

İMHA EDİLMESİ GEREKEN MALLARIN DEĞERLEMESİ, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ve UYGULAMADA DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR

VALUATION AND ACCOUNTING OF THE GOODS TO BE DISPOSED AND ISSUES TO BE CONSIDERED IN THE IMPLEMENTATION



Seda KOSKA*

ÖZ

27.03.2018 tarih ve 30373 (2. Mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7103 sayılı Vergi Kanunları İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 10. maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununa “İmha Edilmesi Gereken Mallar” başlıklı 278/A maddesi ihdas edilmiştir. Söz konusu düzenleme ile birlikte, 496 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen şartları taşıyan mükellefler bozulma, çürüme veya son kullanma tarihinin geçmesi gibi nedenlerle imha edilmesi gereken emtialarını, takdir komisyonu kararı olmaksızın emsal bedelle değerlemeye ve emsal bedelle değerlemiş oldukları emtianın maliyet bedelini gelir/kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alabilmektedir. Vergi mevzuatımıza eklenen bu düzenlemenin usul ve esasları, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi Kanunu karşısındaki durumu ile imha işlemleri-

ABSTRACT

Article 10 of the Law on the Amendment of Tax Laws No. 7103 and Some Laws and Decree Laws published in the Official Gazette dated 27.03.2018 and numbered 30373 (2nd repeated) and Article 278 / A titled “Goods to be Destroyed” has been added to the Tax Procedure Law No. 213 . With the mentioned regulation, taxpayers who meet the conditions specified in the General Communiqué of the Tax Procedure Law No. 496 can value the commodities that must be destroyed due to reasons such as deterioration, decay or expiration date, without a decision of the valuation commission, and the cost of this commodity can take into account the determination of the tax base. The subject of our article is the procedures and principles of this regulation added to our tax legislation, as well as the situation of this regulation across the Income Tax law, Corporate Tax Law, Value Added Tax

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, seda.koska@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-9526-4783.

Koska, S. (Şubat 2020). İmha Edilmesi Gereken Malların Değerlemesi, Muhasebeleştirilmesi Ve Uygulamada Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar, *Vergi Raporu*, 245, (132-142).

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 08.12.2019 / M.K.T.: 14.01.2020

nin muhasebeleştirilmesi makalemizin konusunu oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: İmha Edilmesi Gereken Mallar, İmha Oranı, Takdir Komisyonu, Zayi Mal.

Jel Sınıflandırması Kodları: K34, H25, H26.

GİRİŞ

İdare, kıymeti düşen malların emsal bedelle değerlendirilmesine ilişkin Vergi Usul Kanunu'nun 278. maddesinde yer alan düzenlemeyi muhtelif zamanlarda vermiş olduğu muktezalarla açıklamıştır. Verilen muktezalarda özetle¹; son kullanma tarihinin geçmesi veya kalite standartlarına uygun olmamaları ya da çevreye ve insan sağlığına zarar verecek nitelikte olmaları gibi nedenlerle imha edilmesi gerekenler için takdir komisyonu kararının varlığını aramakla birlikte imha işlemlerinin de takdir komisyonu nezaretinde gerçekleştirilmesi gerektiği şeklinde düzenlemelere yer verilmiştir. Bununla birlikte, imha mecburiyeti bulunan emtianın emsal bedelinin takdir komisyonunca muayyen bir zamanda takdirinin mümkün olmamasına bağlı olarak; takdir komisyonuna başvurulmaksızın ilgili bakanlık veya yetkili kurum görevlilerinin de yer aldığı bir komisyon nezdinde tutanakla tespit edilmek suretiyle malların imha edilebilmesinin de mümkün olduğunu açıklayan muktezalar da mevcuttur.

27.03.2018 tarih ve 30373 (2. Mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7103 sayılı Vergi Kanunları İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 10. maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununa "İmha Edilmesi Gereken Mallar" başlıklı 278/A maddesi ihdas edilmiştir. İhdas edilen bu hüküm ile bozulma, çürüme veya son kullanma tarihinin geçmesi gibi nedenlerle imha edil-

Law and accounting processes of the disposal transactions.

