

Kullanım süresi geçen mallara ilişkin yüklenilen KDV'nin düzeltilmesi

Can Sözer

1. Malların ekonomiye sağladığı katma değer ve vergisi

İmal edilen veya satın alınan mallar, üretim veya ticaret işletmelerinin ana faaliyetlerinin devamında esas unsur olarak değerlendirilmektedir. Mahiyet olarak bakıldığında mal ve hizmetler; işletmelerin ekonomiye sağladığı katma değer bir simgesidir. Bu durum, ülkemizin 1980'lerin ortasında tanıştığı "katma değer vergisi (KDV)" uygulamasını da yakından ilgilendirmektedir. Nasıl her bir alıcı veya satıcı tedarik zinciri içinde her bir alım veya satımda ekonomiye bir katma değer sağlıyor ise; bir işlem vergisi olan katma değer vergisi de bu zincirdeki her bir katma değer vergilendirilmesini amaçlamaktadır.

Konuyu örnekle açıklamak gerekirse, bir ilaç üreticisinin aldığı hammadde; hammaddeyi ekonomiye kazandıran tedarikçinin katma değeridir ve katma değer vergisine tabidir. Üretim aşaması neticesinde ilaç olarak satışa sunulan mallar da üreticinin ekonomiye kazandırdığı değer olarak yine KDV'ye tabidir. İlacın depolama, toptan veya perakende satışı da bu sürecin sonraki aşamalarıdır. Bu şekildeki bir zincirle hammadde tedarikinden başlayarak nihai tüketime kadar getirilen katma değer, çeşitli aşamalarda vergilendirilmektedir. Ancak; katma değer vergisinin genel prensibi gereğince, her aşamada sadece o aşama yaratılan ek katma değer vergilendirilmesi gerekmektedir. Örneğin bu zincirde ilaç için hammadde tedariki, üretim, depolama, toptan satış ve perakende satış gibi farklı aşamalarda yaratılan toplam katma değer mükerrer vergilemesinin önlenmesi; her aşamada yaratılan katma değer ek (marjinal) etkisinin ayrı ayrı dikkate alınması ile mümkün olabilecektir.

Nitekim Katma Değer Vergisi Kanunu'nun genel gerekçesinde, "*KDV'de üretim dağıtım ve hizmet sektörlerinin her safhada vergiye tabi tutulmakta, ancak sistemin bünyesi içindeki indirim mekanizması vasıtasıyla işletme girdileri için ödenen vergi indirilmek suretiyle, yalnızca o safhada eklenen değer vergilendirilmiş olmaktadır.*" açıklamasına yer verilmiştir. Gerekçede ayrıca "*KDV'de matrah üretim ve dağıtım süreçlerinde çeşitli işletmeler arasında bölünmekte ve her işletme, yalnızca kendi kattığı değer vergisini satış bedeli içinde müşteriden tahsil ederek vergi dairesine ödemektedir.*" denilmektedir.

Sonuç itibarıyla; her aşamada yalnızca o aşamada ekonomiye kazandırılan katma değer vergilendirilmesi; yani her işletmenin sadece zincirin kendi aşamasında kazandırdığı katma değer üzerindeki vergi ile sorumlu bulunması; KDV uygulamasında esastır. Aksi bir durum, katma değer zincirinde daha önceki aşamalarda kazandırılan katma değer mükerrer vergilendirilmesine yol açacak olup; bu kapsamda mükerrer vergilendirmeyi önleyen KDV indirim mekanizmasıdır.

2. Katma değer vergisi indirim mekanizması

KDV Kanunu'nun 29. maddesinde yer alan, mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den; faaliyetlerine ilişkin olarak ve KDV Kanunu'ndaki esaslar çerçevesinde kendilerine yapılan teslimler dolayısıyla hesaplanan KDV'yi indirilebilecekleri hükmü; indirim mekanizmasının genel çerçevesini belirlemektedir. Aynı maddenin 4. bendinde ise; Maliye Bakanlığı'na vergi indiriminde doğabilecek aksaklıkları KDV Kanunu'nun ilkelerine uygun olarak gidermek ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenlemek konusunda yetki verilmiştir. KDV Kanunu'nun gerekçesinde; bu yetkinin verilmiş amacı "*vergi indirimi gibi KDV'nin en belirgin özelliklerinden birisini*

teşkil eden bu mekanizmanın işleyişinde, sistemin ana ilkelerine ters düşecek bir uygulamanın önlenmek istenmesi” olarak belirtilmiştir.

Dolayısıyla her aşamada katma değer yaratılışı bir zincirde; her mükellefin sadece kendi yarattığı katma değer üzerinden vergi ile sorumlu tutulabilmesi için; kendisine yapılan teslimlerle ilgili KDV’yi indirim konusu yapılabiliyor olması gerekmektedir.

3. Malların kullanım süresinin geçmesi veya kullanılamayacak hale gelmesi

Ekonomideki tedarik zincirinin üretim, toptan, perakende gibi herhangi bir aşamada sona ermesi ve malların nihai tüketime ulaşamaması bazı durumlarda ortaya çıkabilmektedir. Diğer bir ifadeyle, katma değer zinciri ile işletmeye intikal eden mallar, bu aşamadan sonra ekonomiye katma değer sağlayamayacak bir hale gelebilmektedir. Bu durumun sebeplerinden bazıları işletmelerin stoklarında bulunan malların belirli dönemlerde satılmamaları veya başka nedenlerle kullanılamayacak hale gelmeleridir.

