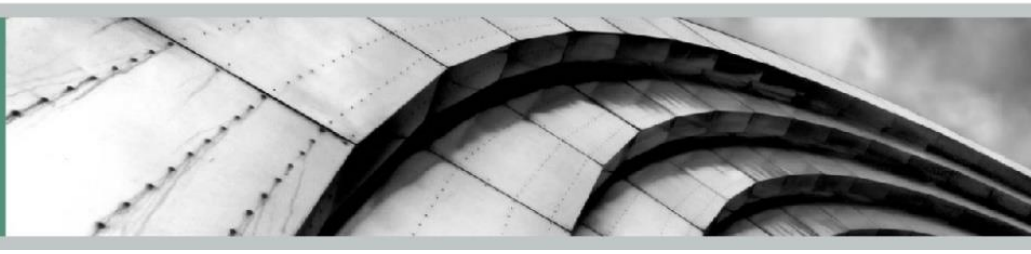
CENTRUMAUDITING
Sworn-In Financial Advisory & Consulting

DUYURU



DUYURU: 30.05.2018/35

496 SIRA NO.LU VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ (İMHA İŞLEMLERİ SÜREKLİLİK ARZ EDEN EMTİANIN DEĞERLEMESİ)

Bilindiği üzere, 27.03.2018 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan **"7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"** ile, Vergi Usul Kanunu (VUK)'na **278/A maddesi** eklenerek;

- Bozulma, çürüme veya son kullanma tarihinin geçmesi gibi nedenlerle imha edilmesi gereken emtianın, bu mahiyetteki imha işlemleri süreklilik arz eden mükelleflerin başvurularına istinaden, takdir esasına bağlı kalınmaksızın, Maliye Bakanlığınca belirlenen usul çerçevesinde ve tayin olunan imha oranı dikkate alınmak suretiyle değerlenebileceği

hükme bağlanmıştı. Konuyla ilgili açıklamalarımız ise 09.04.2018 tarihinde yayımladığımız **Rehber'de** yer almıştı.

Bu defa, 25.05.2018 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan **"496 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği"** ile VUK'un yukarıda belirtilen 278/A maddesinde yer alan düzenlemenin uygulama usul ve esaslar belirlenmiştir.

Söz konusu düzenlemeler, özetle aşağıdaki gibidir.

I- İMHA EDİLMESİ GEREKEN MALLARIN DEĞERLEMESİNDE GENEL UYGULAMA

A- İmha Edilen Emtianın Değerinin Takdir Komisyonu Tarafından Tespiti:

VUK'un 267 ve 278. maddeleri uyarınca, yangın, deprem ve su basması gibi doğal afetler nedeniyle veya bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi nedenlerle iktisadi kıymetin imha edilmesinin gerektiği hallerde, emsal bedel ile değerlenecek olan iktisadi kıymet değerinin ortalama fiyat veya maliyet bedeliyle belirlenmesi mümkün olmadığından, bu kıymetlerdeki değer düşüklüğü takdir komisyonu marifetiyle tespit edilmektedir.

Takdir komisyonu tarafından takdir edilen emsal bedel, mükellefler tarafından değer düşüklüğüne uğrayan iktisadi kıymetin değeri olarak kayıtlara intikal ettirilmektedir. Değer düşüklüğü ise ilgili dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmaktadır.

B- Emtianın İlgili Bakanlık veya Yetkili Kurum Görevlilerinin Yer Aldığı Bir Komisyon Nezdinde İmha Edilmesi:

Son kullanma tarihinin geçmesi veya kalite standartlarına uygun olmaması ya da çevreye ve insan sağlığına zarar verecek nitelikte olmaları gibi nedenlerle imha edilmesi gereken emtianın, **takdir komisyonuna başvurulmaksızın ilgili bakanlık veya yetkili kurum görevlilerinin de yer aldığı bir komisyon nezdinde tutanakla tespit edilmek suretiyle** imha edilebilmesi de mümkündür.

Bu durumda, imha edilecek emtianın niteliğine göre, ilgili mevzuat gereği yetkili/ilgili bakanlık veya kurum 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 kaydıyla, imha işleminin takdir komisyonu nezdinde yapılması ve vergi dairesi görevlilerinin söz konusu imha komisyonuna katılımı aranmamaktadır.

Bu şekilde gerçekleştirilen imha işlemine ilişkin tutanağa dayanılarak gerekli yasal kayıtların yapılması mümkün bulunmaktadır. Değer düşüklüğünün yasal kayıtlara intikal ettirilebilmesi için ayrıca takdir komisyonu kararı aranmamaktadır. Ancak, söz konusu imha tutanağı ile imha işlemine dayanak diğer belge ve vesikaların istenildiğinde ibraz edilmek üzere muhafaza edilmesi zorunludur.

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 yapılmaktadır. Bu durumda, imha işlemine ilişkin olarak ilgili ülke mevzuatına göre düzenlenen belgelerin istenildiğinde ibraz edilmek üzere mükelleflerce muhafaza edilmesi gerekmektedir.

