

ZAYI OLAN VEYA DEĞERİ DÜŞEN MALLARDA KDV’NİN DÜZELTİLMESİ¹

KDV Kanunu’nun 30’ncu maddesinin (c) fıkrasında, “deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığınca yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç, **zayı olan mallara** ait katma değer vergisi” nin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği hükmüne yer verilmiştir. İndirilen katma değer vergisinin daha sonra indirim hesabından çıkartılarak gider veya maliyet unsuru olarak değerlendirilmesi mükellefler yönünden maddi bir külfettir.

Kanun metninde sadece deprem ve sel felaketinin kapsam dışında tutulması yerine daha genişletici anlamda “doğal afetler” ibaresinin kullanılması daha isabetli olurdu. Fırtına, kasırga, çığ düşmesi, toprak kayması gibi doğal afetlerin kapsam dışı tutulmasının anlaşılabilir bir yanı yoktur. Kanun gerekçesinde vergilendirmede emniyeti sağlamak ve malların zayı olduğu gerekçesiyle yaratılabilecek vergi kaybını önlemek amacıyla zayı olan malların katma değer vergisinin indirimine izin verilmediği belirtilmiştir.

Vergi mevzuatımızda “zayı olma” kavramı tanımlanmamıştır. Türkçede zayı olma, “kayıp, yitik, yok olma” anlamlarına gelmektedir. Fiziksel, kimyasal, ekonomik nedenlerle veya demirbaş eşyanın normal kullanımı sonucunda eskimesi nedeniyle değerinde meydana gelen azalmaların zayı olma kavramı ile bir ilgisi bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanunu’nun 278. Maddesinde yer alan **değeri düşen mal** kavramı ile zayı olan mal kavramı arasında bir benzerlik bulunmakla birlikte, değeri düşen mallar fiziksel olarak kaybolmamakta, sadece parasal değeri düşmektedir. Zayı olan mallarda ise mal fiziksel olarak tamamen yok olmaktadır. İmalat veya satış sırasında meydana gelen **fireler** de zayı olan mal kavramı dışında değerlendirilmektedir.

Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığınca mücbir sebep kabul edilen yangınlar sonucu meydana gelen zayı olma halleri KDV indirimi yönünden bir sorun yaratmadığına göre, geriye çalınma, trafik kazası, yıldırım düşmesi, hava sıcaklığının ani değişiminden kaynaklanan zayıatlar, dolu yağması, fırtına, kasırga, toprak kayması gibi haller ile Maliye Bakanlığının mücbir sebep saymadığı yangınlar sonucu zayı olan malların daha önce indirilen vergilerinin düzeltilmesi söz konusu olacaktır.

113 nolu KDV Genel Tebliğinin (E) bölümünde,” mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin olarak stoklarında mevcut olan ancak kullanım süresi geçen veya bir başka nedenle kullanılmayacak 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 belirtildikten sonra şu açıklamalara yer verilmiştir.²

“KDV Kanununun (30/c) maddesinde; deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait KDV’nin indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm uyarınca, kullanım süresi geçen veya bir başka biçimde kullanılmayacak hale gelen ve imha edilen mallar, zayı olan mal mahiyetinde olduğundan mükelleflerce bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV’nin indirim konusu yapılması da mümkün bulunmamaktadır.

Bu çerçevede, zayı 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”.

¹ Sakıp ŞEKER, Yeminli Mali Müşavir

² 113 nolu KDV Genel Tebliği 5.12.2009 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Mal tabiri satmak amacıyla edinilen varlıkları ifade eder ve Tekdüzen Hesap Planına göre muhasebe kayıtlarında “Ticari Mallar” hesabında gösterilir. Kullanmak amacıyla satın alınan varlıklardan faydalı ömrü bir yıldan fazla olanlar “amortismanına tabi iktisadi kıymet”, bir yıldan daha kısa sürede kullanılan varlıklar ise, yedek parça ya da genel gider olarak adlandırılır. Bu nedenle gerek Kanununun 30/c maddesinde gerekse 113 nolu Tebliğde geçen mal kavramı sadece ticari mal niteliğinde olan varlıklar ile işletme ihtiyaçları için stoklarda tutulan varlıkları ifade etmekte, amortismanına tabi olan varlıklar ile genel gider mahiyetinde olup, kullanım ömrü belli bir zaman alan varlıkları ifade etmemektedir.