Fiziksel, iktisadi veya teknik nedenlerden ötürü kıymeti düşen malların değerlendirilmesiyle ilgili düzenlemeler Vergi Usul Kanunu’nun 278’inci maddesinde hüküm altına alınmıştır. Söz konusu madde hükmüne göre; yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden ya da bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtianın emsal bedeli ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Anılan Kanunun 267’nci maddesinde, gerçek bedeli belli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı bedelin emsal bedeli olduğu belirtilmiştir. Buna göre emsal bedel, birinci sıra (ortalama fiyat esas), ikinci sıra (maliyet bedeli esas) veya üçüncü sıra (takdir esas) esaslarına göre tespit edilecektir. Madde hükmünde ayrıca, birinci ve ikinci sıra esaslarına göre belli edilemeyen emsal bedellerinin ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yoluyla belli edileceği belirtilmektedir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılacaktır.

Bu kapsamda, mükelleflerin stoklarında bulunan malların değerlerinde bir azalma olduğu veya fiziksel olarak yok olduğunun tespiti; mükelleflerin başvuruları üzerine vergi dairesindeki takdir komisyonları nezdinde yapılmaktadır. Diğer taraftan, Vergi Usul Kanunu’nun 278. maddesinde emsal bedeli ile değerlendirilecek iktisadi kıymetlerin değerlerindeki azalışları sebepleri; yangın, deprem ve su basması gibi afetler veya bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlak, paslanmak gibi haller olarak sıralanmıştır. Bu bağlamda, malların hangi durumların sonucu olarak iktisadi kıymetlerinin azalacağı ayrı ayrı belirlendikten sonra bu durumlara benzer durumların da madde hükmündeki “gibi” ifadesi ile kapsama alındığı sonucuna ulaşılabilmektedir. Zira geçmiş dönemdeki uygulamalarda; kullanım süresinin geçmesi, modadaki değişiklikler, teknolojik değişiklikler ve benzeri durumlar neticesinde kıymetlerinde azalış olan malların da “kıymeti düşen mallar” kapsamında değerlendirildiği ve emsal bedellerinin takdir komisyonlarınca tayin edildiği görülmektedir.

4. Zayı olan malların kapsamı

KDV Kanunu’nun 29. maddesindeki indirim mekanizması ile ilgili açıklamalardan hemen sonra Kanunun 30. maddesinde indirilemeyecek katma değer vergisi açıklanmış ve maddenin (c) bendinde “Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığı’nın yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olan hariç olmak üzere zayı olan malların alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi”nin; vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV’den indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Fiziksel veya iktisadi olarak değerlerinde düşüklük olan malların zayı olan mallar olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği bugüne kadarki uygulamada tereddütleri beraberinde getirmiştir. “Zayı olan mal” veya “zayı olma” kavramlarını ne ifade ettiği hususunda KDV ve Vergi Usul mevzuatlarında bir açıklamaya yer verilmemiş olmasının bunda katkısı fazladır.

KDV Kanunu’nun gerekçesinde Kanunun 30/c maddesi ile ilgili olarak yapılan açıklama aşağıdaki gibidir:

“Maddenin (c) bendindeki hüküm esas itibariyle vergilendirme emniyetini sağlamak ve malların zayı olduğu gerekçesiyle yaratılabilecek vergi kaybını önlemek amacıyla yönelik bulunmakta, bunun yanı sıra tasarı genel esprisi itibariyle her kademede yaratılan katma değeri mutlaka vergilendirmeyi hedef tutmaktadır. Bu açıdan bakıldığında malların mükellef tarafından kendi özel ihtiyaçlarında kullanılması veya her ne suretle olursa olsun işletmeden çekilmesi ile zayı edilmesi arasında hiçbir fark bulunmamakta, dolayısıyla zayı olan mallar için alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin indirilmesi mümkün görülmemektedir.

Bir vergi sisteminde alışlarla ilgili verginin indirilmesi bu malların satışı sırasında nasıl olsa vergiye tabi tutulacağı, diğer bir ifade ile mala eklenen değer vergilendirilmiş olacağı düşüncesine dayanır. Zayı olan mallar için satış ve dolayısıyla yaratılan bir değer olmayacağından, bunlara ait vergilerin indirilmesi sistemin mantığına ters düşecektir.”

Diğer taraftan, 1 seri no.lu KDV Genel Tebliği’nde; “Katma değer vergisi sisteminde alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesi, bu malların satışı sırasında mala eklenen değer vergilendirileceği düşüncesine dayanır. Ancak, zayı olan mallar için satış ve dolayısıyla yaratılan bir değer olmayacağından, bu mallara ilişkin alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesi, zayı olan mallar üzerindeki vergi yükünü tamamen ortadan kaldıracaktır. Dolayısıyla, Kanunun 30/c maddesi uyarınca, zayı olan malların alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyecektir.” açıklamasına yer verilmiştir.

