

SON KULLANMA TARİHİ GEÇMİŞ VEYA BOZUK OLAN İLAÇ, TIBBİ MALZEME, GIDA, ATIK ve BENZERİ EMTİANIN İMHA EDİLMESİNİN VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION ON ELIMINATION OF DISABLED AND EXPIRED MEDICINE , MEDICAL MATERIALS, FOOD, WASTE, AND SIMILAR PRODUCTS WITHIN THE FRAMEWORK OF TAX LAWS



Onur GÖK*

Öz

Bu çalışmamızda 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 gibi çeşitli nedenlerle kullanım vasfını yitirmiş ve imha edilmiş malların vergi kanunları karşısındaki durumu ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: İndirim, takdir komisyonu, fire, zayi

ABSTRACT

In this article , the expired goods and eliminated food products such as biscuits, chocolates, canned food , eliminated medicines that threaten human health which are prohibited by the Ministry of Health due to the determination of chemicals, the medicines that lost their useage because of the various facts such as damage, out of production and expiry date are presented in terms of tax laws.

Keywords: Discount, appreciation commission, deficiency, loss

* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 31.10.2016 / M.K.T.: 23.11.2016

1- GİRİŞ

İşletmeler tarafından gerek dışarıdan satın alınmak suretiyle gerekse bizzat kendileri tarafından imal edilmek suretiyle satışa konu edilen emtialar, vergi uygulamaları bakımından özellikli pek çok konuyu bünyesinde barındırmaktadır. Emtiaların maliyetinin doğru saptanması, emtialarda ortaya çıkan değer düşüklüğünün muhasebe kayıtlarına yansıtılması, emtiaların zayi olması halinde izlenecek süreç bu özellikli konulara birer örnektir.

Bu çalışmamızda 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 gibi çeşitli nedenlerle kullanım vasfını yitirmiş ve imha edilmiş malların vergi kanunları karşısındaki durumu ele alınmıştır.

2- VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN YAPILAN DEĞERLENDİRMELER

213 sayılı Vergi Usul Kanununda emtiaların değerlemesinde maliyet bedeli ölçüsü esas alınmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 262'nci maddesinde maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamı olarak tanımlanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nda çeşitli nedenlerle iktisadi kıymetinde bir azalış meydana gelen, değeri düşen mallar için ise değerlendirme ölçütü olarak emsal bedeli kabul edilmiştir. Mezkur Kanun'un 278'inci maddesinde, yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlak, paslanmak gibi hâller neticesinde iktisadî kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartaların emsal bedeli ile değerlendirileceği hükme bağlanmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Takdir Komisyonlarının Görevleri" başlıklı 74'üncü maddesinin (a) bendinin (1) numaralı alt bendinde, yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak takdir komisyonlarının görevleri arasında sayılmıştır.

Aynı Kanun'un 267'nci maddesinde ise, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın emsal bedelinin, ortalama fiyat, maliyet bedeli ve takdir esasları olmak üzere üç esasa göre tayin edileceği; ilk iki sıradaki usul ile belli edilemeyen emsal bedelin ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edileceği hüküm altına alınmıştır.

Emtiaların imhasında genel uygulama, 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 Maliye Bakanlığınca benimsenmiştir.

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

Söz konusu ürünlerin yukarıda bahsedilen şekilde teşekkül ettirilen bir komisyon nezdinde imha edilmesi halinde, bu ürünlerin imhası aşamasına mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi görevlilerinin söz konusu komisyona katılımına gerek bulunmamaktadır.

Yukarıda izah edilen şekilde ilgili bakanlık veya 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 tespit 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.

İster ilgili bakanlık veya yetkili kurum görevlilerinin de yer aldığı komisyon nezdinde isterse takdir komisyonu gözetiminde yapılan imhaların kayıt altına alındığı tutanaklar ve takdir kararları imhaların defterlere kaydedilmesi için dayanak teşkil etmekle beraber bu tutanakların ve takdirlerin mükellefe tebliğ edilmesi ile geçerlilik kazanmaktadır. Bu nedenle imhanın gerçekleştiği dönem ile imhaya ilişkin belgelerin mükellefe tebliğ edildiği dönemlerin farklı olması halinde tebliğ ile belgeler mükellef açısından geçerlilik kazandığından belgelerin tebliğ edildiği dönemde kayıtlara alınması gerekmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalar kapsamında, satış kabiliyetinin kaybolması, bozulması, son kullanma sürelerinin dolması, vasıflarının değişmesi gibi nedenlerle ürünlerin imhasında;

- İlgili bakanlık veya yetkili kurum görevlilerinin de yer aldığı komisyon nezdinde imha işlemine ilişkin olarak düzenlenen tutanağın,
- İlgili bakanlık yetkililerinin katılımının sağlanamaması ve imhaya ilişkin tespit bu komisyon nezdinde tutanağa bağlanamaması durumunda, ürünleri imha ettirecek olan takdir komisyonunca imha edilen ürünlerin emsal bedelinin mükelleflere bildirildiği tarih itibarıyla değer düşüklüğü belli olduğundan, ürünlerin maliyet bedeli ile emsal bedeli arasındaki farkın takdir komisyonu kararının veya tutanağın, ilgili mükellefe tebliğ edildiği dönemde gider olarak dikkate alınması mümkündür.¹

3- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN YAPILAN DEĞERLENDİRMELER

Katma değer vergisinin en önemli özelliği indirim mekanizmasına sahip olmasıdır. Nihai tüketiciye kadar olan bütün safhalarda katma değer vergisi alınacak, ancak her bir safhada hesaplanan katma değer vergisinden bir önceki safhanın vergisi düşülerek bakiye vergi Hazineye intikal ettirilecektir.