Danıştay 4. Dairesi³ 113 nolu Tebliğin (E) bölümünün yürütülmesinin durdurulması ve iptali için yapılan başvuru talebinde; uyuşmazlığın özünü, kullanım süresi geçen veya başka biçimde kullanılamayacak hale gelen ve ilgili mevzuat uyarınca teşkil edilen resmi komisyonlar veya takdir komisyonu huzurunda imha edilen malların zayi mal olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceğini oluşturduğu, vergi kanunlarında zayi olan mal veya zayi olma kavramlarının ne anlama geldiği hususunda bir açıklamaya yer verilmediğinden zayi olmanın kelime anlamının ortaya konulması gerektiği, zayinin sözlükteki anlamının, kaybolma, yitme, kayıp, yok olmuş, elden çıkmış, mahvolmuş olarak tanımlandığı, zayi olmanın yitmek, kaybolmak olarak tanımlandığının görüldüğü belirtilerek; “...sebebi ne olursa olsun ilgili mevzuat uyarınca teşkil edilen resmi komisyonlar veya takdir komisyonu huzurunda imha edilen malların yitip gittiği ve yok olduğunun açık olduğu” gerekçesiyle genel tebliğin dava konusu edilen bölümünde hukuka aykırılık görmemiş ve yürütmenin durdurulması talebini oy çokluğu ile reddetmiştir. Red kararına katılmayan iki üye ise, “ kullanım süresinin geçmesi veya diğer nedenlerle kullanılamayacak hale gelen malların takdir komisyonu kararı ile imha edilmesi işleminde mükellefin iradesi dahilinde bir yok etme veya zayi etme olayının söz konusu olmadığı ve işlemin tamamen vergi idaresinin bilgisi dahilinde ve onun kararı ile gerçekleştiğinden Katma Değer Vergisi Kanununun 30/c maddesinde öngörülen anlamda bir zayi olan maldan söz edilemeyeceği gerekçesiyle çoğunluk görüşüne katılmamıştır.

I-Zayi Olan Mallara Ait KDV'nin Düzeltilmesi

23 Haziran 2010 tarih ve 57 nolu KDV Sirkülerinde, imalatta kullanılmak için satın alınan ancak imalata verilmeden çürüme, çatlama, bozulma ve benzeri nedenlerle imalatta kullanılamayan hammadde ve malzemelerin, son kullanma tarihi geçen gıda maddelerinin, kullanımı yasaklanan ilaçların, şirket politikası gereği satışı mümkün olmadığından imha edilen malların, kullanım (raf) ömrünü tamamladığı için imha edilen araç lastiklerinin zayi olan mal niteliğinde bulunduğu, bu tür mallar için yüklenen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı, daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin indirilemeyecek KDV haline dönüştüğü vergilendirme döneminde, “İlave Edilecek KDV” satırına dahil edilmek suretiyle indirim hesabından çıkartılması gerektiği belirtilmiştir.