KDV Kanunu’nun 30/c maddesinin gerekçesinde yer verilen açıklamalardan; kanun hükmündeki zayı olma kavramının, “mükellef tarafından zayı edilme” durumunu ifade ettiği iddiası gündeme gelebilmektedir. Öte yandan, 1 seri no.lu KDV Tebliği’nde zayı olan mallara ilişkin yüklenilen KDV’nin indirilemeyecek olmasının gerekçesi; zayı olan malların üzerindeki vergi yükünün ortadan kalkması olarak gösterilmektedir. Benzer olarak KDV Kanunu’nun gerekçesinde; alışlarla ilgili verginin indirilmesi bu malların satışı sırasında mala eklenen değer vergilendirilmiş olacağı prensibine bağlanmıştır. Bu kapsamda, zayı olan mallar için satış ve dolayısıyla yaratılan bir değer olmayacağından, bunlara ait vergilerin indirilmesinin bu prensibe ters düşeceği Kanun’un gerekçesinde belirtilmektedir.

Uygulama ile ilgili tereddüde sebep olan bir durum da; malların değerinin düşmesi veya ekonomik nedenlerle zararına satılması durumunda; bu mallara eklenen bir değer olmamasına rağmen malların alımında yüklenilen KDV’nin indiriminin mümkün olmasıdır. Bu kapsamda, KDV Kanunu’nun gerekçesinde yer verilen; alışlarla ilgili verginin indirilmesinin; malların satışı sırasında mala eklenen değer vergilendirilmesine bağımlı olması yönündeki açıklamanın yetersiz olduğu düşünülebilir.

Zira ilaç ve gıda gibi bazı sektörlerde, son kullanım tarihlerinin belirli süreler olmasından dolayı malların kullanılamayacak hale gelmesi zaten önceden öngörülen bir durumdur. Benzer olarak tekstil ve konfeksiyon sektöründe üretilen malların belirli bir sezonda satışa konu edilebildiği ve bu dönemden sonra modası geçen malların değerlerinde bariz düşüklüklerin bulunduğu bilinmektedir. Yine bilgisayar, ev aletleri, beyaz eşya gibi sektörlerdeki hızlı teknolojik gelişmelere bağlı olarak malların belirli bir süre sonra kullanılamayacak hale gelmesi olağan bir

durumdur. Ayrıca, özellikle ilaç ve gıda sektörlerinde malların kullanım ömürlerinin sona ermesi halinde imha edilmesi gerekmekte; bu imha işlemi bazı mallarda kamu sağlığı açısından da önem arz etmektedir.

Kullanım süresi geçmek, modası geçmek, teknolojisi eskimek ve diğer nedenlerle kıymet düşüklüğüne uğrayan ve kıymetinin düşüklüğü takdir komisyonunca tespit edilerek takdir komisyonu nezdinde imha edilen malların “zayi olan mal” kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği ile ilgili KDV ve Vergi Usul mevzuatında bir hüküm bulunmaması, mükelleflerin Maliye İdaresi'nin yetkili makamlarından aldıkları özelgeler ile uygulamalarına yön vermelerine sebep olmuştur.

5. Konuya ilişkin verilen özelgelerdeki görüş birliği

Fiziksel, iktisadi ve teknik sebeplerden ötürü kıymetlerinde azalma olan malların maliyet bedelleri ile takdir komisyonlarınca takdir edilen emsal bedelleri arasındaki farkın, zayi olma kapsamında değerlendirilemeyeceği ve söz konusu farka isabet eden KDV'nin indirim olarak dikkate alınabileceği yönünde, son dönemde verilmiş birçok özelge bulunmaktadır.

Maliye Bakanlığı'nın 19.11.2004 tarih ve 54409 sayılı özelgesinde “*Takdir komisyonu kararınca fiziken var olduğu saptanan ve değeri (0) sıfır olarak belirlenen malların, çürüme, bozulma veya kullanım süresinin geçmesi gibi sebeplerle takdir komisyonu gözetiminde imha edilmesi durumunda bu mallar, zayi olan mallar kapsamında değerlendirilmemektedir. Buna göre, imha edilen söz konusu malların alımı sırasında yüklenilen ve alış faturalarında gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.*” denilmiştir.

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 06.02.2006 tarih ve 200 sayılı özelgede de “*Kullanım süresi geçmesi nedeniyle Takdir Komisyonunca imha edilmesine karar verilen malların alımı sırasında ödenen katma değer vergisinin indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.*” şeklinde görüş verilmiştir.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 02.11.2007 tarih ve 21982 sayılı özelgede ise “*Miadını doldurmuş, hasar görmüş, üretimden kalkmış, insan sağlığını tehdit eden ve benzeri sebeplerle takdir komisyonu kararına istinaden zorunlu olarak bir komisyon nezdinde imha edilen ilaçların zayi olan mallar kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından, imha edilen ilaçların alış faturalarında gösterilen KDV indirim konusu yapılabilecektir.*” açıklamalarına yer verilmiştir.

