

DENET VERGİ DUYURU



Duyuru Tarihi : 08.09.2017
Duyuru No : 2017/107
Yayımlandığı Yer : YAKLAŞIM DERGİSİ -
Eylül 2017 - Sayı : 297

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

mehmet.mac@bdo.com.tr

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

BOZULAN GIDA MADDELERİNİN İMHA İŞLEMİ VE VERGİSEL BOYUTLARI

Özet :

Gıda maddelerinin üretimi veya alım satımı ile uğraşan firmalar, muhtelif nedenlerle bozularak sağlığa zararlı hale gelen ve böylelikle ticari değeri kalmayan gıda maddeleri hakkındaki;

- İnsan ve hayvan sağlığını korumayı amaçlayan yasal düzenlemeleri,
- Bu maddelere ilişkin vergisel hükümleri,

bilmek ve tatbik etmek durumundadırlar.

Bozukluk, gıda maddesinin tüketimini sakıncalı hale getirmeyecek (sadece kalite düşmesine sebep olacak) nitelikteyse, ederi fiyatla satılarak elden çıkarılmasına veya üretim girdisi olarak kullanılmasına engel yoktur. Bu şekilde değeri düşen mal, dönem sonunda stokta bulunmaktaysa, isteğe bağlı olarak, değer düşüklüğü takdir komisyonuna takdir ettirilmek suretiyle kaybedilen değer gider yazılabilir.

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 ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2016 yılında 7,6 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 150'den fazla ülkede bulunan 1.401 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 67.000'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.

Üretilen veya ticareti yapılan gıda maddesi tüketimi sakıncalı olacak şekilde bozulursa, bu malların satılmayıp ilgili belediyeye başvurmak suretiyle imhasının sağlanması yasal zorunluluktur.

Belediyenin vereceği imha işlemini gösteren evrak gider kaydı için yeterlidir. (Ayrıca takdir komisyonu kararına ihtiyaç yoktur.)

İmha edilen mallar Maliye İdaresince KDV Kanunu'nun 30/c maddesi kapsamında (zayi mal) olarak yorumlanmakta ve bu malların alımında veya üretiminde yüklenilen KDV'lerin indirim iptaline tabi tutulması istenmektedir. İdarenin bu yorumuna katılmıyoruz.

Anahtar Kelimeler :

Gıda maddelerinin bozulması, bozuk gıda, imha, Takdir Komisyonu, atık, gıda güvenirliliği, üretim firesi, ticari fire, zayi mal, sigorta tazminatı, KDV indirim iptali.

1. GENEL SAĞLIK MEVZUATI YÖNÜNDEN BOZUK GIDA MADDELERİ ve İMHA İŞLEMİ:

1.1. Veteriner Hizmetleri, Bitki Sağlığı, Gıda ve Yem Kanunu :

13.06.2010 tarih ve 27610 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 5996 sayılı Veteriner Hizmetleri, Bitki Sağlığı, Gıda ve Yem Kanunu'nun beşinci kısmında **gıda ve yem güvenirliliğine ilişkin hükümler** yer almaktadır.

Kanun'un 21. maddesine göre, güvenilir olmayan gıda, gıda ile temas eden madde ve malzeme piyasaya arz edilemez. İnsan sağlığı için tehlike oluşturan ve tüketime uygun olmayan maddeler, güvenilir olmayan gıda kabul edilmiştir.

Kanun'a göre gıda güvenirliliği şartları aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:

- Gıdanın güvenilir olup olmadığının belirlenmesinde, üretim, işleme ve dağıtım aşamaları, etiket bilgileri ve sağlıkla ilgili uyarı niteliğindeki bilgiler ile insanlar tarafından günlük normal kullanım koşulları dikkate alınır.
- Gıdanın insan sağlığına zararlı olup olmadığının belirlenmesinde; tüketenin sağlığı üzerinde ani, kısa veya uzun vadede oluşturabileceği muhtemel etkileri yanında, gelecek nesiller üzerindeki etkileri, birikerek artan muhtemel toksik etkileri ve belirli tüketici gruplarının özel sağlık hassasiyetleri de dikkate alınır. Herhangi bir gıdanın insan tüketimi için uygun olmadığının belirlenmesinde, gıdanın yabancı madde karışması da dâhil olmak üzere her tür bulaşıklığı veya çürüme, bozulma veya kokuşma nedeniyle kullanım amacına uygun olmaması dikkate alınır.

- Bir seri, parti veya sevkiyattaki aynı sınıf veya çeşit gıdanın bir bölümünün güvenilir olmadığına tespiti durumunda, geri kalanı ile ilgili daha kapsamlı yapılan değerlendirme sonucunda güvenilir olduğu ispat edilemez ise, o seri, parti veya sevkiyattaki aynı sınıf veya çeşidin tamamının güvenilir olmadığı kabul edilir.
- Gıda, Bakanlıkça belirlenen şartlara uygun olsa bile, gıdanın güvenilir olmadığına dair yeterli şüphe veya sebebin oluşması durumunda, Bakanlık söz konusu gıdanın piyasaya arzını kısıtlayabilir veya piyasaya arz edilen gıdayı toplatabilir.