Keywords: Goods to be Destroyed, Destruction Rate, Valuation Commission, Lost Commodity.

Jel Classification Codes: K34, H25, H26.

mesi gereken emtianın emsal bedelinin, takdir komisyonu kararı olmaksızın mükelleflerce belirlenebilmesine imkân sağlanmış olup söz konusu hüküm aşağıdaki gibidir.

"Madde 278/A İmha Edilmesi Gereken Mallar

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 değerlendirilir.

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 ara-

¹ Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığının 20.11.2017 Tarih ve 50426076-125[6-2015/20-266]-68007 sayılı Özelgesi
Manisa Vergi Dairesi Başkanlığının 07.07.2015 Tarih ve 53445970-105[278-2013/27-24]-81 sayılı Özelgesi

nacak 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 büyük-lüklerini ayrı ayrı ya da birlikte dikkate almak su-retiyle belirlemeye ve bu maddenin uygulanması-na ilişkin diğer usul ve esasları tespiti yetkilidir.”²

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 278/A maddesinin dördüncü fıkrasından da anlaşılacağı üzere, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununa eklenen 278/A maddesinde öngörülen değerlendirme uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemek ve uygulamaya açıklık getirmek amacıyla 25/05/2018 tarih ve 30431 sayılı Resmi Gazetede 496 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yayımlanmıştır.

1- VERGİ USUL KANUNUNUN 278/A MADDESİNDEN YARARLANABİLME ŞARTLARI

1.1- Uygulama Kapsamındaki Mal Grupları

496 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 10. maddesinde uygulama kapsamına alınan mal grupları açıklanmıştır. Mezkur tebliğin 10. maddesi; “213 sayılı Kanunun 278/A maddesinin dördüncü fıkrasının verdiği yetkiye dayanılarak, söz konusu madde uygulamasından esas itibarıyla, 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 uygun bulunmuştur.

(2) Uygulamadan yararlanılmak istenen emtianın yukarıda belirtilen mahiyette olup olmadığı, bu Tebliğ kapsamında İdareye yapılan başvurularda öncelikli olarak değerlendirilir.”³ şeklindedir.

Mükelleflerin Vergi Usul Kanununun 278/A madde hükmünden yararlanabileceği malların;

- Yurt içi satışa konu olduktan sonra raf ömrünün çok kısa olması, bozulması veya son kullanma tarihinin geçmesi **gibi** nedenlerle iade alınması,
- İnsan ve çevre sağlığına zararlı olması nedeniyle imha edilmesi mecburiyetinin bulunması gerekmektedir.

Bunun yanı sıra mükelleflerin imha işlemlerinin süreklilik arz etmesi gerektiği de göz ardı edilmemelidir.

Diğer taraftan Vergi Usul Kanununun 278/A madde hükmünden yararlanabilecek malların, işletme açısından bir değerinin olmaması ve herhangi bir şekilde kullanılmasına imkan bulunmaması gerekmektedir. Aksi takdirde iade alınan emtia, düşük de olsa bir değer taşıyacak olup mezkur kanunun 278. maddesine göre değerlendirilmesi icap edecektir. Nitekim bu husus 7103 sayılı kanunun Türkiye Büyük Millet Meclisi görüşmeleri sırasında da aynen ifade edilmiştir.⁴

² 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

³ 496 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

⁴ Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyon Tutanak Dergisi (https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/komisyon_tutanaklari.goruntule?pTutanakId=2069). Erişim tarihi: 06 Aralık 2019.

1.2- Uygulamadan Yararlanabilecek Mükellefler

7103 sayılı Kanunla getirilen 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 278/A maddesi, 496 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen uygulama kapsamına alınan mal gruplarında faaliyet gösteren mükelleflerin tamamını kapsamamaktadır. Mezkur tebliğin 11. maddesinde, Vergi Usul Kanunu 278/A maddesi uygulamasından, kazançları bilanço esasına göre tespit edilen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yararlanabileceği ifade edildikten sonra bu şartlara ilave olarak birtakım mali gösterge büyüklüklerinin de sağlanması gerekliliği açıklanmıştır.