Yaklaşık son yedi yıllık dönemde, yukarıdaki örneklerle aynı doğrultuda bulunan özelgeler Maliye İdaresi'nin yetkili makamlarınca farklı sektörlerdeki birçok mükellefe verilmiştir. Ayrıca, bu özelgeler Maliye Bakanlığı'nın, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ve vergi dairesi başkanlıklarının resmi internet sitelerinde de erişime açık haldedir ve geçmiş dönemlerde kendileri özelge talep etmeyen birçok mükellef de; başka mükelleflere verilen özelgelerin sürekli görüş birliğinde olmasından hareketle kendi uygulamasına bu çerçevede yön vermiştir.

6. 113 seri numaralı KDV Genel Tebliği'ndeki açıklamalar

113 seri no.lu KDV Genel Tebliği 5 Aralık 2009 tarih ve 27423 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Tebliğ'de; Gelir İdaresi Başkanlığı'na intikal eden olaylardan; mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin olarak stoklarında mevcut olan ancak kullanım süresi geçen veya bir başka nedenle kullanılamayacak durumda olan malların, ilgili mevzuat uyarınca teşkil edilen resmi komisyonlar veya Takdir Komisyonu huzurunda imha edilmesi durumunda, bu mallara ilişkin yüklenilen KDV'nin indirilip indirilemeyeceği hususunda tereddüde düşüldüğü anlaşıldığından bu yönde açıklamaların yapıldığı belirtilmektedir.

Bu kapsamda, kullanım süresi geçen veya bir başka biçimde kullanılamayacak hale gelen ve imha edilen malların, zayi olan mal mahiyetinde olduğundan mükelleflerce bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılmasının mümkün bulunmadığı şeklinde açıklamaya Tebliğ'de yer verilmiştir. Böylece Maliye İdaresinin; kullanım süresi geçen veya bir başka nedenle kullanılamayacak durumda olan malların, takdir komisyonu huzurunda imha edilmesi durumunda, zayi olan mal olarak değerlendirilmeyeceği ile ilgili geçmiş dönemde çeşitli özelgelere esas alınan görüşünden farklı bir görüşü benimsediği görülmüştür.

7. Geçmişte verilen özelgelere göre uygulamaya yön verilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 413. maddesinde mükelleflerin, Maliye Bakanlığı'ndan veya Maliye Bakanlığı'nın bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilecekleri; yetkili makamların istenen izahatı yazı veya sirkülerle cevaplamak mecburiyetinde olduğu hüküm altına alınmıştır. Öte yandan, ilgili maddede, alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı gerektirse dahi ceza kesilmeyeceği belirtilmiştir. Özelge talebi olarak uygulamada yer alan bu hüküm çerçevesinde; mükelleflerin uygulamalarında tereddüde düştükleri ve belirsiz gördükleri hususlarla ilgili Maliye Bakanlığı'na veya vergi dairesi başkanlıklarına yazılı talepte bulunmakta ve ilgili yetkili makamlar da görüş bildirmektedirler.

Konuya ilişkin yayımlanan 315 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde de; mükelleflerin yapmış oldukları müracaatlarında belirtilen konularla ilgili olarak Maliye Bakanlığı'nca muktezalar (özelge) tayin edilmekte olduğu ancak tayin edilen muktezalardan özellik arz edenlerin periyodik olarak sirküler halinde yayımlanacağı ve yapılacak mukteza taleplerinin sirkülerle cevaplandırılması yoluna gidilebileceği açıklanmıştır. Tebliğin son bölümünde ise; durumları sirkülerde yayımlanan olaya uyan ve yapılan açıklamalar doğrultusunda işlem yapan mükellefler adına Vergi Usul Kanunu'nun 413'üncü maddesinde yer alan hüküm uyarınca herhangi bir cezai işlem yapılmayacağı belirtilmiştir.

Bu kapsamda, mükelleflerin Maliye İdaresi'nin yetkili makamlarından alacakları özelgelere göre vergi ödevlerini yerine getirmeleri halinde; aldıkları özelgeler doğrultusunda hareket etmeleri cezayı gerektirse dahi bu mükelleflere ceza kesilmeyecektir. Öte yandan; yetkili makamlarca verilen özelgeler sadece özelgenin verildiği mükellefe yönelik açıklamalarda bulunmakta ve bu durum esas itibarıyla özelge ve sirküler arasındaki farklılığı da ortaya koymaktadır. Diğer bir ifadeyle, özelge talebinde bulunan mükellefin dışındaki mükellefler; bu mükellefe verilen özelge doğrultusunda hareket etmelerine halinde ceza ile muhatap olabileceklerdir.

8. Yanılma hali

Kullanım süresi geçen veya kullanılamayacak hale gelen mallara ilişkin yüklenilen KDV konusunda; geçmişte verilen özelgeler ve 113 seri no.lu KDV Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde; yanılma halinin söz konusu olup olmayacağı, mükelleflere geçmiş dönem uygulamaları ile ilgili olası incelemelerde ceza kesilip kesilemeyeceği gibi konularda tereddütler doğmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 369 maddesinde; aşağıdaki hallerde vergi cezası kesilmeyeceği belirtilmiştir:

1. Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları.
2. Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükmeye ait bir içtihadin değişmiş olması.