Kanun'a göre gıda, gıda ile temas eden madde ve malzeme ve yem ile ilgili faaliyet gösteren işletmeciler, kendi faaliyet alanlarının her aşamasında, 5996 sayılı Kanun'da belirtilen şartları sağlamakla yükümlüdürler (Md:22/1).

1.2. Gıda ve Yemin Resmi Kontrollerine Dair Yönetmelik :

Gıda maddelerinin güvenilirlik yönünden kontrolüne ilişkin esaslar ise, 5996 sayılı Kanun'un 31. maddesinin dayanak oluşturduğu 17.12.2011 tarih ve 28145 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan "*Gıda ve Yemin Resmi Kontrollerine Dair Yönetmelik*"te düzenlenmiştir.

5996 sayılı Kanun'a göre gıda ve yem ile ilgili yaptırımlar belirlenmiş olup, kontroller sonucunda insan tüketimine uygun olmadığı anlaşılan gıdalar, masrafları sorumlusuna ait olmak üzere piyasadaki toplatılır ve mülkiyetinin kamuya geçirilmesine karar verilir. Bu ürünleri üreten veya piyasaya arz edenler hakkında kamunun sağlığına karşı suçlar kapsamında Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunulur.

1.3. Gıda Maddeleri Tüzüğü :

Umumi Hıfzıssıhha Kanunu'nun 181 inci maddesi hükmüne istinaden çıkarılarak 4.8.1952 tarih ve 3/15481 sayılı Kararname ile yürürlüğe konulan "*Gıda Maddelerinin ve Umumi Sağlığı İlgilendiren Eşya ve Levazımın Hususi Vasıflarını Gösteren Tüzük*"de (R.G. 18.10.1952-8236) bozulmuş gıda maddelerinin imal, ihzar, muhafaza ve satışının yasak olduğu belirtildikten (Md: 3), bunlardan her birinin haiz olmaları gereken vasıflar açıklandıktan ve Bakanlıkla Belediyelerin murakabe yetkileri tekrarlandıktan sonra, sağlığa zarar verecek derecede bozulmuş kokmuş, küflenmiş, kurtlanmış, böceklenmiş, iğrendirici bir mahiyet almış olmaları sebebiyle (çifte tabip bulunan mahallerde bunların düzenleyecekleri rapor üzerine) Belediyelerce derhal imha edileceği, bünyeleri itibariyle derhal imhası zaruri bulunmayanların, satıştan men edilmesi ile yetinilip, iddiaların yetkili mahkemenin kararına talik edileceği açıklanmıştır (Md: 711).

Keza bütün Belediyelerin Zabıta Yönetmeliklerinde de bunlara paralel hükümler mevcuttur.

Bu hükümlerden anlaşılacağı üzere, bozulan gıda maddelerinden derhal imhası zaruri olanların çifte tabip raporu ile vakit geçirilmeksizin diğerlerinin ise Mahkemece verilecek karar üzerine ve sahibinin rızası olup olmadığına bakılmaksızın imha edilmesi gerekmektedir.

Mevzuatımızda, daima resmi makamlarca yapılan tespitler üzerine, sahibinin rızası hilafına imha olunacak bozulmuş gıda maddelerinden ve bunları imal, ihsar veya muhafaza edenlerle satanlara uygulanacak cezalardan söz edilmekle yetinilmiş ve bu tür gıda maddelerini kendi rızası ile satışa çıkarmayıp imha etmek isteyenlerin durumuna hiç değinilmemiştir.

Halbuki ülkemizde genel sağlığı hiçe sayarak bozuk gıda maddelerini pazarlamaktan çekinmeyen kimselerin yanı sıra, gerek insani duygularla, gerekse ticari itibarını korumak amacıyla gerekli hassasiyeti göstererek bozuk gıda maddelerini satmayıp imha yoluna giden muteber firmalar da mevcuttur.

Bu gibi iyi niyetli firmaların, aşağıda açıklanacağı üzere belediyeye başvurarak bozuk gıda maddesinin imhasını sağlamaları ve imha belgesine istinaden gider kaydı - ve idari anlayışa göre KDV indirim iptali - yapmaları gerekmektedir.

İmha işleminde önemle üzerinde durulması gereken husus, gıda maddelerini yakmak, ezmek, gömmek ıslatmak suretiyle veya başka bir yöntem uygulayarak, bu maddelerin başkaları tarafından alınıp yenmesini veya satılmasını önlemek ayrıca imha sonucu ortaya çıkan atıkların çevreye zarar vermemesini sağlamaktır.

Yukarıdaki açıklamalarımız, kesin olarak tüketilmesi imkansız hale gelmiş gıda maddelerine yöneliktir. Görüntüsü, albenisi bir miktar bozulmuş olmakla beraber yeniden işleme sokulmak suretiyle hammadde olarak kullanılabilecek yahut hayvanlara yedirilebilecek gıda maddeleri bakımından bu formalitelere gerek bulunmadığı tabiidir. Sıhhi açıdan kesin olarak sakınca taşımamak şartıyla bu gibi malların üretimde kullanılması yahut satılması mümkündür.

