

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü

Sayı : 39044742-KDV.29-235

02.01.2018

Konu : Stoklardaki emtianın imha edilmesi.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun tetkikinden;

-Şirketinizin hazır giyim ürünleri, aksesuarlar, ayakkabılar, el çantaları, bavul ve deri eşya vb. ve bunlara ilişkin sair aksesuarlar da dahil olmak üzere her çeşit ürünün ithalat, ihracat ve ticareti işi ile iştigal ettiği,

-Firmanıza ait ürünlerin bir kısmının aynı zamanda ilişkili olan yurt dışında mukim firmasından ithal edilerek Türkiye'de bulunan mağazalarınızda satışa sunulduğu,

-Stoklarımızda yer alan geçmiş sezonlara ait ürünlerin (bluz, ceket, pantolon, aksesuar vb.) demode olması ve marka değerini korumak adına satışının mümkün bulunmaması nedeniyle imha edilmesi veya kayıtlı değerlerinden daha düşük bedeller üzerinden ilgili şirkete iade edilmesi hususlarının vergi mevzuatı karşısındaki durumu hakkında Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

I- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:

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.

Anılan Kanunun 274 üncü maddesinde ise emtianın maliyet bedeli ile değerlendirileceği, emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirileme günündeki satış bedellerinin % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellefin maliyet bedeli yerine 267 nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebileceği hükmüne yer verilmiştir.

Mezkur Kanunun 278 inci maddesinde, yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüptü, deşe ve ıskartaların emsal bedeli ile değerlendirileceği hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 267 nci maddesinde ise, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın emsal bedelinin, ortalama fiyat, maliyet bedeli ve takdir esas 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.

274 üncü maddede düzenlenen hükümde, satın alınan veya imal edilen emtianın maliyet bedeli oluştuktan sonra fiyatların aşağıya doğru indiği (ekonomide depresyon halinin ortaya çıktığı) dönemlerde mükelleflerin gerçek olmayan kazançlar üzerinden vergi ödememeleri amaçlanmıştır.

Bu tür durumlarda mükellefin kendi maliyet bedelinin zaten bilindiği ve satış fiyatının üzerinde olduğu için emsal bedel tespit edilirken bu esasın dikkate alınması bir kısır döngüye yol açacağından, emsal bedelle değerlendirilecek mükellefin ya ortalama satış fiyatı ya da takdir komisyonu kararına göre emsal bedel tespit ettirmesi gerekir.

Mükelleflerin isteğine bağlı olan bu değerlendirme şeklinde kriter olan satış fiyatı mükellefin kendi satış fiyatı değil piyasada oluşan ortalama fiyattır. Aksi halde mükellefler, dönem sonlarında maliyetin altında az bir miktar satış yapmak suretiyle dönem kazançlarını düşük tespit edebilirlerdi. Bu nedenle, dönem sonu stoklarını emsal bedeli ile değerlendirmek isteyen mükellefin, emtianının maliyet bedelinin piyasadaki o mala ilişkin genel fiyat düzeyinin altında kaldığını ispatlaması gerekir.

Emsal bedelle değerlendirilecek emtianın maliyetinin satış fiyatına göre düşüklük göstermesi, ekonomideki dalgalanmalar dışında işletmenin deneme üretimi veya ilk kez pazara sunduğu bir mal nedeniyle maliyetinin rakiplerinin satış fiyatının üstünde oluşmasından kaynaklanması halinde de mükellef dilerse emsal bedeli (maliyet bedeli esas dışında) ile stoklarını değerlendirebilir.

Yukarıda yapılan açıklamalara göre, değerlendirme gününde stoklarda bulunan emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedellerinin % 10 ve daha fazla bir düşüklük göstermesi halinde, dönem sonu stoklarını emsal bedeli ile değerlendirilmek isteyen şirketinizin emtianın maliyet bedelinin piyasadaki o mala ilişkin genel fiyat düzeyinin altında kaldığını ispatlaması halinde konunun takdir komisyonunca değerlendirilmesi mümkündür.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanununun 278 inci madde hükmü yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi sebeplerle değeri düşen emtianın takdir komisyonunca tespit edilecek değerinin karşılık ayrılmak suretiyle kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasına ilişkin olup, geçmiş sezonlara ait ürünlerin demode olması ve marka değerini korumak adına satışının mümkün bulunmaması nedeniyle imha edilme işleminin anılan madde kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

II- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinin birinci fıkrasında, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı; ikinci fıkrasında ise safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmış olup kurum kazancının tespitinde Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde yer alan giderler indirilebilecektir.

