DENET VERGİ SİRKÜLER



Sirküler Tarihi : 01.06.2018
Sirküler No : 2018/078

BOZULDUĞU VEYA MİADI DOLDUĞU İÇİN İADE GELEN YİYECEK, İÇECEK MADDELERİ VE İLAÇLARIN TAKDİR KOMİSYONU VEYA RESMİ YETKİLİLER NEZDİNDE OLMAKSIZIN, BAŞVURUDA BULUNACAK HER FİRMA İÇİN BAKANLIK TARAFINDAN ÖZEL OLARAK BELİRLENECEK VE BELLİ BİR SÜRE GEÇERLİ OLACAK ORAN DAHİLİNDE İMHA EDİLMESİ İMKANI (VUK 278/A)

(496 No.lu VUK Tebliği)

2018/49 sayılı Sirkülerimizin 3 no.lu bölümünde açıkladığımız gibi, 7103 sayılı Kanun'la Vergi Usul Kanunu'na eklenen 278/A maddesiyle başlıkta ifade ettiğimiz imkan getirilmiş bulunmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı bu maddedeki yetkisini 496 no.lu VUK Genel Tebliği ile (RG. 25.05.2018 – 30431) kullanmış ve bu Tebliğde 278/A maddesi ile getirilen söz konusu imkanın kapsamını ve uygulama esaslarını açıklamıştır.

Tebliğ yeterince anlaşılır olduğu için ve tekrardan kaçınmak amacıyla, Tebliğ metnini yukarıdaki linkte sunmakla yetiniyoruz.

Aşağıdaki bölümlerde VUK 278/A maddesi ve buna ilişkin 496 sayılı VUK Genel Tebliği hakkındaki yorumlarımız ve görüşlerimiz dikkatlerinize sunulmuştur.

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağının toplam gelirleri 2017 yılında 8,1 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 160'den fazla ülkede bulunan 1.500 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 74.000'nin üzerinde kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

1. BOZULDUĞU VEYA MİADİ DOLDUĞU İÇİN ACİL İMHASI GEREKEN MALLAR İLE İLGİLİ GENEL GÖRÜŞLERİMİZ:

İmha edilen malların maliyetlerinin kanunen kabul edilen gider olabilmesi için prensip olarak imha işleminin Takdir Komisyonu huzurunda yapılması gerekmektedir. Maliye Bakanlığı ilgili Bakanlık yetkilileri huzurunda yapılan ve tutanağa bağlanan imha işlemlerinde Takdir Komisyonu kararına gerek bulunmadığı görüşündedir.

İlgili Kanunlar uyarınca ACİLEN ve SIKLIKLA yapılması zorunlu imha işlemleri açısından ne Takdir Komisyonunun ne de ilgili Bakanlık yetkilisinin hazır bulundurulması mümkün olmamaktadır.

Bu sorun, ortaklarımızdan Mehmet MAÇ tarafından hazırlanan ve 2017/107 sayılı Duyurumuza konu olan ***"Bozulan Gıda Maddelerinin İmha İşlemi ve Vergisel Boyutları"*** başlıklı makalede ele alınmıştı.

Bu makalede detaylı bir şekilde açıklanan sorun, Maliye Bakanlığı yetkilileri tarafından da fark edilmiş ve aşağıda metnini sunduğumuz 278/A maddesi yürürlüğe konulmuştur.

2. VERGİ USUL KANUNU'NA YENİ EKLENEN 278/A MADDESİ:

7103 sayılı Kanun'un 10 uncu maddesi ile Vergi Usul Kanunu'na eklenen 278/A maddesinin metni şöyledir;

*"**İmha edilmesi gereken mallar:***

Madde 278/A

Bozulma, çürüme veya son kullanma tarihinin geçmesi gibi nedenlerle imha edilmesi gereken emtia, bu mahiyetteki imha işlemleri süreklilik arz eden mükelleflerin başvurularına istinaden, bu Kanunun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasının üçüncü bendindeki usulle mukayyet olmaksızın, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen usul çerçevesinde ve tayin olunan imha oranı dikkate alınmak suretiyle değerlenebilir.

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 süresinden 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 tespite yetkilidir."