Keza gerek üretim gerek pazarlama aşamalarında ortaya çıkabilecek ve normal fire olarak nitelendirilebilecek gıda maddesi bozukluklarında bozuk mallar, duruma göre yukarıdaki formalitelere ihtiyaç olmaksızın çöpe atılabilir veya uygun bir şekilde imha edilebilir.

1.4. İmha Prosedürü :

Firmaların imha taleplerini ilgili belediyeye iletmeleri gerekmektedir.

İstanbul Büyükşehir Belediye Başkanlığı Atık Yönetimi Müdürlüğü'nün web sitesinde (atikyonetimi.ibb.istanbul) imha prosedürü aşağıdaki şema ile açıklanmıştır:

ÖZEL FİRMALAR İÇİN İMHA İŞ AKIŞ PROSEDÜRÜ



- (1) İ.B.B. Atık Yönetimi Müdürlüğü Yetkili Personeli, Bertaraf Tesisini İşleten Firmanın Yetkili Personeli, Firma Yetkilisi, Noter(Firmanın tercihinine bağlı olarak).
- (2) Vakıflar Bankası, Valide Sultan Şubesi İ.B.B. kurumsal hesabına, Atık Yönetimi Müdürlüğü EDTS kodu 27020 olacak şekilde, açıklama kısmına imhanın şekli belirtilmeli ve “ *İmha Bedeli*” ibaresi eklenmelidir.

2. VERGİSEL AÇIDAN BOZUK GIDA MADDELERİ:

2.1. Gider Kaydı Açısından :

2.1.1. Gider Kaydının Dayanağı Prensip Olarak Takdir Komisyonunun Kararıdır :

VUK’nun 274 üncü maddesinde, emtianın maliyet bedeli ile değerlendirileceği hükme bağlanmış ve 278 inci maddesinde de “*bozulmak, çürümek, gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış olan emtia emsal bedeli ile değerlenir*” denilmiştir.

Emsal bedelin ne olduğu ve hangi esaslara göre tayin edileceği VUK’nun 267 nci maddesinde hükme bağlanmış ve bu bedelin sırası ile ortalama fiyat, maliyet bedeli ve takdir esasına göre saptanması öngörülmüştür.

Her ne kadar bu hükme göre mükelleflerin iktisadi kıymeti azalan emtianın emsal bedelini, önce birinci sıraya göre, değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki ayda yahut da daha evvelki aylarda değeri, tayin olunacak mal miktarına nazaran % 25’ten az olmamak kaydı ile aynı cins ve nev’indeki mal satışlarının ortalama satış fiyatı üzerinden, bu kabil değilse ikinci sıraya göre, yani bu malların satış bedellerine toptan satışlar için % 5 ve perakende, satışlar için de % 10 ilave etmek suretiyle bizzat tayin etmeleri gerekmekte ise de, bozulan ve çürüyen mallar yönünden % 25’lik bir satışın mevcut olmasının imkansızlığı, kaldı ki aksi varit olsa bile kıymet kaybının her emtia cins ve biriminde farklı ölçüde vukua gelmesinin tabii olması sebebiyle 1 inci sıranın, bu tür değerlemenin mahiyetine uygun düşmemesi sebebiyle de 2 nci sıranın uygulanması mümkün değildir.

Dolayısıyla bozulmuş emtiaya ilişkin emsal bedelin, 267 nci maddenin 3 üncü sırasında yer alan takdir esasına göre tayini esastır.

2.1.2. Resmi Kuruluşlar Tarafından Düzenlenen İmha Tutanağı Varsa, Takdir Komisyonu Kararına Gerek Yoktur :

Gıda maddesi tamamen bozulduğu için belediyeye başvurularak imha ettirilmişse, İmha Belgesi gider kaydı için tek başına yeterli olup ayrıca Takdir Komisyonuna müracaat edilmesine gerek yoktur. ¹

Aşağıdaki 1 no.lu dipnotta belirttiğimiz özeldede şu açıklamalar yer almaktadır:

“Emtiaların imhasında genel kural, imhaların takdir komisyonu nezaretinde yapılmasıdır. Ancak son kullanma tarihi geçmiş veya bozuk olan ilaç, tıbbi malzeme, gıda, atık vb. emtianın insan sağlığına zararlı olabileceği ve acilen imha edilmesi mecburiyeti bulunan bu ürünlerin emsal bedellerinin takdir komisyonlarınca muayyen bir zamanda takdirinin mümkün olamayacağı hususları göz önüne alınarak; takdir komisyonuna başvurulmaksızın ilgili bakanlık veya yetkili kurum görevlilerinin de yer aldığı bir komisyon nezdinde tutanakla tespit edilmek suretiyle imha edilebilmesi Başkanlığımızca benimsenmiş bir uygulamadır.