Kazançları bilanço esasına göre tespit edilen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin Vergi Usul Kanununun 278/A maddesi uygulamasından yararlanabilmeleri için, başvuru tarihinden önceki son hesap döneminde net satışları ile aktif büyüklüğünün aritmetik ortalamasının 10.000.000,00 -TL'nin veya öz sermaye büyüklüğünün 5.000.000,00 -TL'nin üzerinde olması gerekmektedir.

1.3- Uygulamadan Yararlanabilmek İçin Yapılan Başvuru ve Başvurunun Değerlendirilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 278/A madde uygulamasından yararlanmak isteyen mükellefler, imha oranının tespiti için İdareye (Gelir İdaresi Başkanlığı) yazılı olarak başvuruda bulunmalıdır. Başvuru formu ekinde yer alması gereken hususlar ise aşağıdaki gibidir.

- Madde kapsamında faydalanılmak istenen ürün grupları, bu ürün gruplarına ilişkin detaylı ürün listeleri,
- Son beş hesap dönemine ilişkin ve miktar bazında yurt içi satışlar ve satıştan iadeler bilgileri (her bir ürün bazında),
- Son beş hesap dönemi içinde imha edilen emtia miktarını, emtia türü ve dönemler itibarıyla gösterir tablo,

- İmha işlemlerine ilişkin belgeler,
- Kendi işletmeleri bünyesinde imha/atık bertaraf tesisleri bulunan ve ilgili mevzuatı dahilinde yetki/lisans sahibi mükelleflerce, yetkilendirme/lisans belgesinin noter onaylı örneği.

Mükellefler tarafından yukarıdaki yazılı olan belgelerle birlikte idareye başvuru yapılması halinde, mükellefin başvurusu Gelir İdaresi Başkanlığınca ön değerlendirmeye tabi tutulur.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yapılacak olan ön değerlendirme sonucunda, ilave bilgi ve belgeye ihtiyaç duyulması halinde, bu bilgi ve belgeler mükelleflerden talep edilecektir. İstenilen bilgi ve belgeler mükellef tarafından tamamlanmaz ise Vergi Usul Kanunu'nun 278/A maddesi uygulamasından yararlanmak için yapılan başvuru değerlendirmeye alınamaz.

Gelir İdaresi Başkanlığınca yapılan ön değerlendirme neticesinde, başvuruya ilişkin müspet bir kanaat hasıl olursa, imha oranının belirlenebilmesine yönelik gerekli araştırmanın yapılmasını temin etmek için başvuru eki ve belgeler, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına gönderilir.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 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 hazırlatılarak Gelir İdaresi Başkanlığına intikal ettirilir.

1.4- İmha Oranının Tayini, Süresi, Uygulaması ve İptali

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yapılacak olan çalışmaların ardından, Gelir İdaresi Başkanı tarafından belirlenen Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı veya Gelir İdaresi Daire Başkanlarından birinin

başkanlığında, Gelir İdaresi Daire Başkanı ve/veya Grup Başkanlarından oluşan üç kişilik bir komisyon tarafından nihai değerlendirme yapılır.

Yapılan nihai değerlendirme sonucu mükellefin başvurusu uygun görülürse, her bir ürün için tespit edilen imha oranı mükellefin kabulüne sunulur. İmha oranının mükellef tarafından kabul edilmesi halinde, imha oranları kabul tarihinden itibaren uygulanır. İmha oranı mükellef tarafından kabul edilmez ise, Vergi Usul Kanununun 278/A madde uygulamasından yararlanması mümkün olmayacaktır. Mükellefler, kabul etmedikleri imha oranlarına konu emtiaları için mezkur kanunun 278. madde hükmünü uygulayacaktır.