3. 278/A MADDESİ İLE İLGİLİ GENEL GÖRÜŞÜMÜZ:

Bizim anlayışımıza göre böyle bir hükmün getirilmesine gerek yoktu.

Çünkü acilen ve sıklıkla imha edilmesi gereken mallar İMALAT FİRESİ veya TİCARİ FİRE kapsamında, Takdir Komisyonu veya resmi yetkili nezareti gerektirmeksizin imha edilebilmekte veya çöpe atılabilmektedir.

Şayet kamyon devrilmesi, sel gelmesi, yangın çıkması gibi olağan dışı nedenlerle ağır kayıplar oluşmuş ise bu kayıplar Takdir Komisyonu kararı ile veya ilgili Bakanlık yetkilileri nezdinde imha suretiyle belgelenebilmekte ve fire oranları dışında ayrıca gider kaydedilebilmektedir.

278/A maddesi ile bize göre gerekli olmayan ve başvuru yapılması şartına bağlı bir imkan getirilmiş ve bu imkan 496 no.lu Tebliğ ile tek merci tarafından değerlendirilen başvurular çerçevesinde her başvuru için ayrı ayrı detaylı incelemeler gerektirecek şekilde kullanıma açılmıştır. Dolayısıyla maddenin tatbikatında da sorun ve gecikmeler oluşacağı anlaşılmaktadır.

4. 496 SAYILI VUK TEBLİĞİ İLE İLGİLİ ÖZET GÖRÜŞ VE ELEŞTİRİLERİMİZ:

278/A maddesinin gereksizliği ve uygun şekilde tedvin edilmemiş olması sonucunda bu maddeyi açıklayan 496 no.lu Tebliğ de uygun bulmadığımız bir şekilde karşımıza çıkmıştır.

Üstelik Maliye Bakanlığı bu maddedeki kapsam belirleme yetkisini daraltıcı bir kapsam ortaya koymak suretiyle kullanmış bulunmaktadır.

4.1. Uygulama Kapsamı Hakkındaki Görüşümüz:

278/A maddesi bozulma, çürüme veya son kullanma tarihinin geçmesi gibi nedenlerle imha edilmesi gereken tüm emtiayı kapsayacak şekilde düzenlenmiş olmasına rağmen Maliye Bakanlığı bu maddedeki kapsama giren emtiayı belirleme yetkisini daraltıcı şekilde kullanmak suretiyle, **UYGULAMA ALANINI, ET, SÜT, YUMURTA, TAZE SEBZE MEYVE, UNLU MAMULLER, İLAÇLAR VE BENZERİ EMTİA İLE SINIRLAMIŞTIR**. (Buradaki "*benzeri*" kelimesinin kapsamı genişletmeye müsait olmadığı anlaşılmaktadır.)

Bozulma, çürüme veya son kullanma tarihinin geçmesi gibi nedenlerle imhaya ihtiyaç gösteren mallar, hem stoklardaki hem de daha önce satılmış olup iade suretiyle geri gelen malları kapsamakta olmasına rağmen,

496 no.lu Tebliğ'de **KAPSAM SADECE, SATILMIŞ OLUP BOZULMA, ÇÜRÜME VEYA SON KULLANMA TARİHİNİN GEÇMESİ NEDENLERİYLE GERİ GELEN MALLAR İLE SINIRLI TUTULMUŞTUR.**

Ancak Maliye Bakanlığı madde metni ile yetkilendirilmiş olduğu için bu sınırlamalarda Kanuna aykırılık yoktur.

4.2. 278/A Maddesi ile Belirlenen Formalitesiz İmha Oranı ile Ticari Fire İlişkisinin Belirsizliği:

Halen devam eden uygulama çoğunlukla acil imha gereken atıkların belgesiz olarak yok edilmesi, miktar dengesi açısından eksik çıkan bu malların imalat firesi ve ticari fire ile izah edilerek belgesiz ve KDV indirim iptalsiz şekilde maliyet olarak dikkate alınmasıdır. 496 sayılı Tebliğ kapsamında başvuruda bulunmayanların aynı uygulamaya devam edecekleri anlaşılmaktadır.
(VUK'taki değişiklik imalat firesi ve ticari fire kavramlarını ortadan kaldırmış olamaz.) Başvurusunu yapıp formalitesiz imha oranı alan firmalar açısından imalat firesi ve ticari fire uygulamasının ne olacağı belirlenmemiştir.