Yukarıda izah edilen şekilde ilgili bakanlık ve yetkili kurum görevlilerinin de yer aldığı komisyon nezdinde imha işlemine ilişkin olarak düzenlenen tutanağın istenildiğinde ibraz edilmesi şartıyla muhafaza edilmesi gerekmekte olup, imha işleminin söz konusu tutanağa istinaden muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, son kullanma tarihi geçmiş veya bozuk ürünlerin imha edilmesi işlemine ilgili bakanlık yetkililerinin katılımının sağlanamaması ve imhaya ilişkin tespitin bu komisyon nezdinde tutanağa bağlanamaması durumunda, olayın mutlaka takdir komisyonuna intikalinin sağlanması gerekmekte olup, imha edilen ürünlerin takdir komisyonunca belirlenecek emsal bedel üzerinden kayıtlara alınarak işlem yapılması gerekecektir.”

İthal edilmek üzere Türkiye’ye getirilen malların herhangi bir nedenle ithal edilmeyerek, Gümrük Müdürlüğüne oluşturulan komisyon tarafından imha edilmesi durumunda da, ayrıca Takdir Komisyonu Kararına gerek kalmaksızın giderleştirme işlemi yapılabilmektedir. ²

¹ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 01.11.2011 tarih ve 267-135 sayılı özeldesi.

² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 08.03.2017 tarih ve 67016 sayılı özeldesi.

2.1.3. Mahkemece Re'sen Biçilmiş Değer Var ise, Bu Değer Esas Alınabilir. Ancak Mahkeme Kararı Re'sen Değil (Tespit Talebi Uyarınca) Verilmişse, Takdir Komisyonu Kararı Yerine Geçmez :

Aşağıdaki 2 no.lu dipnotta belirttiğimiz özelgede³ bu konu şöyle açıklanmıştır :

“İlgi dilekçenizde; stoklarınızda yer alan ve muhtelif nedenlerle değeri düşen mallardan satılamayacak nitelikte olanların Nezdinde imhasının düşünüldüğü belirtilerek, söz konusu malların talebiniz üzerine mahkemelerce seçilen bilirkişiler marifetiyle tespit edilen bedellerinin, Vergi Usul Kanununun 267 ve 278 inci maddeleri kapsamında emsal bedel olarak kabul edilip edilmeyeceği hususunda tereddüt oluştuğundan Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

.....

Buna göre, mükelleflerin değeri düşen malların emsal bedelini doğrudan kendilerinin belirlemesi mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, emtiadaki kıymet kaybı nedeniyle takdir komisyonuna başvurulup, emsal bedeli tayininin istenmesi gerekir. Ayrıca mükelleflerin emsal bedelini takdir komisyonu dışında diğer üçüncü kişi veya kurumlara tespit ettirmeleri de mümkün değildir.

Ancak Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesindeki kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerlerin emsal bedeli yerine geçeceğine ilişkin hüküm gereğince, emsal bedelin tespitinde kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerlerin de kullanılması mümkündür. Buna göre, kaza merci durumunda olan, Ticaret Mahkemeleri ve Asliye Hukuk Mahkemelerinin re'sen biçtikleri değerler, emsal bedeli olarak dikkate alınabilmektedir. Bu hallerde ayrıca emsal bedeli tespiti için takdir komisyonuna başvurulmasına gerek yoktur.

Örneğin; Türk Ticaret Kanununun 303 üncü maddesinde bir anonim şirkete aynı neviden sermaye konması halinde bunların değerlerini biçecek bilirkişinin mahkemece tayin olunacağı hüküm altına alındığından bu hususlarda takdir komisyonuna müracaat edilmemesi ve mahkemelerce tayin olunan değerlerin emsal bedel olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Bu durum Vergi Usul Kanununun 278 inci maddesi gereğince değeri düşen malların değer tespitlerinin de mükelleflerin müracaatları üzerine kaza mercilerince yapılması gerektiği sonucunu doğurmamaktadır.

Kaldı ki, Vergi Usul Kanununun gerek 267 nci, gerekse 278 inci maddesinde mükelleflere emsal bedeli tespit ettirecekleri kurum konusunda seçimlik bir

³ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.11.2011 tarih ve 267-136 sayılı özelgesi.

hak tanınmamış olup, başvuru mercii olarak takdir komisyonları belirlenmiştir.

Ancak son kullanma tarihi geçmiş veya bozuk olan ilaç, tıbbi malzeme, gıda, atık vb. emtianın insan sağlığına zararlı olabileceği ve acilen imha edilmesi mecburiyeti bulunan bu ürünlerin emsal bedellerinin takdir komisyonlarınca muayyen bir zamanda takdirinin mümkün olamayacağı hususları göz önüne alınarak; takdir komisyonuna başvurulmaksızın ilgili bakanlık veya yetkili kurum görevlilerinin de yer aldığı bir komisyon nezdinde tutanakla tespit edilmek suretiyle imha edilebilmesi Başkanlığımızca benimsenmiştir.”

Görüldüğü gibi bir mahkeme kararının Takdir Komisyonu Kararı yerine geçebilmesi için, bu kararın re’sen verilmiş olması şarttır.

Bozulan gıda maddelerinin resmi yetkililer nezdinde imha ettirilmesi halinde takdir kararı veya mahkeme kararı gerekmez, imhaya ilişkin tespiti içeren evrak tek başına gider kaydı için dayanak olabilmektedir.