Tayin olunan imha oranları, mükellefin kabul

beyanında bulunduğu hesap dönemi ve bu dönem izleyen beşinci hesap dönemi sonuna kadar geçerli olacaktır. Ancak mükelleflerin işe başladıkları yıl içerisinde Vergi Usul Kanununun 278/A maddesinden yararlanmak için başvuruda bulunmaları halinde bu süre, kabul beyanında bulundukları hesap dönemini izleyen üçüncü hesap dönemini geçemeyecektir.

İmha oranı, 496 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde **“Yurtiçinde satışa konu edilen emtianın, bozulma, çürüme veya son kullanma tarihinin geçmesi gibi nedenlerle imha edilmek üzere gerçekleşen iade miktarlarının ilgili yıldaki toplam yurtiçi satış miktarına oranını”** şeklinde ifade edilmiştir.

$$\text{İmha Oranı} = \frac{\text{İmha Edilmek Üzere İade Alınan Emtia Miktarı}}{\text{Toplam Yurtiçi Satış Miktarı}}$$

Vergi Usul Kanununun 278/A maddesinden yararlanılabilecek emtianın;

- Yurtiçinde satışa konu edilmesi,
- Bozulma, çürüme veya son kullanma tarihinin geçmesi gibi nedenlerle imha edilmek üzere iade alınması gerekmektedir.

İmha oranı tanımından da anlaşılacağı üzere, yurt dışında satışa konu edilen mallar için Vergi Usul Kanununun 278/A maddesinden yararlanılması mümkün olmayacaktır. Nitekim bu husus 496 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 6. maddesinde açıklanmıştır.

Mükellefler, 496 no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği kapsamında belirtilen şekilde imha ettikleri emtialarının emsal bedellerini (imha oranı aşılmamak kaydıyla) sıfır olarak kabul etmek suretiyle emtialarını değerleyeceklerdir.

Vergi Usul Kanununun 278/A maddesinden yararlanan mükellefler, her yıl, 496 no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ ekinde yer alan formatta uygun şekilde hazırlayacakları imha oranı yıllık takip raporlarını, gelir ve kurumlar vergisi beyannamelelerinin verilme süresi içerisinde Gelir İdaresi Başkanlığına ibraz edilecektir. İmha oranı yıllık

takip raporunun süresi içerisinde verilmemesi, imha oranının iptal edilmesine yol açacağından, mükelleflerin bu hususa önemle dikkat etmeleri gerekmektedir.

Mükellefler uygulamakta oldukları imha oranlarının yenilenmesi/revize edilmesi talebinde bulunabilirler. Mevcut imha oranlarının yenilenmesi talebi, en geç imha oranının geçerlilik süresinin bitiminden dokuz ay öncesine kadar yapılacaktır. Gelir İdaresi Başkanlığı, mevcut imha oranının geçerlilik süresinin bitim tarihini izleyen beşinci hesap dönemini aşmayacak şekilde uygun göreceği süreler dahilinde imha oranının devamına karar verebilecektir.

İmha oranlarının revize edilmesine ilişkin sebepler mükellef tarafından ileri sürülebileceği gibi idare tarafından da tespit edilebilmektedir. İmha oranının revize edilmesi gerektiği durumda, mükelleften talep edilecek gerekli izahat sonucunda, imha oranları taraflarca revize edilir ve yeni imha oranları geçerli olur.

Gelir İdaresi Başkanlığınca tayin olunan imha oranları aşağıda yer alan durumların gerçekleşmesi halinde yine Gelir İdaresi Başkanlığınca tek tarafı iptal edilebilecektir.

- Mükellefin bu Tebliğde belirlenen imha işlemine ilişkin belgelendirme prosedürlerine uymaması,
- 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,
- İmha oranı yıllık takip raporunun süresinde verilmemesi,
- İdare tarafından imha oranlarının revize edilme talebinin mükellef tarafından kabul edilmemesi.

İdare tarafından imha oranının iptal edilmesi durumunda, iptal kararı verildiği tarihten itibaren imha oranı geçerliliğini kaybedecektir. İptal durumunda mükelleflerin Vergi Usul Kanunu'nun 278/A madde hükmünden yararlanmaları mümkün olmamakla birlikte mezkur kanunun 278. maddesi hükmünden yararlanabilecekleri tabiidir.