Ayrıca, Vergi Usul Kanunu'nun 369. maddesinin 1. bendinin gerekçesine bakıldığında; "mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat" verilmiş olmasının madde kapsamına alındığı ve bu kapsamda üçüncü şahısların bu hükümden yararlanma imkanının ortadan kaldırıldığı görülmektedir.

Maliye İdaresi'nin yetkili makamlarından konuya ilişkin izahat isteyen ve özelge alan mükelleflerin; geçmiş dönemlerle süresi geçen veya kullanılamayacak hale gelen mallara ilgili olarak yüklenilen KDV'leri indirim olarak dikkate almalarının, Vergi Usul Kanunu'nun 413 ve 369/1 maddeleri birlikte değerlendirildiğinde cezaya konu olmayacağı kanaatindeyiz. Öte yandan, Vergi Usul Kanunu'nun söz konusu maddelerinde vergi aslı ve gecikme faizini önleyici bir hüküm bulunmadığından; yapılacak incelemeler neticesinde mükellefler vergi aslı ve gecikme faizi ile muhatap olabileceklerdir. Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinde; vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıllık zamanaşımı süresinin bulunduğu göz önüne alındığında; mükelleflerin geçmiş beş yıllık dönem için gecikme faizi ile muhatap olmalarının sonuçları ciddi boyutlara varabilecektir.

Diğer taraftan, günümüzde Maliye İdaresi'nin yetkili makamlarının özelgeleri internet ortamında tüm mükelleflerin erişimine açıktır. Bu kapsamda; özelge talep etmeden diğer mükelleflerin aldığı özelgelere istinaden kullanım süresi geçen veya kullanılamayacak hale gelen mallara ilişkin yüklenilen KDV'leri indirim olarak dikkate alan mükellefler için; Vergi Usul Kanunu'nun 369/2 maddesindeki yanılma hükmünün geçerli olabileceği yönünde bir görüş gündeme gelebilecektir. Nitekim KDV'nin indirim konusu yapılmasının mümkün olacağı yönünde son dönemde verilen özelgelerdeki aynı yöndeki görüşün; KDV Kanunu'nun 30/c maddesinin uygulama tarzı hususunda Maliye İdaresi'nin süregelen görüşü olduğu sonucuna ulaşılabilir ve bu görüşün 113 seri no.lu KDV Genel Tebliği ile değiştiği yönünde bir iddia gündeme gelebilir.

Ancak, 113 seri no.lu KDV Genel Tebliği'de; bu Tebliği'deki açıklamaların uygulamada tereddüde düşüldüğünden yapıldığı yönünde bir ifade yer almaktadır. Sonuç olarak, yayımlanan Tebliği "açıklayıcı" bir niteliktedir ve Tebliği'de yer verilen ifadeler ve Tebliği'nin kaleme alınış biçiminden; Maliye İdaresi'nin konuyla ilgili görüşünün öteden beri bu şekilde olduğunu vurguladığı ve bu bağlamda mükelleflere açıklayıcı bir bildirimde bulunduğu görülmektedir.

9. İlave edilecek KDV'nin düzeltilmesi

113 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde kullanım süresi geçen veya bir başka biçimde kullanılamayacak hale gelen ve imha edilen malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılmasının mümkün bulunmadığı; bu kapsamda, 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 gerektiği belirtilmiştir. Bu kapsamda, geçmiş döneme ilişkin indirilen KDV'lerin indirim hesaplarından çıkarılmasının; imha tarihini kapsayan vergilendirme döneminin KDV beyannamesinin düzeltilmesi suretiyle gerçekleştirilmesi gerektiği belirtilmektedir.

9.1. Düzeltme sonucu ödenecek veya devreden KDV çıkması durumu

113 seri numaralı KDV tebliğinde yer alan açıklamalar kapsamında önceki dönemlere ilişkin olarak düzeltme yapmaya karar veren ve düzeltmenin yapılacağı dönemlerde ödenecek KDV'si bulunan mükelleflerin, düzeltme beyannamelerini imha tarihlerini kapsayan aylık dönemlere ilişkin vermeleri ve ilave edilecek KDV tutarlarını ödemeleri gerekmektedir. Bu kapsamda bir yıl içindeki farklı aylık dönemlerde imha işlemi yapılması halinde, her bir imha işleminin bulunduğu ay için ayrı ayrı düzeltme beyannamesi verilmesi gerekmektedir.

Uygulamaya ilişkin Maliye İdaresi'nin yetkili makamlarından alınmış öznelgesi bulunan ve bulunmayan mükellefler düzeltme işlemlerini; Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesi uyarınca; imhaların gerçekleştiği dönemlere ilişkin düzeltme beyannamesini pişmanlıkla vererek (pişmanlık talebinin vergi dairesince kabul edilmesi şartıyla) yapabileceklerdir. Düzeltmenin yapıldığı dönemlerde ödenecek KDV çıkması halinde; pişmanlıkla beyan hükümleri çerçevesinde vergi ziyai cezası kesilmeyecektir. Öte yandan, özgelge alan mükelleflerin geçmişe dönük düzeltme işlemleri neticesinde Vergi Usul Kanunu'nun 413 ve 369/1 maddeleri uyarınca ceza kesilmemesi gerektiğinden; bu mükelleflerce pişmanlıkla beyan dışında verilen düzeltme beyannamelerine ilişkin de vergi ziyai cezasının gündeme gelmemesi gerektiği kanaatindeyiz. Bu kapsamda, Maliye İdaresi'nin yetkili makamlarından özgelge alan mükelleflerin; bu özgelge kapsamında uygulamalarına yön verdiklerini ve 113 seri no.lu KDV Genel Tebliği ile yapılan açıklamalar neticesinde yanılma halinin söz konusu olduğunu belirten bir dilekçeyi düzeltme beyannamesi ile birlikte bağlı buldukları vergi dairesine vermeleri uygundur.