2.1.4. Fireler :

Aşağıdaki 1 no.lu dipnotta belirttiğimiz özelgede şu açıklamalar yer almaktadır:

“..... fire; bir malın imalat süresince veya tüketiciye arzına kadar kendi doğal akışı içinde uğradığı kayıptır. 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. 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, fireye uğrayan mallarla ilgili olarak işletme sahibi tarafından Vergi Usul Kanununa göre bir belge düzenlenmesi zorunluluğu bulunmamaktadır.

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. Ayrıca 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 fire niteliğindeki gıda maddelerinin değer tespitinin takdir komisyonunca yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Görüldüğü gibi gerek imalat sırasında ortaya çıkan ve fire tanımına uyan atık mallar, gerekse alım satım işlemleri kapsamında meydana gelen ve fire tanımına uyan kayıplar için Takdir Komisyonu Kararı gerekli değildir. Bu kayıplar ticaret odaları tarafından belirlenen fire oranlarını aşmıyorsa, özelgede izah edildiği şekilde giderleşmeye konu olur.

Örnek vermek gerekirse, yumurta ticareti yapan bir şirketin sık sık yumurta kırılma olaylarıyla karşılaşması bu ticaretin doğal unsurudur. Söz konusu kırılma ve ezilmelerin mutlak oranı ticaret odaları tarafından belirlenmektedir.

İstanbul Ticaret Odasının web sahifesinde yer alan ve yumurta ile ilgili olan TİCARİ FİRE ORANI aşağıdaki gibidir:

“YUMURTA

- a) Yumurta buzhanelerde muhtafaza edilip satışa çıkarıldığı zaman, toptan ve perakende satışlardaki fire oranı % 8-10 arasındadır.*
- b) Piyasadan mübayaa edilip, viyollerde toptan ve perakende satılan yumurtalarda fire oranları İlkbahar, Sonbahar ve Kış aylarında % 8, yaz aylarında ise, çatlak ve çürüklük sebebi ile % 10'dur.”*

Yumurta tüccarları bu fire sınırları içindeki kayıplarını resmi imha işlemine gerek kalmadan ve Takdir Komisyonu Kararı gerekli olmadan özelgede ifade edildiği şekilde giderleştirebilirler.

2.1.5. Gıda Bozulmuş Olmakla Beraber, Değerinin Sıfıra İnmemesi, Azalmış da Olsa Bir Değer Taşınması :

Gider kaydı yönünden yaptığımız yukarıdaki açıklamalar, sağlığa zararlı hale gelmiş ve ticari değerini tamamen yitirmiş, kullanılamaz durumdaki gıda maddelerine yöneliktir.

Değerinde bir miktar düşüklük olmakla beraber sağlığa zararlı nitelik arz etmeyen, halen bir miktar iktisadi kıymeti bulunan mallar için şu alternatifler söz konusudur:

- Bu mallar satılabilir ve maliyet bedeli ile satış bedeli arasındaki menfi fark zarar olarak dikkate alınabilir.
- Üretim girdisi olarak kullanılabilir.
- Değeri düşen gıda maddesi yıl sonunda stoklar arasında bulunuyorsa ve malın maliyet bedeli üzerinden stok değerlemesi yapmak istenmiyorsa yıl kapanmadan önce malın değerini Takdir Komisyonu'na takdir ettirilebilir, bilanço düzenlerken, maliyet bedeli yerine Takdir Komisyonu tarafından takdir olunan değer dikkate alınarak değer düşüklüğü giderleştirilebilir.

Bu alternatifler, firma depolarında iken bozulan malların yanı sıra, toptancı, perakendeci veya tüketici elinde iken bozulup yahut bozuk olduğu anlaşıp iade suretiyle gelen mallar açısından da geçerlidir. İadeye konu mal, iade faturasına dayanılarak bu belgelerde görülen KDV hariç değer üzerinden stoklar arasına alınır. Bozuk malın stoktan çıkışı ise, yukarıda izah edildiği şekilde yapılır.

2.1.6. Sigorta Şirketinden Tazminat Alınmış Olması :

VUK'nun 330 uncu maddesi şöyledir :

“Emtia ve zirai mahsul ve hayvan kıymetlerinde vukua gelen zayıat dolayısıyla alınan sigorta tazminatları bunların değerinden fazla olursa bu fazlalık kara alınır, işletme hesabı esasında tutulan defterde bu tazminat hasılat kaydedilir.”

Görüldüğü gibi sigorta şirketinden tazminat alındığında, bunun gelir yazılması mecburidir.

Sigortadan tazminat alınmış olması, tek başına malın değerinde meydana gelen azalma veya değerın tamamen yok olması konusunda yeterli kanıt olarak kabul edilmeyebilir. Dolayısıyla gider kaydı için sadece tazminat alındığı hususuna dayanılmayıp, Takdir Komisyonu Kararı alınması veya mal imha edilmiş ise, İmha Belgesinin dayanak olarak muhafaza edilmesi gerekir.