2- VERGİ USUL KANUNU'NUN 278/A MADDESİ ile GETİRİLEN DÜZENLEMENİN GELİR VERGİSİ, KURUMLAR VERGİSİ ve KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU

2.1- Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu

- Kurumlar Vergisi Kanununun "Safi Kurum Kazancı" başlıklı 6. maddesi;

"(1) Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır.

(2) Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır..." şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Vergi Usul Kanununun 177. maddesinde her türlü ticaret şirketleri ile kurumlar vergisine tabi olan diğer tüzel kişilerin birinci sınıf tüccar olduğu hüküm altına alınmıştır.

- Gelir Vergisi Kanunu'nun "Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti" başlıklı 38. maddesi; "Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;
2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, **Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri** ile bu kanunun 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulur." şeklindedir.

Yukarıda yer alan yasal mevzuat hükümlerine göre gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, kazançlarının tespiti sırasında Vergi Usul Kanunu'nda yer alan değerlendirme hükümlerine uymak mecburiyetindedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 258. maddesine göre değerlendirme vergi matrahlarının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti. İktisadi kıymetlerin hangi değerlendirme ölçüsü ile değerlendirilmesi gerektiği Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddelerinde hüküm altına alınmıştır. 7103 sayılı kanunla getirilen Vergi Usul Kanununun 278/A maddesi yeni bir değerlendirme ölçüsü olmayıp takdir komisyonu kararı olmaksızın imha edilmesi gereken emtialarını emsal bedelle değerlemesine imkan tanımaktadır. Yürürlüğe giren bu hüküm mükellefler için zorunlu bir uygulama olmayıp dileyen mükellefler Vergi Usul Kanunu'nun 278/A madde uygulamasından yararlanabilecektir.

Söz konusu düzenleme getirilmeden önce mükellefler imha edecekleri malları, takdir komisyonu kararı ile takdir komisyonu nezaretinde veya ilgili bakanlık veya yetkili kurum görevlilerinin de yer aldığı bir komisyon nezdinde tutanakla tespit edilmek suretiyle imha etmekteydiler. Vergi Usul Kanunu'nun 278/A madde uygulamasından yararlanmak için başvuruda bulunmayan

mükellefler için aynı usul devam etmekte olup imha edecekleri mallar için takdir komisyonuna başvurmaları gerekmektedir.

Takdir komisyonu tarafından yapılan bu işlemler uygulamada pratik bir sonuç doğurmakla birlikte işletmeler uzun süre bekleyebilmekte bazı malların da uzun süre beklemesine neden olmakta, çevre ve işletme açısından sıkıntılar doğurabilmektedir. Uygulamada yaşanan problemin giderilmesi amacıyla getirilen Vergi Usul Kanunu'nun 278/A madde düzenlemesi, takdir komisyonu kararı aranmaksızın imha edilmesi gereken malların emsal bedelle değerlendirilmesine imkan tanımaktadır.

Emsal bedeli, Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinde hüküm altına alınmış olup söz konusu düzenleme aşağıdaki gibidir.

“Emsal bedeli, gerçek bedeli olmıyan, veya bilinmiyen veyahut doğru olarak tesbit edilemiyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.

Emsal bedeli sıra ile, aşağıdaki esaslara göre tayin olunur:

Birinci sıra: (Ortalama fiyat esası) aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan «Ortalama satış fiyatı» ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran %25 ten az olmaması şarttır.

İkinci sıra: (Maliyet bedeli esası) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.

Üçüncü sıra: (Takdir esası) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli

ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kağıtlar olarak muhafaza edilir.

Yukarıdaki esaslarla mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tesbit eden kararlarda yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer.

Ücretle yapılan imalatla ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tâyin edilememesi hallerinde tesbit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur.”

