

SİRKÜLER 2018/43: Bozulma, çürüme veya son kullanma tarihinin geçmesi gibi nedenlerle süreklilik arz eden imha işlemlerine konu emtianın Maliye Bakanlığı'nca tayin olunan imha oranı dikkate alınarak değerlendirilmesi konusunda Vergi Usul Kanunu Tebliği

Vergi Usul Kanunu'na 27.03.2018 Tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 7103 sayılı Kanunla eklenen 278/A maddesi, bozulma, çürüme veya son kullanma tarihinin geçmesi gibi nedenlerle imha edilmesi gereken emtianın emsal bedelinin, takdir komisyonu kararı olmaksızın Maliye Bakanlığı tarafından tayin olunan imha oranı dikkate alınarak mükelleflerce belirlenebilmesine imkân sağlamış olup, anılan maddeyle Maliye Bakanlığına verilen yetkiye istinaden bu uygulamanın usul ve esasları 25.05.2018 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 496 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirlenmiştir.

Tebliğde yapılan açıklamaya göre, son kullanma tarihinin geçmesi nedeniyle iade alınan raf ömrü çok kısa gıda maddeleri ile bozulma veya son kullanma tarihinin geçmesi nedeniyle iade alınan ilaç ve benzeri maddelerin çevreye ve insan sağlığına zarar verecek nitelikte olmaları nedeniyle, ivedi bir şekilde, bekletilmeksizin imha edilmesi zorunluluğu doğduğundan, bu kapsamdaki mallarla ilgili olmak üzere 278/A maddesinin verdiği yetkiye istinaden belirlemeler yapılmıştır. Başlıklar altında yapılan düzenlemeler aşağıda özetlenmiştir.

1- Uygulama Kapsamındaki Mal Grupları

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 aşağıdaki emtialar için uygulamadan yararlanılabilecektir.

- 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,
- Yukarıdaki mallara benzeri mallar

Uygulamadan yararlanılmak istenen emtianın yukarıda belirtilen mahiyette olup olmadığı, Gelir İdaresine yapılan başvurularda öncelikli olarak değerlendirilerek İdare tarafından karar verilecektir.

Tebliğ düzenlemesine göre, bu madde kapsamındaki imha işlemleri sadece 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 emtialar için uygulanabilecektir. Bir başka ifadeyle, satış iadesi olmayıp da işletmenin kendi bünyesinde bozulan emtialar bu madde kapsamında imha edilemeyecektir.

2- Uygulamadan Yararlanabilecek Mükellefler

Uygulamadan yararlanabilmesi için;

- Bilanço usulüne göre yasal defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olunmalıdır.
- Başvuru tarihinden önceki son hesap dönemine ait mali tablolarındaki net satışları ile aktif büyüklüğü aritmetik ortalaması 10.000.000 TL'nin veya özsermaye büyüklüğü 5.000.000 TL'nin üzerinde bulunmalıdır.

3- Başvuru Ve İdareye Sunulacak Bilgi Ve Belgeler

Başvuru formu/dilekçesi ekinde aşağıdaki bilgi belgeler İdareye sunulacaktır:

- a) Madde kapsamında faydalanılmak istenen ürün grupları, bu ürün gruplarına ilişkin detaylı ürün listeleri,
- b) Son beş hesap dönemine ilişkin ve miktar bazında yurt içi satışlar ve satıştan iadeler bilgileri (her bir ürün bazında),
- c) Son beş hesap dönemi içinde imha edilen emtia miktarını, emtia türü ve dönemler itibariyle gösterir tablo,
- ç) İmha işlemlerine ilişkin belgeler,
- d) Kendi işletmeleri bünyesinde imha/atık bertaraf tesisleri bulunan ve ilgili mevzuatı dahilinde yetki/lisans sahibi mükelleflerce, yetkilendirme/lisans belgesinin noter onaylı örneği,

4- Başvuruların Değerlendirilmesi Ve İmha Oranının Belirlenmesi

İdare tarafından başvuru üzerine yapılan ön değerlendirme neticesinde, başvuruya ilişkin müspet bir kanaatin hasıl olmasına halinde başvuru ve eki belgeler, imha oranının belirlenebilmesine yönelik gerekli araştırmanın yapılarak sonuçlarının bir görüş ve öneri raporuna bağlanmasını teminen Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına intikal ettirilecektir.

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 hazırlanarak İdareye intikal ettirilecektir.