2.2. KDV Açısından:

2.2.1. Bozuk Gıda Maddelerinin KDV Karşısındaki Durumu Hakkındaki Güncel İdari Görüşleri Yansıtan Özelge :

Gıda maddelerinde meydana gelen bozulmaların KDV'ye etkisi hakkındaki idari görüşler, aşağıdaki 3 no.lu dipnotta belirttiğimiz özelgede⁴ detaylı olarak açıklanmış olup, bu özelgenin soru bölümü ile KDV'ye ilişkin cevap bölümünü aşağıda sunuyoruz:

“İlgide kayıtlı özelge talep formunun incelenmesinden, şirketinizin, piliç eti ve piliç etinden mamul ürünler, sofralık yumurta, viol, gübre ve zeytinyağı üretimi ile iştigal ettiği ve entegre üretim tesislerinde, piliçlerin kesim aşaması sonucunda oluşan ve piliç ürünü olarak değerlendirilmesi mümkün olmayan kan, tüy, gaga, yumuşak doku atıkları gibi piyasa değeri olmayan piliç eti atıkları ile değişik sebeplerle bozulmuş, çürümüş, raf ömrü geçmiş piliç eti ve ürünlerinin “rendering” adı verilen ünitelerde yüksek ısı altında işlem görerek “tavuk unu” haline getirildiği, elde edilen tavuk ununun ise entegre tesislerinizin bir parçası olan yem fabrikalarına sevk edilerek tavuk yemi üretiminde kullanıldığı ayrıca yumurta üretimi aşamasında oluşan fireler ile bozulan, çürüyen, kırılan ve müşterilerden benzer nedenlerle iade edilen yumurtaların imha edilmesi gerektiği belirtilerek normal fire sınırları dahilinde halk ve çevre sağlığı açısından her gün ilgili mevzuatı gereğince hiç bekletilmeksizin derhal imha edilmesi gereken üretim hatası, üretim atığı, bozuk, kırık, çürük yumurtaların imhası ile tavuk yemi üretiminde kullanılan tavuk unu girdilerinden olan bozuk piliç eti ürünlerinin imhası ve değerlemesi işlemlerin takdir komisyonu kararına bağlanma şartının olup olmadığı hususlarında Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

II-KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin (III/C-2.4) bölümünde, “2.4. Kullanım Süresi Geçen veya Kullanılamayacak Hale Gelen Mallara İlişkin Yüklenilen KDV'nin İndirimi

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.

⁴ Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 07.07.2015 tarih ve 53445970-105[278-2013/27-24]-81 sayılı özelgesi.

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, zayi 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." ifadesi yer almaktadır.

60 No.lu KDV Sirkülerinin (8.1.3) bölümünde ise,

"8.1.3. Zayi Olan Mallara Ait KDV

KDV sisteminde alış belgelerinde gösterilen verginin indirilmesi, bu malların satışı sırasında mala eklenen değer vergilendirileceği düşüncesine dayanmaktadır. 1 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde, zayi olan mallar için satış ve dolayısıyla yaratılan bir katma değer olmayacağından, bu mallara ilişkin alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesinin, zayi olan mallar üzerindeki vergi yükünü tamamen ortadan kaldıracağı; bu nedenle, Kanunun 30/c maddesi uyarınca zayi olan malların alış vesikalarında gösterilen KDV'nin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği belirtilmiştir.

Öte yandan aynı bentte, deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olan mallar nedeniyle yüklenilen vergilerin indirimine olanak tanınmaktadır.

Örneğin; sel felaketi nedeniyle bir şirketin deposunda yer alan malların zayi olması veya Maliye Bakanlığınca yangın sebebiyle mücbir sebep ilan edilen yerde olması koşuluyla, yangın nedeniyle malların kullanılamaz duruma gelmesi halinde bu mallara ilişkin yüklenilen vergiler indirim konusu yapılabilecektir.

Buna karşılık Maliye Bakanlığınca yangın sebebiyle mücbir sebep ilan edilmediği sürece, yangın sonucu zayi olan mal nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün değildir. Örneğin, ithal edilen malların depolandığı antrepolarda çıkan yangın sonrasında Maliye Bakanlığınca mücbir sebep ilan edilmediği takdirde, zayi olan malların ithalinde ödenen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

8.1.3.1. Malların Zayi Olması Sonucu Meydana Gelen Kayıplar

113 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (E) bölümünde (KDV Genel Uygulama Tebliğinin (III/C-2.4) bölümünde), kullanım süresi geçen veya kullanılamayacak hale gelen malların zayi olan mal olarak değerlendirileceği, KDV Kanununun 30/c maddesine göre mükelleflerce bu malların iktisabında yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılmasının mümkün olmadığı ifade edilmiştir.

Bu çerçevede;

- İmalatta kullanılmak için alınan ancak imalata girmeden eskime, bozulma, çürüme, çatlama vb. nedenlerle kullanılamaz hale gelen ve bu nedenle imalatta veya ambalajlamada kullanılabilme vasfını yitiren hammadde ve malzeme ile ambalaj maddeleri,
 - Son kullanma tarihinin geçmesi, çeşitli kimyasallar içerdiğinin tespit edilmesi gibi nedenlerle kanunen tekrar satılması mümkün olmayan ve imha edilen bisküvi, çikolata, konserve gibi gıda ürünleri,
 - Sağlık Bakanlığınca kullanımının yasaklanması nedeniyle imha edilen ilaçlar ile kullanım süresi içinde formül hatası bulunan, miadının dolması veya hasar görmesi nedeniyle kullanılamaz hale gelmiş, üretimden kalkmış, insan sağlığını tehdit eden ilaçlar,
 - Hatalı dikim, renk farklılığı, leke ve benzeri nedenlerle ya da şirket politikası gereği satışı mümkün olmadığından imha edilen mallar,
 - Kullanım ömrünü tamamladığı için imha edilen araç lastikleri
- için yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacaktır.