Yukarıda detaylı olarak açıklandığı üzere mükellefler, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan değerlendirme ölçülerini dikkate alarak kazançlarını tespit etmektedirler. Emsal bedel ile değerlendikleri emtialarının maliyet bedellerini gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alabileceklerdir. Vergi Usul Kanunu'nun 278/A madde uygulamasından yararlanan mükellefler, imha ettikleri emtialarının maliyet bedellerini, tayin olunan imha oranını aşmamak kaydıyla, kazançlarının tespitinde dikkate alabilirler. İmha oranının aşılması durumunda ise aşan kısım için mezkur kanunun 278/A uygulamasından yararlanılması mümkün olmayacaktır. Ancak mükelleflerin, imha oranını aşan kısım için takdir komisyonuna başvurarak mezkur kanunun 278. maddesinden yararlanabileceği unutulmamalıdır.

Vergi Usul Kanunu'nun 278/A maddesinin uygulamasını Kurumlar Vergisi yönünden bir örnek olayla açıklayalım.

Örnek 1: (K) A.Ş. yurt içinde et ve et ürünlerinin perakende ticareti faaliyeti ile iştigal etmektedir. (K) A.Ş. 2018 hesap döneminde, yurt içinde satışa konu ettiği mallardan imha edilmek üzere iade aldığı emtiaları için Vergi Usul Kanunu'nun

278/A maddesi kapsamında imha oranı belirlenmesi amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığına başvurmuştur. Yapılan başvuru idarece değerlendirilmiş ve olumlu olarak sonuçlanmıştır. Gerekli araştırmalar yapıldıktan sonra 31.12.2023 yılı sonuna kadar geçerli olmak üzere imha oranı idare ile mükellef arasında karşılıklı olarak %1,5 oranında belirlenmiştir.

(K) A.Ş.'nin 2019 hesap döneminde gerçekleştirmiş olduğu toplam yurt içi satış miktarı 50.000 tondur. Aynı yıl içerisinde imha edilmek üzere iade aldığı emtia miktarı 1.000 tondur. Emtialarının birim ton maliyeti ise 40.000,00 -TL'dir. (K) A.Ş. imha etmek üzere iade aldığı emtiaların maliyet bedelini kurum kazancının tespitinde dikkate almıştır.

Yukarıdaki örnek olayda idare tarafından tayin olunan imha oranı %1,5'tir. Buna göre (K) A.Ş.'nin takdir komisyonu kararı olmaksızın emsal bedelle değerleyebileceği emtia miktarı aşağıdaki gibi bulunacaktır.

$50.000 \text{ ton} * \%1,5 = 750 \text{ ton}$ olacaktır.

Örnek olayda (K) A.Ş. 1.000 ton emtiayı takdir komisyonu kararı olmaksızın imha ederek söz konusu emtianın maliyet bedelini kurum kazancının tespitinde dikkate almıştır. Yukarıda yapılan hesaplama göre takdir komisyonu kararı olmaksızın imha edilebilecek emtia miktarı 750 ton olarak hesaplanmıştır. Buna göre (K) A.Ş.'nin imha ettiği 250 ton emtia için Vergi Usul Kanunu'nun 278/A maddesinden yararlanması mümkün olmayacaktır. Dolayısıyla 250 ton emtiaya isabet eden maliyet bedelinin kurum kazancının tespitinde dikkate alınmasına imkan bulunmaktadır. (K) A.Ş.'nin 2019 hesap dönemi kurum kazancına ilave edilecek tutar;

$250 \text{ ton} * 40.000,00 = 10.000.000,00\text{-TL}$ olacaktır.

Takdir komisyonu kararının varlığı halinde ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak ilave edilen 10.000.000,00-TL'nin kurum kazancının tespitinde dikkate alınabileceği tabiidir.