İndirim mekanizmasının varlığının bir sonucu olarak, bir mal veya hizmet üzerindeki vergi yükü o mal veya hizmetin nihai tüketiciye intikal ettirildiği bedel ile vergi nispetinin çarpımı kadar olacaktır. Bu suretle vergiden vergi alınması ve her safhada alınan vergilerin mal ve hizmetin bünyesinde kalması gibi durumlarla, o mal veya hizmet üzerine ağır bir vergi yükü yüklenmesi önlenerek, aynı tip mal ve hizmetlerin aynı vergi yükünü taşıması sağlanmış olmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesine göre, mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapı-

¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 01.12.2015 tarih ve 11395140-105[278-2015/VUK-1-19050]-99358 sayılı özelgesi

lan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini veyahut ithal ettikleri mal ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri katma değer vergisini indirebileceklerdir.

Yani, mükellef işi ile ilgili olarak satın aldığı veya ithal ettiği mallar veyahut yaptırdığı hizmetler dolayısıyla borçlandığı veya ödediği vergiyi, teslim ettiği mallar veya yaptığı hizmetler dolayısıyla müşterilerden aldığı veya alacaklı olduğu katma değer vergisinden indirecek ve aradaki farkı vergi dairesine yatıracaktır. Mükellefin indirim konusu yaptığı vergi ise daha önceki safhada vergi dairesine intikal ettirilmiş olacaktır. Ancak bu mekanizmanın gerektiği şekilde işleyebilmesi için madde metnine, alış faturaları ve benzeri vesikalarda gösterilen verginin indirilebileceği hükmü getirilmiş bulunmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu uygulamasında vergi indirimi, vergilendirme dönemleri itibariyle olmaktadır. Mükellefler, bir vergilendirme döneminde teslim ettiği mallar dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından, sadece o malların alışında ödediği veya borçlandığı vergiyi değil, aynı vergilendirme döneminde satın aldığı diğer mallar dolayısıyla düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini de indireceklerdir. Bunun tabii bir sonucu olarak bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olabilecektir. Bu takdirde, aradaki farkın bir sonraki vergilendirme dönemine devredilerek o döneme ait indirilebilecek vergi tutarına eklenmesi ve iade edilmemesi hususu 29'uncu maddenin 2'nci fıkrasında ayrıca hükme bağlanmıştır.

Öte yandan KDV Kanunu'nun "indirilemeyecek katma değer vergisi" başlıklı 30'uncu maddesinde mükelleflerin kendilerine yapılan bazı teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indiremeyecekleri hüküm altına alınmıştır. Mezkur maddeye göre;

- a) Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV,
 - b) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen KDV,
 - c) Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait KDV,
 - d) Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV,
- mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemez.

3.1- Zayi Olan Mallara Ait KDV

KDV sisteminde alış belgelerinde gösterilen verginin indirilmesi, bu malların satışı sırasında mala eklenen değer vergilendirileceği düşüncesine dayanmaktadır.

Ancak zayi olan mallar için satış ve dolayısıyla yaratılan bir katma değer olmayacağından, bu mallara ilişkin alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesi, zayi olan mallar üzerindeki vergi yükünü tamamen ortadan kaldıracığı için; Kanun'un 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 zayı olan mallar nedeniyle yüklenen vergilerin indirimine olanak tanınmaktadır.

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

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

3.2- Malların Zayı Olması Sonucu Meydana Gelen Kayıplar

Mülga 113 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (E) bölümünde, kullanım süresi geçen veya kullanılamayacak hale gelen malların zayı olan mal olarak değerlendirileceği, KDV Kanunu'nun 30/c maddesine göre mükelleflerce bu malların iktisabında yüklenen 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 yüklenen KDV indirim konusu yapılamayacaktır.

3.3- Malların Değerinin Düşmesi Sonucu Meydana Gelen Kayıplar

Malın tamamen yok olmaması, ancak değerinde önemli derecede düşüklük meydana gelmesi halinde malın zayı olması hükümleri geçerli olmayacaktır. Bu durumda malların zayı olması değil, düşük bedelle veya zararına satışı söz konusu olacağından, bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenen 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 yüklenen KDV'nin tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

4- SONUÇ

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 Maliye Bakanlığınca benimsenmiştir.

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

Satış kabiliyetinin kaybolması, bozulması, son kullanma sürelerinin dolması, vasıflarının değişmesi gibi nedenlerle ürünlerin imhasında;

- İlgili bakanlık veya yetkili kurum görevlilerinin de yer aldığı komisyon nezdinde imha işlemine ilişkin olarak düzenlenen tutanağın,

-İlgili bakanlık yetkililerinin katılımının sağlanamaması ve imhaya ilişkin tespitin bu komisyon nezdinde tutanağa bağlanamaması durumunda, ürünleri imha ettirecek olan takdir komisyonunca imha edilen ürünlerin emsal bedelinin mükelleflere bildirildiği tarih itibarıyla değer düşüklüğü belli olduğundan, ürünlerin maliyet bedeli ile emsal bedeli arasındaki farkın takdir komisyonu kararının veya tutanağın, ilgili mükellefe tebliğ edildiği dönemde gider olarak dikkate alınması mümkündür.

Öte yandan 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 için yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacaktır.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 1 Seri No.lu KDV Genel Tebliği
- 113 Seri No.lu KDV Genel Tebliği
- 60 Seri No.lu KDV Sirküleri
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 01.12.2015 tarih ve 11395140-105[278-2015/VUK-1-19050]-99358 sayılı özelgesi
- KDV Genel Uygulama Tebliği