57 nolu KDV Sirkülerinde “Zayi Olan Mallara Ait KDV” başlığı altında, zayi olan mal kavramı hakkında aşağıdaki açıklamalar yapılmış ve KDV indirimi konusunda **malların zayi olması sonucu meydana gelen kayıplar** ile **malların değerinin düşmesi sonucu meydana gelen kayıplar** birbirinden ayrılarak, zayi olan mallara ait KDV'nin indirilemeyeceği, ancak malın tamamen yok olmaması ancak çeşitli nedenlerle **değerinin düşmesi** halinde bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenen KDV'nin indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir.⁴ Açıklama şöyledir:

*“KDV sisteminde alış belgelerinde gösterilen verginin indirilmesi, bu malların satışı sırasında mala eklenen değer vergilendirileceği düşüncesine dayanmaktadır. 1 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde, **zayi olan mallar için satış ve dolayısıyla yaratılan bir katma değer olmayacağından, bu mallara ilişkin alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesinin, zayi olan mallar üzerindeki vergi***

³ Danıştay 4. Dairesinin 20.07.2010 tarih ve E:2010/588 sayılı Kararı (Dünya Gazetesi, 3 Eylül 2010)

⁴ 57 nolu KDV Sirküleri Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 23.06.2010 tarihinde gib.gov.tr internet adresinde yayımlanmıştır.

yükünü tamamen ortadan kaldıracığı; bu nedenle, Kanunun 30/c maddesi uyarınca, zayi olan malların alış vesikalarında gösterilen KDV nin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV den indirilemeyeceği belirtilmiştir.⁵

Öte yandan aynı bentte, deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olan mallar nedeniyle yüklenilen vergilerin indirimine olanak tanınmaktadır.

Örneğin; sel felaketi nedeniyle bir şirketin deposunda yer alan malların zayi olması veya Maliye Bakanlığınca yangın sebebiyle mücbir sebep ilan edilen yerde olması koşuluyla, yangın nedeniyle malların kullanılamaz duruma gelmesi halinde bu mallara ilişkin yüklenilen vergiler indirim konusu yapılabilecektir.

Buna karşılık Maliye Bakanlığınca yangın sebebiyle mücbir sebep ilan edilmediği sürece, yangın sonucu zayi olan mal nedeniyle yüklenilen KDV nin indirim konusu yapılması mümkün değildir. Örneğin, ithal edilen malların depolandığı antrepolarda çıkan yangın sonrasında Maliye Bakanlığınca mücbir sebep ilan edilmediği takdirde zayi olan malların ithalinde ödenen KDV nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

57 Nolu KDV Sirkülerinde zayi olan mallara ait daha önce indirilen KDV'nin düzeltileceği belirtildikten sonra, indirimi düzeltilecek olaylar ve işlemler hakkında aşağıdaki örnekler verilmiştir.

“- İmalatta kullanılmak için alınan ancak imalata girmeden eskime, bozulma, çürüme, çatlama vb. nedenlerle kullanılamaz hale gelen ve bu nedenle imalatta veya ambalajlamada kullanılabilme vasfını yitiren hammadde ve malzeme ile ambalaj maddeleri,

- Son kullanma tarihinin geçmesi, çeşitli kimyasallar içerdiğinin tespit edilmesi gibi nedenlerle kanunen tekrar satılması mümkün olmayan ve imha edilen bisküvi, çikolata, konserve gibi gıda ürünleri,

- Sağlık Bakanlığınca kullanımının yasaklanması nedeniyle imha edilen ilaçlar ile kullanım süresi içinde formül hatası bulunan, miadının dolması veya hasar görmesi nedeniyle kullanılamaz hale gelmiş, üretimden kalkmış, insan sağlığını tehdit eden ilaçlar,

- Hatalı dikim, renk farklılığı, leke ve benzeri nedenlerle ya da şirket politikası gereği satışı mümkün olmadığından imha edilen mallar,

- Kullanım ömrünü tamamladığı için **imha edilen araç lastikleri**,

için yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacaktır.”