8.1.3.2. Malların Değerinin Düşmesi Sonucu Meydana Gelen Kayıplar

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.

Örneğin;

- 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 yapılabilecektir.

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, 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.

Örneğin;

- Akaryakıtın depolanması sırasında ortaya çıkan ve ilgili kuruluşlar tarafından belirlenen oranlar dahilindeki kayıplar,
- Balık çiftliklerinde balık üretimi esnasında pazarlama aşamasına ulaşmaya 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.” açıklaması yer almaktadır.

Buna göre, imalat sırasında veya sonrasında yasal düzenleme veya ilgili mesleki kuruluşlar tarafından belirlenen fire miktarını aşmayan kayıplar nedeniyle yüklenilen KDV nin düzeltilmesine gerek yoktur. Yasal düzenleme veya ilgili mesleki kuruluşlar tarafından belirlenen fire miktarını aşan kayıplar zayi olan mal kapsamında değerlendirilecek ve bu mallar nedeniyle yüklenilen KDV

indirim konusu yapılamayacağından, KDV beyannamesinin “İlave edilecek KDV” satırına yazılmak suretiyle düzeltililecektir.

Diğer taraftan kullanım süresi geçen veya kullanılamayacak hale gelen gıda maddelerinin farklı bir ürünün üretim sürecine dahil edilmeleri halinde, her ne kadar malın tamamen yok olması söz konusu değilse de;

- Malın düşük bedelle veya zararına satışının söz konusu olmaması,
- Malın tamamen farklı bir ürünün üretiminde girdi olarak kullanılmış olması,

nedeniyle zayi olan mal kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu mallar nedeniyle yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacağından, KDV beyannamesinin “İlave edilecek KDV” satırına yazılmak suretiyle düzeltililecektir

Bilgi edinilmesini rica ederim.”

2.2.2. Yukarıda Belirtilen İdari Görüşler İle İlgili Düşüncelerimiz:

2.2.2.1. Bozulduğu Veya Kullanım Süresi Dolduğu İçin İmha Edilen Malların KDV Kanunu’nun 30/c Maddesi Kapsamında Zayi Mal Olarak Yorumlanmasını Doğru Bulmuyoruz:

Bizim görüşümüz, KDV Kanunu’nun 30/a maddesindeki “**Zayi**” kavramının, ortadan kaybolan ve kayboluş nedeni izah edilemeyen veya çalınan mallar olarak anlaşılması gerektiği, başka bir anlatımla, zayıat nedeni gider kaydına dayanak olabilecek şekilde izah veya ispat edilebilen mal kayıplarının 30/a maddesindeki anlamı ile zayi sayılmaması gerektiği yönündedir.

Zayi olan mallara ilişkin KDV’nin indirtilmemesi veya daha önce indirilmiş ise indirim iptalinin istenmesinin gerekçesi, bu mallar yok olduğu için satışa konu edilemeyeceği ve KDV hesaplanamayacağı olarak gösterilmektedir. Halbuki KDV malın mevcudiyetine dayanan ve malın tüketimini hedef alan bir vergidir. Mal yoksa bu malın KDV’sinden de bahsedilmemesi gerekir. Doğal ticari akış kapsamında bozulan ve imha edilen malın KDV’ni indirtmemek, bu KDV’yi mükellefin üstüne yıkarak, olmayan maldan KDV almak anlamına gelmektedir.

Zayi olayı, bozulma, tabii afetler gibi nedenlerle meydana gelmişse ve bu durum ispatlanabiliyorsa, mükellef bu malın alımında veya imalatında yüklendiği KDV'yi indirebilmeli veya indirim fiilen yapılmışsa, indirimi iptal edici herhangi bir işleme gerek olmamalıdır. Çünkü bu gibi nedenlerle malın ziyan olması ticari faaliyetin doğal akışı çerçevesinde uğranılan bir zarardır. Malın KDV hariç bedeli gider yazılabildiğine göre KDV'si de indirilebilmelidir.

Malın haklı nedenlerle çok düşük bir bedelle satılması mecburiyeti ortaya çıktığında, o malın indirim konusu yapılan girdi KDV'si indirimler arasında kalabildiğine göre değer sıfıra düştüğünde indirim hakkının ortadan kalkmasına sebep yoktur.

Bozularak imha edilen gıda maddelerinin KDV'sinin indirilemeyeceği yolundaki bize göre hatalı idari yorum, gıda maddesi ile iştigal eden firmaları bozuk mallarını imha etmek yerine zararına satmaya itmekte ve bu nedenle genel sağlık açısından da sakınca taşımaktadır.

