlendirme yapma ve imha edilen malın emsal bedelinin sıfır kabul edilerek gider yazılmasına imkan verilmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken husus her türlü ürün ya da mal bu kapsama dahil edilmemiştir. Dolayısıyla, sadece tebliğde yer verilen ürün ya da mallar için VUK'un 278/A maddesinden yararlanılabilmektedir.

Diğer yandan, zayı olan ve imha edilmesi gereken emtialara ilişkin olarak VUK'ta yapılan değişikliklere karşılık, konu ile ilgili olarak KDV Kanunu'na herhangi bir hüküm eklenmemiş ya da herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Dolayısıyla, eskiden uygulandığı üzere KDV Kanunu'nun 30/c maddesinde yazılı haller hariç olmak üzere, zayı olan ve imha edilen emtiaya ilişkin olarak yüklenilen ancak indirilemeyen, indirim konusu yapılmış ise düzeltilmesi gereken KDV'nin, yine indirim olarak dikkate alınmaması ve Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanması kapsamında gider ya da maliyet olarak dikkate alınması gerekmektedir.

5. SONUÇ

2018 yılında Vergi Usul Kanunu'nda yapılan düzenleme ile birlikte imha işlemleri süreklilik arz eden mükelleflere, **belirlenen ürünler için** imha edilen emtianın emsal bedelini sıfır olarak kabul edip, gerekli düzeltme işlemlerini yapabilme imkânı verilmiştir. Bu düzenleme olumlu bir düzenleme olmakla birlikte, VUK'ta yer alan yeni düzenlemeye karşılık KDV Kanunu'nda herhangi bir yeni düzenleme yapılmamıştır.

Katma Değer Vergisi'nde verginin indirimi sistemi vardır. Mükellefler hesaplanan KDV'den yükledikleri KDV'yi indirim konusu yaparak kalan kısmını ödenecek ya da devreden KDV olarak beyan etmektedirler. Ancak deprem, sel felaketi ve yangın gibi haller hariç olmak üzere, bir emtianın bozulması, çürümesi, son kullanım tarihinin geçmesi gibi nedenlerle emtianın zayı olması halinde mükellefler bu emtialara ilişkin olarak yükledikleri KDV için KDV'nin indirim sisteminden yararlanamamaktadır. Bu durum ise, mükellefler için ciddi anlamda bir vergi yükü oluşturmaktadır. Bu nedenle, kanaatimizce yapılacak yeni kanuni düzenlemeler ile konu KDV açısından tekrar ele alınmalı ve KDV Kanunu'nun ilgili 30/c maddesi yeniden düzenlenmelidir.

KAYNAKÇA

Maliye Bakanlığı (25.05.2018). *496 No.lu Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği*. Ankara: Resmi Gazete (30431 sayılı)

Maliye Bakanlığı (26.04.2014). *Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği*. Ankara: Resmi Gazete (28983 sayılı)

Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı (07.07.2015) *53445970-105[278-2013/27-24]-81 sayılı muktezası*. Manisa: Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı

T.C. Yasalar (10.01.1961). *213 sayılı Vergi Usul Kanunu*. Ankara: Resmi Gazete (10705 sayılı)

T.C. Yasalar (25.10.1984). *3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu*. Ankara: Resmi Gazete (18563 sayılı)

T.C. Yasalar (27.03.2018). *7103 sayılı Vergi Kanunları İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*. Ankara: Resmi Gazete (30373 sayılı)