Sirkülerdeki ifadeden kullanım ömrünü tamamlayan araç lastiğinin rafta bekleyen ticari mal niteliğindeki lastik mi, yoksa demirbaş niteliğinde olup kullanım sonucu ömrünü tamamlayan lastik mi olduğu tam olarak anlaşıl原因mamaktadır. Yapılan açıklamanın tamamı incelendiğinde, söz konusu ifadeden raf ömrü geçen ve teknik olarak kullanılması sakıncalı ve satılması yasak olan lastiğin

⁵ (1) Nolu Tebliğin ilgili bölümü şöyledir:” Katma değer vergisi sisteminde alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesi, bu malların satışı sırasında mala eklenen değer vergilendirileceği düşüncesine dayanır. Ancak, zayi olan mallar için satış ve dolayısıyla yaratılan bir değer olmayacağından, bu mallara ilişkin alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesi, zayi olan mallar üzerindeki vergi yükünü tamamen ortadan kaldıracaktır. Dolayısıyla, Kanunun 30/c maddesi uyarınca, zayi olan malların alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyecektir.”

kastedildiği sonucuna varılmaktadır.⁶ Bununla birlikte raf ömrü geçtiği için satılmayan lastik miadı geçen lastik olarak veya parçalanıp granül haline getirilerek hammadde olarak satılabilir. Miadı dolan lastiğin veya meydana getirilen granülün ekonomik bir değeri olduğu dikkate alındığında, söz konusu mala ait KDV'nin indiriminin düzeltilmesine gerek olmamalıdır. Keza söz konusu mal fiziken yok olmadığı gibi değer olarak da yok olmamıştır. Lastiğin imhasından yakılarak yok edilmesi anlaşılır ki, uygulamada lastikler yakılarak yok (imha) edilmemekte, granül haline getirilerek yeniden üretimde kullanılabilir.

II-Meslek Odalarınca Belirlenen Fire Oranı İçinde Kalan Malların İmhasında KDV'nin Düzeltilmesi Gerekmez

57 nolu KDV Sirkülerinin 5.3. maddesinde ise, bir malın imalat sürecinde veya tüketiciye arzına kadar kendi doğal akışı içinde uğradığı fiziksel kayıpların fire olarak tanımlandığı, **firelerin** zayi olan mal kapsamında değerlendirilmesinin mümkün bulunmadığı, bu durumda daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin düzeltilmesine gerek olmadığı, ancak; yasal düzenleme veya ilgili meslek kuruluşları tarafından belirlenen fire miktarını aşan kayıplara ilişkin giderlerin ticari kazancın tespitinde indiriminin kabul edilmemesi halinde bu giderler dolayısıyla yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılmasının mümkün olmadığı belirtildikten sonra; akaryakıt satışlarında ortaya çıkan ve ilgili kuruluşlarca belirlenen oranlardaki kayıpların, balık çiftliklerindeki balık ölümlerinin, tavuk çiftliklerinde üretimin doğal sonucu oluşan kayıpların, hazır giyim eşyası ve ayakkabı üretiminde ortaya çıkan kayıpların fire olarak değerlendirileceği ve bunlara ilişkin yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılabileceği açıklanmıştır. Buna göre ilgili meslek odası tarafından belirlenen fire oranı içinde kalan malların çeşitli nedenlerle (sağlık ve çevre kirliliği v.b.) bozulan veya çürüyen malların imha edilmiş olması veya çeşitli nedenlerle fiziken kaybolmaları veya değerini kaybetmesi(satış firesi) halinde, bunlara ait daha önce indirilen katma değer vergisi zayi olan mal kapsamında düzeltilmeyecektir.

III-Satıştan Kalkan Kitapların “Değeri Düşen Mal” veya “Hurda Kağıt” Olarak Satılmasında KDV'nin Durumu

Yukarıdaki bölümlerde belirtildiği üzere, çeşitli nedenlerle değeri düşen malların satılması halinde söz konusu işlem zayi olan mal olarak değerlendirilmeyecek, değer düşüklüğü olarak değerlendirilecek ve KDV indirimi düzeltilmeyecektir. Bazı mallar fiziksel olarak bir değişime uğramadığı halde değerinde önemli derecede düşme söz konusu olabilmektedir. Örneğin, vergi mevzuatı konusundaki bir kitabın değeri, ilgili vergi kanununun değişmiş olması halinde sıfıra düşebilmektedir. Aynı durum sınavlara hazırlık kitaplarıyla ders kitapları için de geçerlidir. Bu durumda satışa konu edilen mal artık kitap değil, hurda kağıt olmaktadır.