Görüş ve öneri raporunun İdareye intikalini müteakiben İdare bünyesinde oluşturulan bir komisyon tarafından yapılacak nihai değerlendirme neticesinde başvurunun uygun görülmesi halinde, bu komisyon tarafından her bir ürün için tespit edilen imha oranı mükellefin kabulüne sunulacaktır. Mükellef tarafından kabul edildiği yazılı olarak bildirilen bu imha oranları, mükellefin kabul tarihinden itibaren uygulanmaya başlar.

İdare ile başvuruda bulunan mükellef arasında tayin olunan imha oranı mükellefin **kabul beyanında bulunduğu hesap dönemi** ve bu hesap dönemini **izleyen beşinci hesap döneminin sonuna kadar** (imha oranının iptali durumu saklı kalmak üzere) geçerlidir. Mükelleflerin işe başladıkları **ilk yılda** madde hükmünden faydalanmak için başvuru yapmaları halinde, tayin olunan imha oranı, kabul beyanında bulunulan tarihi takip eden **üçüncü hesap döneminin sonuna kadar** geçerlidir.

Tebliğ açıklamasına göre **İmha Oranı**, 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 belirlenecektir.

5- İmha Oranının Uygulanması

Tayin olunan imha oranı dahilinde gerçekleştirilen imha işleminin, mükelleflerin kendi işletmeleri bünyesinde bulunan atık işleme tesislerinde yapılması halinde, mükelleflerin yetililerince en az iki

nüsha imha tutanağı düzenlenip imzalanacaktır. Tutanağın ekinde, imhaya konu mallara ait iade faturalarına ilişkin icmal (İade faturasını düzenleyen mükellefin ad-soyad/unvanı, fatura numarası ve tarihi, iade mal cinsi ve miktar) bilgilerine yer verilecektir.

Tayin olunan imha oranı dahilinde gerçekleştirilen imha işleminin, yetkilendirilmiş bir atık imha tesisine yaptırılması halinde ise imha edilecek emtianın sevki aşamasında, mükellefler veya emtianın dağıtıcısı firmalar tarafından üç örnek tutanak düzenlenerek tutanak ve icmalin bir nüshası sevki irsaliyesine eklenecek, tutanağın birer örneği mükellef, imha tesisi ve dağıtıcı tarafından muhafaza edilecektir.

6- Bildirim

Bu uygulamadan faydalanan mükelleflerce, her yıl, ilgili olduğu yıla ait gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde, örneği Tebliğ ekinde yer alan formata uygun şekilde ve her bir ürün itibariyle hazırlanacak imha oranı yıllık takip raporu bir dilekçe ekinde İdareye ibraz edilecektir.

7- İmha Oranının Yenilenmesi Veya Revize Edilmesi

Mükellefler mevcut bir imha oranının yenilenmesi/revize edilmesi veya yeni bir ürün grubu için imha oranı tespitine yönelik başvurabileceklerdir.

İmha oranının yenilenmesi talebi, en geç mevcut **imha oranının geçerlilik süresinin bitiminden dokuz ay önce** İdareye, dayanak bilgi ve belgelerle birlikte yapılacaktır.

İdare, söz konusu başvurunun incelenmesi sonucunda, mevcut imha oranının geçerlilik süresinin bitim tarihini izleyen beşinci hesap dönemini aşmayacak şekilde, uygun göreceği süre kadar daha mevcut imha oranlarının devam ettirilmesine karar verebilir.

İdare, mevcut imha oranlarında kavranan işlemlerin mahiyetinin, belirtilen koşulların ve benzeri unsurların değiştiğine ya da farklı bir oran tespit edilmesi gerektiğine karar verirse, mükellef ile yeni bir imha oranı belirlemek için Vergi Denetim Kurulu Başkanlığından yeni görüş ve öneri raporu talep ederek ve gelen görüş ve öneri raporunu da yapılan değerlendirmede dikkate almak suretiyle mükellef ile yeni imha oranları belirleyebilecektir.

Revize talebinin İdare tarafından kabul edildiği durumda, imha oranlarının revize edildiği tarihten itibaren yeni imha oranı tayin edilmiş sayılır. İdarenin revize talebini kabul etmediği durumda mevcut imha oranları aynen devam eder.

Mevcut imha oranlarının revize edilmesine ilişkin nedenler İdare tarafından da tespit edilebilecektir. Bu durumda mükelleften talep edilen gerekli izahat neticesinde imha oranları, taraflarca revize edilir. Bu şekilde imha oranlarının revize edildiği tarihten itibaren yeni imha oranları geçerli olacaktır.

8- İmha Oranlarının İptali

İdare aşağıda belirtilen durumlarda tayin olunan imha oranlarının geçerliliğini tek taraflı olarak iptal edebilecektir.

- 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.