Devreden KDV'si bulunan mükelleflerin, imhaların gerçekleştiği her bir döneme ilişkin düzeltme beyannamesi verip vermeyeceği hususu da yine uygulamada tereddüt yaratmaktadır.

Konuya ilişkin İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 01.02.2006 tarih ve 648 sayılı özgelgede; *"Mükellefin tek tek düzeltme beyannamesi vermesi yerine düzeltmeye konu beyannamelerde ödenecek vergi çıkmaması şartıyla tek bir düzeltme beyannamesi vermesi, ödenecek vergi çıkması halinde ise her dönem için ayrı ayrı düzeltme beyannamesi vermesi gerekmektedir."* görüşüne yer verilmiştir.

Bu kapsamda, mükelleflerin devreden KDV'lerinin bulunması halinde; indirilen KDV'nin imha tarihinden itibaren ilave edilmesi neticesinde, KDV ödemesinin çıktığı ilk dönem için (veya ödenecek KDV çıkmıyor ise devreden KDV'nin düzeltilmesi için) tek bir KDV düzeltme beyannamesi verilerek düzeltmenin yapılabileceği kanaatindeyiz. Diğer bir ifadeyle, mükelleflerin farklı yıllarda veya aynı yılın farklı aylarında imhaları gerçekleştirmiş olması ancak bu dönemlerde sürekli devreden KDV konumunda bulunması halinde, tek bir düzeltme beyannamesi verilebilecektir. Örneğin, 2004 hesap döneminden bu güne kadar devreden KDV beyan eden bir mükellefin, düzeltme işlemini Aralık 2009 dönemi için verilecek 1 No.lu KDV beyannamesi ile yapabileceği kanaatindeyiz. Ancak bu durumda olan mükelleflerin herhangi bir olumsuzlukla karşılaşmamaları açısından uygulama yapmadan önce mukteza almasında fayda olduğunu hatırlatmak isteriz.

9.2. Düzeltme işleminin kurumlar vergisine etkisi

113 seri no.lu KDV Genel Tebliği'nde yüklenilen KDV'nin indirim hesaplarından çekilmesinin esasları hakkında açıklamalar yapılmış olup; bu kapsamda geçmiş dönemlere ilişkin olarak düzeltilen KDV'lerin gider kaydedilmesi ile ilgili Gelir ve Kurumlar Vergisi mevzuatlarında yapılan bir açıklama veya düzenleme bulunmamaktadır.

KDV Kanunu'nun 58. maddesinde; mükellefçe indirilebilecek KDV'nin, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, 1 seri no.lu KDV Genel Tebliği'nde indirilemeyecek KDV'nin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı açıklamasına yer verilmiştir. Bu kapsamda, kullanım süresi geçen veya bir başka biçimde kullanılmayacak hale gelen ve takdir komisyonu huzurunda imha edilen mallara ilişkin yüklenilen KDV'nin gider olarak dikkate alınabilmesi mümkün bulunmakla birlikte bu KDV'lerin hangi dönemin gideri olacağı hususu tartışmaya açık bir konudur.

İstanbul Defterdarlığı tarafından verilen 28.09.2000 tarih ve 5217 sayılı özgelgede; *"kazancın tespitinde 'dönemsellik esası' cari olduğundan hareketle, indirilemeyen KDV'nin ilgili olduğu (indirilemeyecek KDV haline geldiği) dönemlerde gider veya maliyet unsuru olarak değerlendirilmesi gerekmektedir."* görüşüne yer verilmiştir. Bu görüş

kapsamında, önceki yıllara ilişkin olarak düzeltilen KDV'lerin ilgili olduğu dönemler için kurumlar vergisi düzeltme beyannamesi verilmesi ve fazla ödenen kurumlar vergilerinin iadesinin talep edilmesi veya ilgili dönemlerde mali zarar bulunması halinde, devreden mali zararların artırılması mümkün gözükmemektedir. Diğer taraftan, 113 seri no.lu KDV Genel Tebliği'ne istinaden önceki dönemlere ilişkin düzeltilen KDV'lerin tamamının cari dönemde gider kaydedilmesinin mümkün bulunduğu şeklinde görüşlerin varlığı da bilinmektedir.