Maliye İdaresi geçmişte;

“..... imha zayi olan mallar kapsamında değerlendirilmemektedir.”

“..... imha edilen ilaçların KDV'sinin indirim konusu yapılabileceği tabidir.”

benzeri ifadelerle yukarıda belirttiğimiz görüşlerimize paralel özlere vermekteydi.⁵

Fakat, herhangi bir yasa değişikliği olmamasına rağmen İdare 2009 yılında çıkardığı 113 no.lu KDV Genel Tebliğinin E bölümünde, miadı dolduğu için imha edilen ilaçların zayi mal olduğu görüşünü ileri sürerek eski isabetli görüşünden sapmıştır.

Aşağıdaki 6 no.lu dipnotta belirttiğimiz yazı,⁶ zayi mal kavramının KDV yönünden değerlendirilmesini detaylı şekilde içermektedir.

⁵ Sayın Abdullah TOLU'nun Yaklaşım Dergisinin Temmuz 2008 sayısında yayınlanan “Takdir Komisyonu Kararıyla İmha Edilen Malların Zayi Olmuş Sayılmayacağı ve KDV'sinin İndirebileceği” başlıklı yazısı.

⁶ Sayın Tayfun İÇTEN'in e-Yaklaşım Dergisinin Mart 2012 sayısında yayınlanan “Zayi Olan Mal Kavramı ve KDV Yönünden Değerlendirilmesi” başlıklı yazısı.

2.2.2.2. Bozulan Fakat İmhası Gerekmeyen Maddelerin Düşük Bedelle Satılması Halinde Bu Durumun Zayi Sayılmaması ve KDV İndirim İptali İstenmemesi İsabetlidir.

Yukarıdaki özelge metninde tekrarlanan 60 no.lu KDV Sirkülerinin 8.1.3.2. no.lu bölümündeki, bozulan fakat imhası gerekmeyen malların düşük fiyatla satılması durumunun zayi sayılmayacağı ve KDV indirim iptaline gerek bulunmadığı yönündeki idari görüş fevkalade isabetlidir.

2.2.2.3. Firelerin Zayi Sayılmaması da, İsabetli Bir İdari Görüştür:

Yine özelge metninde tekrarlanan 60 no.lu KDV Sirkülerinin 8.1.3.3. no.lu bölümünde fireler ile ilgili olarak ifade edilen görüşlerin çok isabetli olduğunu düşünüyoruz.

2.2.2.4. Normal VASFİNİ Kaybeden Fakat İmhası Gerekmeyen Gıda Maddelerinin Başka Bir Maddenin Üretiminde Girdi Olarak Kullanılmasının Zayi Sayılması (KDV İndirim İptali Gerektiği) Yönündeki İdari Görüşe Katılmıyoruz:

Yukarıdaki özelgenin son paragrafında, normal vASFİNİ kaybeden gıda maddelerinin, farklı bir ürünün üretiminde girdi olarak kullanılması, bu malın zayi olması şeklinde yorumlanmıştır.

Halbuki normal vASFİNİ kaybeden gıda maddesi başka bir ürünün üretiminde hammadde olmaya müsait ise, bu gıdanın üretim girdisi olarak kullanılması, zayi edilmesi değil aksine, malın ziyan olmaktan kurtarılması ve ekonomiye kazandırılması anlamındadır.

Söz konusu ürünün zayi mal sayılmasına gerekçe olarak, bu malın düşük bedelle veya zararına satılmayacak oluşu ileri sürülmekle beraber, bu gıda hammadde olarak kullanılmak suretiyle elde edilen mal satıldığında katma değer doğmuş olacağı için, söz konusu gıda maddesinin KDV'sinin herhangi bir üretim girdisi gibi indirilebilmesi gerekir.

3. SONUÇ :

Gıda maddelerinin imhası gerekecek şekilde bozulması halinde bunların satılmayarak imha ettirilmesi gerekli olup, bu mecburiyete uymayan firmaların takip ve denetim usullerini düzenleyen mevzuat mevcuttur.

Bozularak sağlığa zararlı hale gelen ve bu nedenle imha edilen gıda maddeleri, imha işlemi resmi kuruluşlarca belgelenmek şartıyla kayıtlardan çıkarılarak gider yazılabilmektedir.

İmalat firesi ve ticari fire sınırları içinde meydana gelen kayıplar herhangi bir prosedür gerektirmeksizin imha edilebilmekte ve muhasebe sistemi içinde giderleştirilebilmektedir.

Maliye İdaresi imha edilen mallar ile ilgili KDV indirimlerini kabul etmekte iken, sonradan görüş değiştirmiş ve imha konusu malları zayi mal sayarak, bu mallarla ilgili indirilmiş KDV'lerin iptal edilmesi gerektiği ileri sürmüştür. Bizim anlayışımıza göre bu görüş değişikliği isabetli olmamıştır.

Keza, hafif bozukluğa uğrayarak normal kullanım yerine başka maddelerin üretiminde girdi olarak kullanılması durumunda KDV indirim iptali yapılacağı yönündeki görüşün de isabetli olmadığını düşünürüz.