

Satışı yapılan malın kusurlu olması nedeniyle satıcıya iade edilmesi veya fiziki olarak iadesinin mümkün olmaması nedeniyle bedelin alıcıya iadesi hallerinde vergilendirme, belge düzeni ve kayıt düzeni hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	52796708-105-6200
Tarih	01.04.2021

T.C.

UŞAK VALİLİĞİ

Defterdarlık Gelir Müdürlüğü

Sayı : 52796708-105-6200

01.04.2021

Konu : Satışı yapılan malın fiziki olarak iade edilememesi ve ürün kusurundan dolayı bedelinin karşı tarafa ödenmesi durumunda gider ve stok kaydı

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzdan, tarım kredi kooperatiflerine yonca ve yonca tohumu satışı yaptığınız, satışı yapılan ancak sorunlu ve topraktan çıkmayan tohumlarla ilgili olarak kooperatifin şirketinize iade faturası düzenlediği, kooperatifin iade faturası düzenlemediği zamanlarda da şirketinizce gider pusulası düzenlemek suretiyle doğrudan çiftçilere ücret iadesi yapıldığı, tohumların toprağa ekilmesi nedeniyle tohum iadesinin fiilen mümkün olmadığı durumların da mevcut olduğu, her iki durumda da geri ödenen sorunlu tohum bedelinin şirketinizce gider yazılıp yazılamayacağı ve şirketinize

kesilen iade faturasına veya doğrudan kooperatif üyesine iade edilen ücret karşılığı düzenlenen gider pusulasına istinaden fiili tohum iadesi olmadığı durumlarda tohumları stoklarınıza almadığınızı belirterek uygulamanızın doğru olup olmadığı hakkında Defterdarlığımızdan görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

I) KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin (2) numaralı fıkrasında, kurum kazancının, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğu; 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safı kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safı kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmış olup, safı kurum kazancının tespitinde Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesindeki giderler hasılatından indirim konusu yapılmaktadır.

Aynı Kanunun "Kabul Edilmeyen İndirimler" başlıklı 11 inci maddesinin (g) bendinde ise sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zarar tazminat giderlerinin kurum kazancının tespitinde indirim yapılmasının kabul edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde safı kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmış olup, maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safı kazancın tespitinde indirim konusu yapılabileceği hükme bağlanmıştır.

Bu kapsamda, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler, Gelir Vergisi Kanununda ve Kurumlar Vergisi Kanununda sayılan kanunen kabul edilmeyen giderler dışında kalan ticari organizasyona bağlı olarak yapılan giderlerdir ve bunlara işletme gideri de denebilir.

Dolayısıyla, bir masrafın genel gider adı altında masraf yazılabilmesi için, genel giderlerin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılmış olması, masrafla iş arasında açık güçlü bir illiyet bağının mevcut olması ve masrafın işin önemi ölçüsünde yapılmış bulunması gerekmektedir.

Diğer taraftan, aynı maddenin (3) numaralı bendinde de işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların gider olarak yazılabileceği hüküm altına alınmış bulunmaktadır.

Bu itibarla, ödenen tazminatın gider yazılabilmesi için işle ilgili olması ve sözleşmeye, ilama veya kanun emrine göre yapılması şarttır. İşle ilgili olmaktan kasıt ise, yapılan harcamanın ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile sıkı sıkıya bağlantısının mevcut olması yani zarar, ziyan ve tazminat ile ticari kazancın elde edilmesi ya da idamesi arasında illiyet bağının kurulabilmesi gerekir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre,

- Şirketinizin tarım kredi kooperatifleri aracılığıyla çiftçilere yaptığı yonca ve yonca tohumu satışı nedeniyle tahsil ettiği tutarların, tahakkuk ettiği dönemin kurum kazancına eklenmesi gerekmektedir.
- Tarım kredi kooperatifleri aracılığıyla çiftçilere satışı yapılan yonca ve yonca tohumlarından sorunlu olması nedeniyle kooperatifin şirketinize fiili olarak iade ettiği tohumlara ilişkin olarak kooperatife ya da doğrudan üyelerine ödenen tutarların şirketiniz tarafından daha önce gelir kaydedilmesi şartıyla Gelir Vergisi Kanununun (40/1) maddesine göre kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkündür.
- Tarım kredi kooperatifleri aracılığıyla çiftçilere satışı yapılan yonca ve yonca tohumlarından toprağa ekilerek topraktan çıkarılması mümkün olmaması nedeniyle fiili olarak iade edilmesi mümkün olmayan sorunlu tohumlara ilişkin müşteriden tahsil edilen tutarların sözleşmeye istinaden muvazaadan ari olarak müşteriye iade edilmesi şartıyla Gelir Vergisi Kanununun (40/3) maddesine göre kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkündür.

II) VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:

1) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227 nci maddesinin birinci fıkrasında, *"Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir."* hükmü yer almakta olup, söz konusu kayıtların mükellefler tarafından, esas itibarıyla, mezkûr Kanunun 229 ve müteakip maddelerinde düzenlenen veya Bakanlığımıza verilen yetkiye dayanılarak düzenlenmesi uygun bulunan belgelerden herhangi birisi ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, mezkûr Kanununun;

- 229 uncu maddesinde, *"Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır."*,
- 231 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde, *"Fatura malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır."*,
- 232 nci maddesinde, *"Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:"*,

1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;

2.Serbest meslek erbabına;

3. Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara;

4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;

5. Vergiden muaf esnafa.

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlara da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

Yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tesbit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 50.000.000 lirayı (2020 yılı için 1.400 TL, 2021 yılı için 1.500 TL) geçmesi veya bedeli 50.000.000 liradan (2020 yılı için 1.400 TL, 2021 yılı için 1.500 TL) az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir.",

- 234 üncü maddesinde, "Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin:

...

3. Vergiden muaf esnafa;

Yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Bu belge, birinci ve ikinci sınıf tüccarların, zati eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşya için de tanzim edilir...",

- 235 inci maddesinin birinci fıkrasında, "Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tesbit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada iki nüsha makbuz tanzim etmeye ve bunlardan birini imzalıyarak satıcı çiftçiye vermeye ve diğerini ona imzalatarak almaya mecburdurlar. Mal tüccar veya çiftçi adına bir adamı veya mutavassıt tarafından alındığı takdirde makbuz bunlar tarafından tanzim ve imza olunur.",

- 242 nci maddesinde, "Tüccarlar evvelki maddelerin dışında kalan ve bir hüküm ifade eden veya icabında bir hakkın ispatına delil olarak kullanılabilen mukavelename, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları gibi hukuki vesikalarla ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları gibi vergi evrakını dosyada muhafaza etmeye mecburdurlar." hükmüne yer verilmiştir.

hükümlerine yer verilmiştir.

Buna göre;

- Satışı yapılan yonca tohumlarından sorunlu olması nedeniyle fiilen iade edilen tohumları teslim edenin kooperatif olması durumunda iade edilen tohumlar için kooperatif tarafından şirketiniz adına fatura,

teslim edenin kooperatif üyesi çiftçi olması durumunda; çiftçinin gerçek usule tabi olması halinde çiftçi tarafından şirketiniz adına fatura, çiftçinin gerçek usulde vergiye tabi olmaması halinde ise şirketiniz tarafından çiftçi adına müstahsil makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir.

- Tohumların toprağa ekilmesi nedeniyle fiilen iadesinin mümkün olmadığı durumda, herhangi bir mal iadesinden bahsedilemeyeceği için, Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca herhangi bir belge düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak, söz konusu ödemelere ilişkin olarak duruma göre fatura veya fatura yerine geçen belge düzenlenmediği hallerde, ödemeye dair makbuz, dekont vb. evrak ile ödemenin tevsik edilmesi gerekmekte olup, bu belgelerin Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz yükümlülüğüne ilişkin hükümleri gereğince, yükümlüler tarafından muhafaza ve istenildiğinde ibraz edileceği tabiidir.

2) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 258 inci maddesinde, "*Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tesbitidir.*",

- 259 uncu maddesinde, "*Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur.*",

- 267 nci maddesinde, "*Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen 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) ...

İkinci sıra: (Maliyet bedeli esası) ...

Üçüncü sıra: (Takdir esası) ..."

- 278 inci maddesinde, "*Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar emsal bedel ile değerlendirilir.*"

hükümlerine yer verilmiştir.