Yer verilen açıklamalar çerçevesinde, önceki dönemlere ilişkin düzeltilen KDV tutarlarının gider kaydedilmesi hususunda Maliye İdaresi ile mükellefler arasında vergi uyumsuzluklarının doğması ihtimal dahilindedir. Bu kapsamda, Maliye İdaresi'nin, 113 seri no.lu KDV Genel Tebliği uyarınca önceki dönemlere ilişkin düzeltilen KDV tutarlarının giderleştirilmesinin esasları hakkında açıklamalarda bulunması beklenmektedir. Bu açıklamaların 2009 kapanış işlemlerinin yapıldığı bu dönemde yapılması zamanlama açısından önem arz etmektedir. Diğer taraftan, Maliye İdaresi'nce bu konuyla ilgili olarak herhangi bir açıklama yapılmaması halinde; Maliye İdaresi'nin yetkili makamlarından, konuya ilişkin görüş talebinde bulunulması ve uygulamaya bu şekilde yön verilmesinin yerinde olacağı kanaatindeyiz.

10. Vergi uyumsuzlukları

Kullanım süresi geçen veya kullanılmayacak hale gelen mallara ilişkin yüklenilen KDV'nin düzeltilmesi hususunda Maliye İdaresi ile mükellefler arasında vergi uyumsuzlukları gündeme gelebilecektir. Konunun yargıya intikal ettirilmesi, mükellefler tarafından bundan sonraki uygulama ile ilgili olarak tercih edilecek bir yöntem olabilecektir. Tebliğ tarihinden itibaren bu kapsamda yapılacak işlemlerde, idarenin görüşüne göre indirimden çekilen KDV'lerin yer aldığı beyanname ihtirazi kayıtlarla verilerek tahakkuk tarihinden itibaren de 30 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açılabilir. Tebliğ tarihinden önceki dönemlere ilişkin KDV düzeltmelerinin de ihtirazi kayıtlarla yapılması mümkün olmakla birlikte, pişmanlıkla verilecek düzeltme beyannamelerine ihtirazi kayıt konulup konulamayacağı hususu tartışmalı konulardan biridir.

Konuya ilişkin Maliye Bakanlığı'nın 25.07.2001 tarih ve 40427 sayılı özelgesinde pişmanlık beyannamelerine karşı dava açma hakkını saklı tutmak üzere ihtirazi kayıt koyulamayacağı belirtilmekle birlikte; Danıştay 9. Dairesi'nin 14.05.1998 tarih ve E: 1997/2708 K: 1998/1990 sayılı kararında *"pişmanlık hükümlerine göre verilen beyannamelere ihtirazi kayıt şerhi konulmasına da hukuki ve yasal bir engel bulunmamaktadır. Bu bakımdan, pişmanlıkla verilen beyannameler üzerine dava açılmasını sağlamak yönünden ihtirazi kayıt koymak olanağı mevcut olduğundan, mahkeme kararının pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulmasının Vergi Usul Kanununun 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah müessesesinin amacıyla bağdaşmadığı yönündeki gerekçesinde hukuki isabet görülmemiştir."* denilmiştir. Ayrıca, Danıştay'a intikal eden ve 11.02.2004 tarih ve E: 2002/4527 K: 2004/188 sayılı kararla neticeye bağlanan bir uyumsuzlukta; davacı kurumun, ihtirazi kayıtlarla ve pişmanlık talebiyle verdiği 2001/11. ayı muhtasar beyannamesi üzerinden tahakkuk eden gelir vergisi ve fon payının iadesi istemiyle dava açtığı görülmektedir.

Yer verilen açıklamalar çerçevesinde, önceki dönemlerdeki işlemlere istinaden 113 seri no.lu KDV Genel Tebliği uyarınca indirimden çekilecek KDV tutarları için verilecek KDV beyannamelerinin pişmanlıkla ve ihtirazi kayıt konularak verilebileceği kanaatindeyiz.

11. Sonuç

Kullanım süresi veya modası geçen, insan sağlığını tehdit ettiğinden dolayı ivedilikle imha edilmesi gereken, teknolojiye eskien ve diğer sebeplerle kullanılmayacak hale gelerek takdir komisyonu huzurunda imha edilen

malların; katma değer vergisi uygulaması yönünden zayı olan mallar olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususu bugüne kadarki uygulamada tereddütlerin doğmasına yol açmıştır. Konuya ilişkin olarak geçmiş dönemlerde kanun, tebliğ veya sirküler bazında bir açıklama yapılmamış olması da; mükellefleri Maliye İdaresi'nin yetkili makamlarından özelge olarak hareket etmek durumunda bırakmıştır.

Fiziksel, iktisadi veya teknik sebeplerden ötürü ticari malların kıymetlerinde azalma olması halinde, takdir komisyonunca fiziken varlığı tespit edilen malların imha edilmesi uygulamasında, malların kıymet düşüklüğüne isabet eden katma değer vergisinin indirim olarak dikkate alınabileceği yönünde son yedi yıllık dönemde Maliye İdaresi'nin yetkili makamlarınca verilmiş birçok özelge bulunmaktadır. Verilen bu görüşlerde; kullanım süresinin geçmesi veya diğer nedenlerle kullanılmayacak durumda olan, ancak esasında fiziken var olan malların "zayı olan mallar" olarak değerlendirilmediği görülmektedir. Özellikle, ilaç, perakende, ev aletleri, elektronik, bilgisayar gibi sektörlerde faaliyet gösteren mükellefler; önceki dönemlerde aldıkları bu görüşlere istinaden, kıymeti düşen ve takdir komisyonu nezaretinde imha işlemi gerçekleştirilen mallara ait yüklenen KDV'leri indirim konusu olarak dikkate almışlardır.