Konu hakkındaki bizim görüşümüz şöyledir:

278/A maddesi kapsamında belirlenen formalitesiz imha imkanının imalat firesi ile ilgisi yoktur. Çünkü Gelir İdaresi Başkanlığı 278/A maddesinin uygulama alanını satılıp bozulma, çürüme veya son kullanma tarihinin geçmesi gibi nedenlerle GERİ GELEN emtia ile sınırlandırmıştır.

Bahsi geçen imha oranı gerek üretip satan gerekse alıp satan firmalar için geçerli olan TİCARİ FİRE'nin de dışındadır.

Nitekim uygulamada stok sayımları esnasında çıkan fiziki mal eksiklikleri ticari fire ile (imalatçılar açısından ayrıca imalat firesi ile) açıklanabilmekte, ancak olağan dışı kayıplar fire oranı dışında ve belgelendirilmek suretiyle ayrıca dikkate alınmaktadır.

İmha edilmek suretiyle ortadan kaldırılan malların ilgili meslek odaları tarafından belirlenmiş fire oranının dışında olduğu yönünde özelge [1] mevcuttur.

Söz konusu özelgede, bozulma, çürüme, miadı dolma gibi nedenlerle gereken imha işleminin Takdir Komisyonu (veya ilgili Bakanlık yetkilileri) nezdinde yapılması gerektiği belirtildikten sonra; şu açıklamalara yer verilmiştir:

"FİRE; BİR MALIN İMALAT SÜRESİNCE VEYA TÜKETİCİYE ARZINA KADAR KENDİ DOĞAL AKIŞI İÇİNDE UĞRADIĞI KAYIPTIR. Bu tanım dikkate alındığında fire, işletmenin üretim süreci, kullandığı teknoloji gibi bir takım unsurlar esas alınarak miktarı dönem sonunda (kaydi olarak) ölçülebilir bir üretim kaybıdır.

[1] Büyük Mükellefler Vergi dairesi Başkanlığı'nın 01.11.2011 tarih ve 135 sayılı özelgesi. (Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı 07.07.2015 tarih ve 81 sayılı özelgesi de bu özelge ile paraleldir.)

Normal olarak, tüm işletmeler defter kayıtlarında, miktar bazında; (Dönem başı stok + dönem içindeki alışlar = Satışlar + dönem sonu stok) dengesini tutturmak durumundadır.

Gerek dönem başı gerekse dönem sonu fiili mal stoklarının ne şekilde tespit edileceği Vergi Usul Kanununun 186 ncı maddesinde belirtilmiştir. Bu itibarla, FİREYE UĞRAYAN MALLARLA İLGİLİ OLARAK İŞLETME SAHİBİ TARAFINDAN VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE BİR BELGE DÜZENLENMESİ ZORUNLULUĞU BULUNMAMAKTADIR.

Mal dengesi bakımından, emtia hesabına, kaydi dönem sonu stokunun değeri yerine fiili dönem sonu stokunun değeri kaydedileceğinden, fire miktarları da otomatik olarak gider yazılmış olacaktır. Başka bir deyişle, dönem sonu stoku, fire miktarı kadar eksik gösterilmiş olacaktır. Dolayısıyla, fire adı altında defterlerde mükerrer bir gider kaydının yapılması imkan dahilinde değildir.

Firelere ilişkin tespitler Maliye Bakanlığınca yapılmayıp faaliyet türleri itibariyle ilgili Bakanlıklarca yapılmaktadır. Ayıca Takdir Komisyonunun görevleri Vergi Usul Kanununun 74 üncü maddesinde sayılmış olup, firelere ilişkin tespit ve takdir işlemlerinin bu sayılan görevler arasında olmamasından dolayı fire oranlarına ilişkin takdir ve tespit işlemlerinin Takdir komisyonunca yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Bu hükümlere göre, üretim süreci sonrasında kalite standartlarına uygun olmamaları nedeniyle satışa konu edilemeyecek durumda olan FİRE NİTELİĞİNDEKİ GIDA MADDELERİNİN DEĞER TESPİTİNİN TAKDİR KOMİSYONUNCA YAPILMASINA GEREK BULUNMAMAKTADIR.