Gelir Vergisi Kanununun "Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti" 38 inci maddesinde;

"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."

hükümlerine yer verilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun "*Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı*" başlıklı 13 üncü maddesinin birinci fıkrasında kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı; alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği, ikinci fıkrasında ilişkili kişinin kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade ettiği ve ilişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla oluştuğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı arandığı ve ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da tarafların ilişkili kişi sayıldığı ve ilişkili kişiler açısından bu oranların topluca dikkate alındığı; üçüncü fıkrasında emsallere uygunluk ilkesinin ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade ettiği hüküm altına alınmıştır.

Bu hüküm gereğince, şirketinizin ilişkili olduğu Fransa mukimi firma ile gerçekleştirdiği mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde uygulanan fiyat veya bedelin emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesi gerekmektedir.

Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamaların yapıldığı 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğin "4. Emsallere Uygunluk İlkesi" başlıklı bölümünde ise,

"...Emsallere uygun fiyat veya bedel, aralarında ilişkili kişi tanımına uygun herhangi bir ilişki olmayan kişilerin tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılan tutardır. Bu fiyat veya bedel, işlem anında hiçbir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen en uygun tutar olup, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyat veya bedelin bu tutar olması gerekmektedir.

Aralarında ilişki bulunmayan gerçek kişi veya kurumlar arasındaki işlemlerde fiyat, piyasa koşullarına göre belirlendiğinden, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde de aynı koşullar geçerli olmalıdır. Dolayısıyla, taraflar arasındaki ilişkinin mal veya hizmet fiyatlandırmasına herhangi bir etkisi bulunmamalıdır.

İlişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde uygulanan fiyat veya bedelin piyasa fiyatını yansıtmaması durumunda, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde uygulanan bu fiyat veya bedelin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edildiği kabul edilecektir..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu çerçevede; geçmiş sezonlara yönelik olarak stoklarınızda yer alan ve yurt içinde satışı mümkün olmayan ürünlerin Fransa'da mukim ilişkili firmaya satış işleminin karşılaştırılabilir koşullar altında değerlendirilerek, söz konusu işleme ilişkin bedellerin emsallere uygun olarak belirlenmesi ve emsal bedelin tespitinde 13 üncü maddede ve anılan Tebliğde yapılan açıklamalar çerçevesinde işlemin mahiyetine en uygun yöntemin kullanılması gerekmektedir.

Söz konusu ürünlerin ilişkili kişiye satış bedelinin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilmesi durumunda, kazancın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı tabiidir

Diğer taraftan, geçmiş sezonlara ait ürünlerin demode olması ve marka değerini korumak adına satışının mümkün bulunmaması nedeniyle imha edilme işleminin Vergi Usul Kanununun 278 inci maddesi hükmü kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından imha edilen ürünlere ilişkin maliyet ve giderlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

III-KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun,

11/1-a maddesinde, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu,

29/1-a maddesinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV ile ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen KDV'yi indirebilecekleri,

30/c maddesinde, deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı,

hüküm altına alınmıştır.

Konuyla ilgili olarak yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin;

- (II/A-1.1.1) bölümünde,

"3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesine göre, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler KDV'den istisnadır. Aynı Kanunun 12 nci maddesi uyarınca bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aşağıdaki iki şartın gerçekleşmesi gerekir:

a) Teslim, yurtdışındaki bir müşteriye veya serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmelidir.

...

b) Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır."

- (III/C-2.4) bölümünde ise,

"Mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin olarak stoklarında mevcut olan ancak kullanım süresi geçen veya bir başka nedenle kullanılmayacak durumda olan malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin, 3065 sayılı Kanunun (30/c) maddesi hükmü uyarınca indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Söz konusu malların ilgili mevzuat uyarınca teşkil edilen resmi komisyonlar veya Takdir Komisyonu huzurunda imha edilmesi durumunda da bu mallara 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."

açıklamalarına yer verilmiştir.

60 No.lu KDV Sirkülerinin "Malların Değerinin Düşmesi Sonucu Meydana Gelen Kayıplar" başlıklı (8.1.3.2.) ayrımında "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." şeklinde açıklanmıştır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, geçmiş sezonlara ait modası geçmiş olan ve sadece marka değerini korumak amacıyla satışı yapılamayan ürünlerin maliyet bedeli üzerinden belirli oranlar uygulanmak suretiyle hesaplanan düşük bedelle markasının sahibi olan Fransa mukimi şirketine, KDV Kanununun 11/1-a maddesi ve ilgili Tebliğde belirtilen açıklamalara uygun olarak gönderilmesinin ihracat kapsamında değerlendirilmesi mümkün olup, bu kapsamda iade alınabilecek KDV tutarının ise ihracat bedelinin %18'ini aşmaması gerekmektedir.

Öte yandan, fiilen kullanıma uygun olmakla birlikte modası geçmiş olduğundan imha edilen mallar, KDV Kanununun 30/c maddesine göre zayi olan mal kapsamında değerlendirilmekte olup, bunlara ilişkin yüklenilen KDV'nin indirim hesaplarından çıkarılacağı tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.