113 seri no.lu KDV Genel Tebliği ile Maliye İdaresi; stoklarda mevcut olan ancak kullanım süresi geçen veya başka bir nedenle kullanılmayacak durumda olan ve takdir komisyonu huzurunda imha edilen malların zayı olan mal mahiyetinde olduğu yönünde öteden beri bir görüş taşıdığını açıklamış ve bu kapsamda, geçmiş dönemde verdiği görüşleri tartışmalı hale getirmiş, hatta yok saymıştır. İndirimle ilgili usul ve esasları düzenleme konusunda KDV Kanunu'nun 29/4 maddesinde Maliye Bakanlığı'na verilen yetki mevcuttur. Ancak 113 seri no.lu KDV Genel Tebliği'nin bu bağlamda düzenleyici değil, açıklayıcı mahiyette bir tebliğ olduğu görülmektedir ve neredeyse yedi yıldır tartışmasız süren bir uygulama için bu açıklamanın yapılması geç kalınmış bir durumdur. Tebliğin düzenleyici olmaması nedeniyle bir yürürlük tarihinin bulunmadığı göz önüne alındığında; geçmiş dönemlerde verilen özelgeler çerçevesindeki uygulamalarla ilgili tereddütler ortaya çıkacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun izahat talebi ve yanıtla ilgili hükümleri çerçevesinde; geçmişte Maliye İdaresi'nin yetkili makamlarından özelge alan mükellefler; geçmiş dönem uygulamaları ile ilgili ceza ile muhatap olmamakla birlikte; vergi aslı ve gecikme faizi ile karşılaşabilecektir. Özelge almayan mükelleflere ise; diğer mükelleflere verilen özelgeler doğrultusunda hareket etmeleri durumunda, ceza kesilebilecektir.

Tebliğ'de, geçmiş dönemlerde verilen özelgelerin aksi yönünde açıklamaların yapılmış olması ve bu açıklamaların Maliye İdaresi'nce öteden beri esas alınan görüş olduğunun mükelleflere bildirilmesi; geçmişteki ve bundan sonraki döneme yönelik uygulamalarda Maliye İdaresi ve mükellefler arasında uyumsuzlukları gündeme getirecektir.

Nitekim, 113 seri no.lu KDV Genel Tebliği'nin yayımlanmasından sonraki dönemde vergi dairelerinin, takdir komisyonu nezdinde imha işlemi yapan mükelleflerden; stoklarında yer alan ancak kullanım süresi geçen veya diğer sebeplerle kullanılmayacak hale gelen ve takdir komisyonu nezdinde imha edilen mallarla ilgili indirim konusu yapılan KDV'lerin, indirim hesaplarından çekilerek düzeltilip düzeltilmediği yönünde bilgi talebinde buldukları görülmektedir.

Kullanım süresi geçen veya kullanılmayacak hale gelen mallara ilişkin yüklenen KDV'nin düzeltilmesi hususunun mükelleflerce yargıya intikal ettirilmesi, izleyen dönemlerdeki uygulamada tercih edilebilecek bir yöntemdir. Diğer taraftan, önceki dönemlerdeki imha işlemlerine istinaden 113 seri no.lu KDV Genel Tebliği uyarınca indirimden çekilerek düzeltililecek KDV tutarları için; KDV beyannamelerinin pişmanlıkla ve ihtirazi kayıt konularak verilebilmesi ve dava yoluna gidilmesi mümkündür. Ayrıca, mükelleflerce veya ilgili meslek oda, birlik ve derneklerince 113 seri no.lu KDV Genel Tebliği'nin ilgili "E" bölümünün iptali için de yargıya gidilmesi olanağı mevcuttur.

Önceki dönemlere ilişkin indirimden çekilerek düzeltilen KDV'lerin giderleştirilmesinin ne şekilde yapılacağı da Maliye İdaresi ile mükellefler arasında ihtilafa konu olabilecek bir husustur. Bu kapsamda, konuya ilişkin olarak Maliye İdaresi'nin açıklama yapması beklenmektedir. Böyle bir açıklamanın yapılmaması durumunda ise; mükelleflerin özelge talep ederek uygulamalarına yön vermeleri diğer bir seçenek olabilecektir.

Görüldüğü üzere, 5 Aralık 2009'da yayımlanan 113 seri no.lu KDV Genel Tebliği ile Maliye İdaresi'nce daha önce kanun, tebliğ veya sirküler bazında açıklama yapılmayan "zayi olan mallar" kavramının kapsamı ile ilgili bir açıklama yapılmış olmakla birlikte; bu açıklamanın uygulamada netlik sağlamadığı gibi birçok tereddüdü ve bu kapsamda Maliye İdaresi ile mükellefler arasında hem katma değer vergisi hem de kurumlar vergisi yönünden ihtilafı gündeme getirmesi muhtemeldir.