Öte yandan, son kullanma tarihi geçmesi nedeniyle iade alınan ve insan sağlığına zararlı olabilecek süt ve süt ürünlerinin ilgili Bakanlık yetkililerinin de katılımıyla ... tesislerinde imhası halinde ayrıca takdir komisyonuna müracaat etmenize gerek bulunmamaktadır. Ayrıca, imha işlemine ilişkin olarak düzenlenen tutanağın istenildiğinde ibraz edilmek şartıyla muhafaza edilmesi gerekmektedir."

Görüldüğü gibi malın imha suretiyle yok oluşu ile fire kapsamında yok oluşu farklı şeylerdir ve farklı hükümlere tabidir.

Dolayısıyla yiyecek, içecek veya ilaç imalatı veya ticareti ile uğraşan firmalar için ilgili meslek odalarınca belirlenmiş imalat firesi ve ticari fire oranları geçerliliğini korumaktadır.

Bu firmaların 496 no.lu VUK Tebliğ uyarınca başvuruda bulunarak, iade gelen malların formalitesiz imhası için oran tespit ettirmeleri halinde bu oran kapsamında bir kısım malların giderleşmiş olması, söz konusu firmaların tabi olduğu fire oranlarını etkilemeyecek ve azaltmayacaktır.

SONUÇ OLARAK;

- 496 no.lu VUK Genel Tebliği uyarınca imha oranı almış olan firmalar iade gelen gerçek mal imha tutarı, bir anlamda götürü nitelik taşıyan imha oranına göre hesaplanacak tutardan az da olsa, çok da olsa, imha oranına göre bulunacak tutarı gider olarak dikkate alacaklardır.

- İmha oranı tespit başvurusunda bulunmamayı tercih eden firmalar, gerek belgelendirmedikleri imha nedeniyle, gerekse fire kapsamında maruz kaldıkları kayıpları, imalat firesi ve/veya ticari fire oranlarını geçmeyecek şekilde giderleştireceklerdir. Ancak bu durumda vergi müfettişleri, yıl içinde geri gelen malların imha edildiğini varsayarak bu mallar için veya atık imha tesislerine gönderilen mallar için, gider reddi ve KDV indirim iptali yoluna gidebilirler.

5. KDV AÇISINDAN DURUM:

KDV Kanunu'nun 30/c maddesine göre *"ZAYİ"* olan mallarla ilgili olarak yüklenilen KDV'ler indirilemez. (Daha önce indirilmiş ise indirim iptali yapılır.)

İmalat firesi veya ticari fire kapsamında meydana gelen kayıplar zayi sayılmadığı için bu kayıplar KDV indirim iptali gerektirmez.

Bu husus, 60 no.lu KDV Sirkülerinde şöyle açıklanmıştır:

"8.1.3.3. Fire Sonucu Meydana Gelen Kayıplar

Fire, bir malın imalat sürecinde veya tüketiciye arzına kadar kendi doğal akışı içinde uğradığı fiziksel kayıp olarak tanımlandığından, İMALAT SIRASINDA VEYA SONRASINDA MEYDANA GELEN FİRELERİN ZAYİ OLAN MAL KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ MÜMKÜN BULUNMAMAKTADIR. Bu durumda, daha önce indirim konusu yapılan KDV'NİN DE DÜZELTİLMESİNE 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.

Örneğin;

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

- *Balık çiftliklerinde balık üretimi esnasında pazarlama aşamasına ulaşıncaya kadar geçen süreçte, balık üretim ve besleme firesi olarak oluşan balık ölümleri,*

- *Tavuk çiftliklerinde, üretimin doğal sonucu olarak ortaya çıkan kayıplar,*

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

fire olarak değerlendirilmekte olup, bunlara ilişkin olarak yüklenilen KDV indirim konusu yapılabilecektir."

Olağan dışı büyük mal kayıpları ve imha suretiyle oluşan kayıplar ise *"ZAYİ"* sayılmakta, bu kayıplar tevsik edilmiş olsun veya olmasın, KDV indirim iptali gerektirmektedir.

Bizim KDV açısından zayi mal anlayışımız ise, yok olan ve yok oluş nedeni izah ve ispat edilemeyen mallar ile çalınmak suretiyle kaybedilen malların zayi mal sayılması gerektiği yönündedir.

Saygılarımızla,