Bunun yanı sıra, mezkûr Kanunun 278 inci maddesinin uygulamasına ilişkin açıklamalara 25.05.2018 tarih ve 30431 sayılı Resmi Gazetede 496 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin "İmha Edilen Emtianın Değerlenmesinde Genel Uygulama" başlıklı birinci bölümünde yapılmıştır.

Öte yandan, Kanunun 278 inci maddesinde yer alan "önemli bir azalış" ifadesi iktisadi kıymetlerin piyasa değerini ve kullanıma özelliklerini normalin üzerinde kaybetmelerini ifade etmektedir. Diğer bir ifade ile anılan madde fiziken mevcut ancak normal değerinin altında bir değere sahip malların değerlemesini düzenlemektedir. Bu kapsamda kıymeti düşen emtiada değer düşüklüğü emtianın tamamında aynı ölçüde gerçekleşmeyeceğinden, emsal bedelin ortalama fiyat esasına veya maliyet bedeline göre tespiti mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle, emsal bedeli ancak "takdir esasına" göre belirlenebilmektedir. Bunun için de Vergi Usul Kanununun 72 nci maddesinde yer alan Takdir Komisyonlarına başvurulması gerekmektedir.

Dolayısıyla, 213 sayılı Kanunun 267 ve 278 inci 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 değerlendirilecek olan iktisadi kıymet değerinin ortalama fiyat veya maliyet bedeliyle belirlenmesi mümkün olmadığından, bu kıymetlerdeki değer düşüklüğü takdir komisyonu marifetiyle tespit edilmekte olup, takdir komisyonu tarafından takdir edilen emsal bedeli, mükellefler tarafından değer düşüklüğüne uğrayan iktisadi kıymetin değeri olarak kayıtlara intikal ettirilmekte ve değer düşüklüğü, ilgili dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmaktadır.

Buna göre, satılan ancak sorunlu olması nedeniyle fiilen iade edilen tohumlar için Kanunun 278 inci maddesi uyarınca değeri düşen mallar kapsamında değerlendirilmek suretiyle işlem tesis edilmesi mümkün bulunmakta olup, bu kapsamda değer tespitinin takdir komisyonunca tespit edilmesi ve komisyon kararı uyarınca işlem tesis edilmesi icap etmektedir.

Bu kapsamda, kıymeti düşen söz konusu emtiadan, imha edilmesi gerekenler bakımından, değer düşüklüğünün ilgili dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi için, imha işleminin, takdir komisyonu nezaretinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

III) KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun;

- (1/1) maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu,
- (29/1) maddesinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV den bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV yi indirebilecekleri,
- (30/c) maddesinde, deprem, sel felaketi ve Hazine ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisinin indirilemeyeceği,

- 35 inci maddesinde, malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemten vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin bunlar için borçlandığı vergiyi, bu işlemlere muhatap olan mükelleflerin ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin meydana geldiği dönem içinde düzeltecekleri, ancak, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesinin şart olduğu

hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan KDV Genel Uygulama Tebliğinin "I/B-11. Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun Kapsamındaki Satışlar" başlıklı bölümünün "I/B-11.1. Satılan Malın İade Edilmesi, Başka Bir Mal ile Değiştirilmesi, Ödenen Bedelin İade Edilmesi, Değer Kaybının Bedelden İndirilmesi" başlıklı alt bölümünde konuya ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Buna göre, satışını yaptığınız tohumların ayıplı olması nedeniyle tarım kredi kooperatifleri tarafından şirketiniz adına düzenlenecek iade faturasında tohumun tabi olduğu oranda KDV hesaplanacaktır.

Alıcının nihai tüketici olması ve KDV mükellefiyetinin olmaması halinde ise şirketiniz tarafından Vergi Usul Kanununa göre düzenlenmesi gereken belgede tohum bedeli ve KDV tutarı ayrıca gösterilecektir.

Öte yandan, ayıplı olması nedeniyle tohum bedellerinin geri ödenmesi durumunda, tohumların toprağa ekilmesi nedeniyle tohumların fiilen iadesi mümkün olmadığından bu mallar için yüklenilen vergilerin, mezkûr Kanunun (30/c) maddesi hükmü uyarınca indirim konusu yapılamayacağı ve indirim hesaplarının da buna göre düzeltileceği 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 özelveğe uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.