Tayin olunan imha oranlarının geçerliliğinin iptal edildiği durumlarda iptal kararının verildiği tarihten itibaren tayin olunmuş olan imha oranları geçerliliğini kaybedecektir.

9- Belirlenen İmha Oranının Aşılması Halinde Değerleme

Tayin olunan oranı aşan imha işlemlerine konu emtianın gider kaydedilebilmesi için Vergi Usul Kanununun 267. Maddesinde belirtilen usule uygun olarak takdir komisyonu tarafından değer takdiri yapılması veya imha edilmesi 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 imha edilmesi hallerinde değer düşüklüğü dönem kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

10- Tebliğde Genel Uygulama Konusunda Yapılan Açıklamalar

Tebliğde, İmha Edilen Mallarla İlgili Genel Uygulama Da Açıklanmıştır. Yapılan Açıklama Başlıklar Altında Aşağıda Özetlenmiştir.

a- İmha Edilen Emtianın Değerinin Takdir Komisyonu Tarafından Tespit Edilmesi

Yangın, Deprem Ve Su Basması Gibi Doğal Afetler Nedeniyle Veya Bozulmak, Çürümek, Kırılmak, Çatlamak, Paslanmak Gibi Nedenlerle İktisadi Kıymetin İmha Edilmesinin Gerektiği Hallerde, Emsal Bedel İle Değerlenecek Olan İktisadi Kıymet Değerinin Takdir Komisyonu Tarafından tespiti Esastır.

b- Emtianın İlgili Bakanlık Veya Yetkili Kurum Görevlilerinin Yer Aldığı Bir Komisyon Nezdinde İmha Edilmesi

Kıymeti düşen emtiadan; son kullanma tarihinin geçmesi veya kalite standartlarına uygun olmamaları ya da çevreye ve insan sağlığına zarar verecek nitelikte olmaları gibi nedenlerle imha edilmesi gerekenler bakımından, imha edilmesi mecburiyeti bulunan emtianın emsal bedelinin takdir komisyonunca muayyen bir zamanda takdirinin mümkün olmaması halinde; takdir komisyonuna başvurulmaksızın ilgili bakanlık veya yetkili kurum görevlilerinin de yer aldığı bir komisyon nezdinde tutanakla tespit edilmek suretiyle malların imha edilebilmesi de mümkün görülmüştür.

c- Yurt Dışında İmha Edilen Emtianın Durumu

İhraç edilen emtiadan ticari sebeplerle iadesi gerekenlerin geri getirilme maliyetinin yüksek olması veya hukuki nedenlerle geri getirilememesi ya da bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi nedenlerle imha edilmesinin gerekmesi durumunda, söz konusu emtianın imha edildiğine ilişkin ilgili ülke mevzuatına göre düzenlenen belgeler esas alınmak suretiyle **takdir komisyonu tarafından verilecek karara istinaden** gerekli yasal kayıtlar yapılacaktır. Bu durumda, imha işlemine ilişkin olarak ilgili ülke mevzuatına göre düzenlenen belgelerin istenildiğinde ibraz edilmek üzere mükelleflerce muhafaza edilmesi gerekmektedir.

d- Ambalaj Malzemelerinin Durumu

Kıymeti düşen emtianın ambalaj malzemesi ile birlikte imha edilmesi durumunda, emtianın maliyet bedeli içerisinde yer alan ambalaj malzemesi bedelinin de değer düşüş kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. İmha edilen emtianın ambalaj malzemesinin imha edilmemesi ve hurda olarak tekrar

kullanılabilecek nitelikte olması halinde, söz konusu ambalaj malzemelerin emsal bedelle değerlenerek kayıtlarda izlenmesi gerekmektedir.

e- Kıymeti Düşen Emtiada Oluşan Değer Düşüklüğünün Gider Olarak Dikkate Alınacağı Dönem

Vergi Usul Kanunu'nun 278 inci maddesine göre değeri düşen mal kapsamında yapılan değerleme işlemlerinde;

- Takdir komisyonu kararının,
- İlgili bakanlık veya yetkili kurum görevlilerinin de yer aldığı komisyon nezdinde imha işlemine ilişkin olarak düzenlenen tutanağın,
- Yurt dışında gerçekleştirilen imhalara ilişkin olarak ilgili ülke mevzuatına göre düzenlenen belgelere istinaden verilen takdir komisyonu kararının,

mükelleflere bildirildiği tarih itibariyle değer düşüklüğü belli olduğundan, emtianın maliyet bedeli ile emsal bedeli arasındaki farkın, takdir komisyonu kararının veya tutanağın tebliğ edildiği dönemde gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.