2.2- Katma Değer Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun;

- 29 uncu maddesinde mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklendikleri katma değer vergisini indirebilecekleri;
- 30/c maddesinde ise, deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.⁵

KDV sisteminde alış belgelerinde gösterilen verginin indirilmesi, bu malların satışı sırasında mala eklenen değer vergilendirileceği düşüncesine dayanmaktadır. 1 seri No.lu KDV Genel Tebliğinde, zayı olan mallar için satış ve dolayısıyla yaratılan bir katma değer olmayacağından, bu mallara ilişkin alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesinin, zayı olan mallar üzerindeki vergi yükünü tamamen ortadan kaldıracığı; bu nedenle, Kanun'un 30/c maddesi uyarınca, zayı olan malların alış vesikalarında gösterilen KDV'nin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği belirtilmiştir.⁶

Malın tamamen yok olmaması, ancak değerinde önemli derecede düşüklük meydana gelmesi halinde malın zayı olması hükümleri geçerli

⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 28/09/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.30-1647 sayılı özelgesi.

⁶ 60 No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Sirküleri.

olmayacaktır. Bu durumda malların zayı olması değil, düşük bedelle veya zararına satışı söz konusu olacağından, bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılabileceği tabiidir.⁷

Çalışmamızın önceki bölümlerinde de izah edildiği üzere Vergi Usul Kanunu'nun 278/A maddesi uygulamasından herhangi bir değeri bulunmayan emtialar faydalanabilecektir. Dolayısıyla imha edilmesi gereken emtia zayı mal kapsamında değerlendirilecektir. İmha edilmesi gereken mallar için yüklenilen KDV'nin, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/c hükmüne istinaden indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 58. maddesine göre; mükelleflerce indirilebilecek KDV, kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider/maliyet olarak dikkate alınmamaktadır. Mezkur maddenin mefhumu muhalifinden indirilemeyecek KDV ise kurum kazancının tespitinde gider maliyet olarak dikkate alınabilecektir.

Örnek 1'de mükellef kurumun 1.000 ton emtia için yüklendiği KDV tutarının 800.000,00 -TL olduğu varsayımı altında; (KDV oranı %8)

- 750 ton emtia için Yüklenilen KDV = $((750/1.000)*800.000,00 -TL)=600.000,00 -TL$

- 250 ton emtia için Yüklenilen KDV = $((250/1.000)*800.000,00 -TL)=200.000,00 -TL$

olarak hesaplanacaktır.

Mükellef kurumun takdir komisyonu kararı olmaksızın emsal bedelle değerleyebileceği emtiaya isabet eden 600.000,00-TL tutarındaki "Yüklenilen KDV" nin, imha işleminin gerçekleştiği vergilendirme dönemi itibarıyla 1 No.lu KDV Beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırına dahil edilmek suretiyle düzeltilmesi gerekmektedir. İndirim hesaplarından çıkarılan KDV'nin,

kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider/maliyet olarak dikkate alınması gerekmektedir.

İmha oranını aşan 250 ton emtiaya isabet eden 200.000,00 -TL tutarındaki "Yüklenilen KDV" için ise takdir komisyonu kararının olup/olmamasına göre farklı değerlendirmeler yapılacaktır.

- Takdir komisyonu kararının **varlığı** halinde, "Yüklenilen KDV" nin, takdir komisyonu kararının mükellefe bildirildiği⁸ vergilendirme dönemi itibarıyla 1 No.lu KDV Beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırına dahil edilmek suretiyle düzeltilmesi gerekmektedir. İndirim hesaplarından çıkarılan KDV, mükellef kurum tarafından kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider/maliyet olarak dikkate alınabilecektir.
- Takdir komisyonu kararının **bulunmaması** halinde, Katma Değer Vergisi Kanununun 30/d maddesi uyarınca Kurumlar Vergisi kanununa göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi indirim konusu yapılamayacaktır. İndirim konusu yapılamayan KDV' nin, kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider/maliyet olarak da dikkate alınması mümkün değildir. Dolayısıyla, 200.000,00 -TL tutarındaki "Yüklenilen KDV" nin kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

3- İMHA EDİLMESİ GEREKEN MALLARA İLİŞKİN İŞLEMLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 278/A maddede hükümlerinden yararlanmak isteyen mükelleflerin yapmaları gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

⁷ 60 No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Sirküleri.