Çeşitli nedenlerle satıştan kalkan kitap konusunda ilgili meslek kuruluşlarının bir fire oranı belirlemesi mümkün değildir. Keza, yayınevini kaç kitap basması veya bastırması ve kaç tanesini satabileceğini hiç kimse önceden tahmin edemez. Bazı kitaplar onlarca baskı yaptığı halde bazı kitapların ilk basımının dahi satılması mümkün olmayabilir. Bu nedenle fire miktarının tespitinde kitap satışlarının bu özel durumunun göz önünde bulundurulması gerekir.

KDV Kanunu'nun 17/4'ncü maddesinin (g) alt bendinde **“hurda kağıt ve atıkları” katma değer vergisinden istisna edilmiştir.** Anılan Kanunun 30/a ve 32. Maddelerine göre kısmi istisna kapsamında olan mallara ait KDV'nin indirim ve iadesinin mümkün bulunmadığı, 33. Maddesinde ise kısmi istisna kapsamına giren işlemlere ait KDV'nin indiriminin ne şekilde düzeltilmesi gerektiği belirtilmiştir. 97 nolu KDV Genel Tebliğinin 5. Bölümünde ise, imalathane ve fabrikalarda imalat sırasında meydana gelen metal kırpıntı, döküntü ve talaş gibi artıkların asıl üretimin konusunu teşkil etmediği, işletmenin asıl amacının fire ve atık imal etmek olmadığı, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında bunlara ayrıca bir maliyet izafe edilmediği, bu durumda imalat artıkları için yüklenilen

⁶ Doğru ifadenin,“ raf ömrünü tamamladığı için imha edilen araç lastikleri” olması gerekirdi.

bir KDV'nin bulunmadığından KDV düzeltilmesine gerek olmadığı belirtilmiştir.⁷ Kitabın basımını yapan yayınevleri imalatçı niteliğinde olduğundan kitabın basımı sırasında ortaya çıkan kırpıntı kağıtların "imalat firesi" olarak katma değer vergisinden istisna edilerek satılması halinde katma değer vergisinin düzeltilmesi gerekmez. Ancak kitabın alım, satım veya pazarlamasını yapan işletmeler imalatçı sayılmayacağı için 97 nolu Tebliğdeki haktan yararlanamaz.

Yukarıda yapılan açıklamalarımızdan anlaşılacağı üzere, satıştan kalkan kitapların satışında katma değer vergisinin düzeltilmemesi için iki farklı yöntem uygulanabilir.

1. Satıştan kalkan kitapların değeri düşen mal olarak satılması,
2. Satıştan kalkan kitapların istisnadan vazgeçilerek hurda kağıt olarak satılması,

Söz konusu kitapların değeri düşen mal olarak kabul edilmesi halinde satış bedeli üzerinden %8 oranında KDV uygulanacağından, ortada indirim düzeltilecek katma değer vergisinden söz edilemeyecektir. Kitapların hurda kağıt olarak KDV Kanunu'nun 17/4ncü maddesinin (g) alt bendi uyarınca katma değer vergisinden istisna edilerek satılması halinde anılan Kanunun 30/a maddesine göre daha önce indirilen KDV'nin düzeltilmesi gerekecektir. Ancak, hurda kağıt satışlarında KDV Kanunu'nun 18nci maddesi uyarınca "**istisnadan vazgeçerek**" hurda kağıt satışlarında da %8 oranında KDV uygulanması halinde daha önce indirilen verginin düzeltilmesi gerekmeyecektir.⁸ İstisnadan vazgeçmek için bağlı bulunulan vergi dairesine satıştan önce dilekçe verilmesi ve en az üç yıl bu uygulamadan vazgeçilmemesi gerekmektedir.