D- Ambalaj Malzemelerinin Durumu:

VUK'un 275. maddesine göre **ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi gereken emtiada**, ambalaj malzemesinin bedeli imal edilen emtianın maliyet bedeli içerisine dahil edilmektedir. Kıymeti düşen emtianın ambalaj malzemesi ile birlikte imha edilmesi durumunda, emtianın maliyet bedeli içerisinde yer alan ambalaj malzemesi bedelinin de VUK'un 278. maddesi kapsamında değerlenmesi gerekmektedir.

Ancak, imha edilen emtianın ambalaj malzemesinin imha edilmemesi ve hurda olarak tekrar kullanılabilecek nitelikte olması halinde, söz konusu malzemelerin emsal bedelle değerlenerek kayıtlarda izlenmesi gerekmektedir.

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

VUK'un 278. maddesi 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**.

II- BOZULMA, ÇÜRÜME VEYA SON KULLANMA TARİHİNİN GEÇMESİ GİBİ NEDENLERLE İMHA İŞLEMLERİ SÜREKLİLİK ARZ EDEN EMTİANIN DEĞERLEMESİ

A- 7103 Sayılı Kanunda Yer Alan Düzenleme:

7103 sayılı Kanun ile, VUK'a "İmha edilmesi gereken mallar" başlığı altında 278/A maddesi eklenmiştir. Buna göre, bozulma, çürüme veya son kullanma tarihinin geçmesi gibi nedenlerle imha edilmesi gereken emtia, bu mahiyetteki **imha işlemleri süreklilik arz eden** mükelleflerin başvurularına istinaden, takdir esasına bağlı kalınmaksızın, Maliye Bakanlığınca belirlenen usul çerçevesinde ve **tayin olunan imha oranı** dikkate alınmak suretiyle değerlenebilecektir.

Bu hükümden 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 değerlendirilecektir. Bu değerlendirme neticesinde, Maliye Bakanlığınca karşılıklı anlaşmak suretiyle, **tayin olunan imha oranını aşmamak kaydıyla imha edilen emtianın emsal bedeli sıfır olarak kabul edilecektir**.

B- Uygulama Kapsamına Giren Mal Grupları:

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 ivedi şekilde 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 emtia

uygulama kapsamına alınmıştır. İdare, uygulamadan yararlanılmak istenen emtianın yukarıda belirtilen mahiyette olup olmadığını **öncelikli olarak** değerlendirecektir.

C- Uygulamadan Yararlanabilecek Olan Mükellefler ve Başvurunun Şekli:

Uygulamadan, münhasıran kazançları **bilanço usulüne göre tespit edilen gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri** yararlanabilecektir. Bunun yanında, mükelleflerin yapacakları başvuru tarihinden önceki **son hesap dönemine ait bilançolarında** yer alan rakamlardan;

- Net satışları ile aktif büyüklüğünün aritmetik ortalamasının **10.000.000 TL**'nin **veya**

- Özsermaye büyüklüğünün **5.000.000 TL**'nin ,

üzerinde olması gerekmektedir.

Uygulamadan yararlanılabilmesi izni ve imha oranının tespiti için mükellefler tarafından İdareye **yazılı olarak** başvuruda bulunulmalıdır. Başvuruda kullanılacak olan formun örneği ile başvuru formunun ekinde yer alması gereken belgeler işbu duyuru konusu Tebliğ'de yer almaktadır.

D- Başvuruların Değerlendirilmesi:

Mükelleflerin başvuruları İdare tarafından bir **ön değerlendirmeye** tabi tutulacaktır. Ön değerlendirme neticesinde, başvuruya ilişkin olumlu bir kanaatin hasıl olmasına bağlı olarak, başvuru ve eki belgeler, imha oranının belirlenebilmesine yönelik gerekli araştırmanın yapılarak sonuçlarının bir **görüş ve öneri raporuna bağlanması** için Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK)'ya intikal ettirilir.

VDK 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 hazırlanacak raporda, yapılacak araştırma sonuçları ile başvuruya ilişkin değerlendirmeye yer verilecektir. Ayrıca bu raporda, başvuruda bulunulan her bir ürün itibariyle uygun görülebilecek **imha oranına ilişkin değerlendirmeye/kanaate** de yer alacaktır.

Görüş ve öneri raporunun İdareye intikalini müteakiben İdare bünyesinde Gelir İdaresi Başkanı tarafından belirlenen başkan yardımcısı veya daire başkanlarından birinin başkanlığında, Gelir İdaresi Daire Başkanı ve/veya Grup Başkanlarından oluşan üç kişilik bir komisyon tarafından yapılan 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 başlanacaktır. Mükellefler tarafından kabul edilmeyen imha oranlarına konu emtia için VUK'un 278. maddesi uyarınca değerleme yapılacaktır.

Tayin olunan imha oranı mükellefin kabul beyanında bulunduğu hesap dönemi ve bu hesap dönemini izleyen **beşinci hesap döneminin sonuna kadar** geçerli olacaktır. Ancak, mükelleflerin işe başladıkları ilk yılda uygulamadan faydalanmak için başvurmaları halinde, tayin olunan imha oranı, kabul beyanında bulunulan tarihi takip eden **üçüncü hesap döneminin sonuna kadar** geçerli olacaktır. Tayin olunan imha oranı, mükellef bazında belirlenecek olup nitelik, satış şekli, piyasa durumu vb. bakımından farklılık arz eden emtia için farklı imha oranları belirlenebilecektir.