⁸ 496 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

Örnek 2: Et ve et ürünlerinin perakende ticareti faaliyeti ile iştigal eden (T) A.Ş. tarafından (S) A.Ş.'ye 05.01.2019 tarihinde 800.000,00 -TL

maliyetli emtia kredili olarak 1.000.000,00 -TL'ye satılmıştır. (T) A.Ş.'nin satışını gerçekleştirdiği emtianın KDV oranı %8' dir.

05/01/2019	
120-Alıcılar	1.080.000,00
600- Yurtiçi Satışlar	1.000.000,00
391- Hesaplanan KDV	80.000,00
/	

- (T) A.Ş. tarafından (S) A.Ş.'ye satışı gerçekleştirilen 100.000,00 -TL tutarındaki emtia (satışı gerçekleştirilen emtianın %10'u)

20.02.2019 tarihinde imha edilmek üzere (T) A.Ş.'ye iade edilmiştir. Tutar cari hesaptan mahsup edilmiştir.

20/02/2019	
610-Satıştan İadeler	100.000,00
191-İndirilecek KDV	8.000,00
120-Alıcılar	108.000,00
/	

- (S) A.Ş. den iade olarak alınan emtianın son kullanma tarihinin geçmesi nedeniyle bozulduğu tespit edilmiştir.

20/02/2019	
157- Diğer Stoklar	80.000,00
153-Ticari Mallar	80.000,00
/	

- (T) A.Ş. Hazine ve Maliye Bakanlığınca tayin olunan imha oranını dikkate alarak son kullanma tarihi geçen emtiayı ilgili mevzu-

at çerçevesinde imha etmiş olup emtianın maliyeti bedelini kurum kazancının tespiti dikkate almıştır.

20/02/2019	
689- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	86.400,00
157- Diğer Stoklar	80.000,00
391- Hesaplanan KDV ⁹	6.400,00
-İlave Edilecek KDV	
/	

SONUÇ

27.03.2018 tarih ve 30373 (2. Mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7103 sayılı Vergi Kanunları İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde

Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 10. maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununa eklenen "İmha Edilmesi Gereken Mallar" başlıklı 278/A maddesi yeni bir değerle-

⁹ İmha işleminin emtianın satın alındığı dönem içerisinde gerçekleşmesi halinde mükellefler tarafından 191-İndirilecek KDV hesabının kullanılması gerekmektedir.

me ölçüsü olmayıp bozulma, çürüme veya son kullanma tarihinin geçmesi gibi nedenlerle imha edilmesi gereken emtianın emsal bedelinin, takdir komisyonu kararı olmaksızın mükelleflerce belirlenebilmesine imkân sağlamaktadır. Söz konusu madde hükmü, belirli şartları sağlayan mükelleflerin imha etmesi gereken ve işletme için herhangi bir değer taşımayan mallarda uygulama alanı bulacaktır. Mükelleflerin, değer düşüklüğüne uğrayan emtiaları için Vergi Usul Kanunu'nun 278/A madde hükmünden yararlanabilmeleri söz konusu değildir. Kısmen de olsa uygulamadaki bazı sorunları giderecek olan Vergi Usul Kanunu'nun 278/A hükmünün mükellefler tarafından uygulanması halinde tayin olunan imha oranlarının aşılmamasına ve imha işlemine ilişkin belgelendirme yükümlülüklerinin eksiksiz olarak yerine getirilmesine önemle dikkat edilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 496 No.lu Vergi Usul Kanunu Tebliği
- 60 No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Sirküleri
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28/09/2011 tarih ve B.07.1.Gİ-B.4.34.17.01-KDV.30-1647 sayılı özelgesi
- Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.11.2017 Tarih ve 50426076-125[6-2015/20-266]-68007 sayılı Özelgesi
- Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 07.07.2015 Tarih ve 53445970-105[278-2013/27-24]-81 sayılı Özelgesi
- (https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/komisyon_tutanaklari.goruntule?pTutanaKId=2069). Erişim tarihi: 06 Aralık 2019.