E- İmha Oranının Uygulanması:

İmha oranının belirlenmesinden sonra, ilgili emtianın imhasında, her bir ürün itibariyle imha edilen emtianın **emsal bedeli sıfır (0) olarak kabul edilmek** suretiyle söz konusu emtia değerlenecektir. Tayin olunan imha oranı dahilinde gerçekleştirilen imha işleminin, mükelleflerin kendi işletmeleri bünyesinde bulunan atık işleme tesislerinde yapılması halinde, mükelleflerce **en az 2 nüsha imha tutanağı** düzenlenecek ve yetkililerce imzalanacaktır.

Tutanakta, tutanağın tarihi, mükellefin ad-soyad/unvanı, vergi dairesi, vergi kimlik numarası, imha yeri ve imha işleminin bu Tutanakta ad, soyad, unvan ve imzası bulunan yetkililerin gözetiminde yapıldığına dair ibarenin bulunması gerekmektedir. Ayrıca 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.

İmha sonucu ortaya çıkan atıkların başka bir atık işleme tesisine gönderilmesi durumunda, mükellefler tarafından düzenlenen **tutanak ve icmalin bir örneği sevk irsaliyesine eklenecektir**. Tayin olunan imha oranı dahilinde gerçekleştirilen imha işleminin, mükelleflerce kendi işletmeleri bünyesinde yapılmaması, yetkilendirilmiş bir atık imha tesisine yaptırılması halinde ise imha edilecek emtianın sevki aşamasında, mükellefler veya emtianın dağıtıcısı firmalar tarafından yukarıda ifade edilen şekilde en az 3 nüsha olarak düzenlenecek tutanak ve icmalin bir nüshası sevk irsaliyesine eklenecektir. Bu sevk irsaliyesi ile tutanak ve icmalin, imha tesislerince muhafaza ve gerektiğinde ibraz edilmesi gerekmektedir.

İmha tesisine emtianın dağıtıcısı olan firmalar tarafından gönderilen ve yukarıda belirtildiği şekilde düzenlenen tutanak ve eki icmalin bir nüshası, emtiası imha olunan mükellefe gönderilecektir. Bu nüshalar tüm taraflarca muhafaza ve gerektiğinde ibraz edilecektir.

Ayrıca bu düzenlemeden faydalanan mükelleflerce, her yıl, ilgili olduğu yıla ait gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde, **her bir ürün itibariyle hazırlanacak imha oranı yıllık takip raporu** bir dilekçe ekinde İdareye ibraz edilecektir.

F- İmha Oranının Yenilenmesi veya Revize Edilmesi:

Mükellefler mevcut bir imha oranının yenilenmesi/revize edilmesi talebinde bulunabilecektir. Yeni bir ürün grubu için imha oranı tespitine yönelik başvurular da imha oranının revize edilmesi kapsamında değerlendirilecektir.

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 verebilecektir. Bununla birlikte, 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 durumun araştırılmasını VDK Başkanlığından talep ederek gelen görüş ve öneri raporunu da yapılan değerlendirmede dikkate almak suretiyle mükellef ile yeni imha oranları belirleyebilecektir.

Tayin olunan imha oranlarının revize edilmesi talebinde mükellefler, revize edilme talebinin nedenlerini de içerecek şekilde gerekli bilgi ve belgeleri İdareye ibraz eder. Bu durumda da durumun araştırılması VDK Başkanlığından talep edilecek ve gelen görüş ve öneri raporunu da yapılan değerlendirmede dikkate almak suretiyle tayin olunmuş imha oranları revize edilebilecektir.

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

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

G- İmha Oranlarının İptali

Aşağıda belirtilen durumlarda, İdare, tayin olunan imha oranlarının geçerliliğini **tek taraflı olarak iptal** edebilecektir:

- Mükellefin imha işlemine ilişkin belgelendirme prosedürlerine uymaması,
- Mükellef tarafından gerek başvuru esnasında gerekse sonraki aşamalarda (imha oranı yıllık takip raporu dahil) 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 kaybedecek ve mükelleflerin söz konusu uygulama kapsamında değerleme yapma imkanları son bulacaktır.

H- Diğer Hususlar:

İmha işlemlerine ilişkin her türlü kayıt, belge ve evrakın VUK'un ilgili hükümleri uyarınca **muhafaza ve gerektiğinde ibraz edilmesi** zorunludur. Tayin olunan imha oranını aşan imha işlemlerine konu emtia, VUK'un 278. maddesi kapsamında değerlendirilecektir.

VUK'un 278 ve 278/A maddelerinde yer alan değerleme hükümlerine uyulmaması durumunda mükellefler hakkında anılan Kanunun ilgili ceza hükümleri çerçevesinde işlem tesis edilecektir.

Saygılarımızla.