IV- Malların Değerinin Kısmen Düşmesi Halinde KDV'nin Düzeltilmesi Gerekmez.

57 Nolu KDV Sirkülerinde değeri düşen mallara ait indirilen KDV'nin düzeltilip düzeltilmeyeceği konusunda ise aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

*"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 yüklenen 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 yüklenen KDV'nin tamamı indirim konusu yapılabilecektir."

Maliye Bakanlığınca daha önce verilen bir özalgede, marketin yanması sonucu zayi olan mallara ait KDV'nin indirim konusu yapılmasının mümkün bulunmadığı, ancak kullanım süresi dolması nedeniyle ya da çeşitli nedenlerle kullanılması veya satılması mümkün olmadığından **takdir komisyonu nezaretinde** imha edilen malların zayi olan mallar kapsamında değerlendirilmemesi, dolayısıyla imha edilen söz konusu malların alış faturalarında gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılmasının mümkün bulunduğu belirtilmiştir.⁹ Bakanlığın, "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 malların zayi olan mallar kapsamında değerlendirilmeyeceği, imha edilen söz konusu

⁷ Sakıp ŞEKER, "Üretim Atıklarında KDV İndirimi" (Mali Pusula, Mayıs-2005)

⁸ Normal kağıt teslimleri %8 oranında katma değer vergisine tabi olduğuna göre istisnadan vazgeçen mükelleflerin hurda kağıt teslimlerinin de %8 oranında KDV'ne tabi tutulması gerektiği düşünülmektedir.

⁹ Maliye Bakanlığının 08.03.2005 tarih ve GEL:053/5330/102 sayılı özalgesi (Şükrü KIZILOL, Danıştay Kararları ve Özalgeler Cilt:8.Sy:1326)

malların alımı sırasında yüklenilen ve alış faturalarında gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılmasının mümkün olduğu” şeklindeki özeliği de aynı mahiyettedir.¹⁰ Ancak, 57 nolu söz konusu sirkülerde takdir komisyonu nezdinde imha edilen malın değeri sıfır ise, imha edilen mal zayı olan mal kabul edilerek, daha önce indirilen KDV'nin düzeltilmesi gerektiği belirtilmektedir.

Danıştay değeri kısmen kaybeden mallarda indirimi düzeltilecek KDV'nin değeri düşüklüğü oranına göre hesaplanması gerektiği görüşündedir.¹¹ Maliye Bakanlığının fiziken tamamen yok olmayan ve ekonomik değeri bulunan malların KDV'nin kısmen indirim konusu yapılabileceğine ilişkin bir açıklamasına rastlanmamıştır. 57 nolu Sirkülerdeki açıklamalardan ise fiziken yok olmayan malların ekonomik değeri çok düşük olsa dahi daha önce indirilen KDV'nin düzeltilmesine gerek olmadığı, değerin sıfır olması halinde ise düzeltme işleminin yapılması gerektiği anlaşılmaktadır. Ancak bu görüş, Bakanlığın takdir komisyonu nezaratinde imha edilen mallara ait KDV'nin düzeltilmesine gerek olmadığı şeklindeki 2004 yılındaki görüşünden farklı ve mükellef aleyhinedir.

V-Zayı Olan Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerde KDV'nin Düzeltilmesi

57 nolu Sirkülerde sadece “ticari mallar” hakkında açıklama yapılmış, zayı olan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin KDV'nin ne şekilde düzeltileceği konusuna değinilmemiştir. Örneğin, aktifte 3 veya 5 yıl kalan bir kamyonetin çalınması nedeniyle zayı olması halinde, daha önce indirilen KDV'nin düzeltilmesi ticari mallar gibi mi yapılmalıdır? Bize göre düzeltme işlemi söz konusu varlığın **faydalı ömrünün** işletme kullanıldığı süre dikkate alınarak yapılmalıdır.

Örneğin, bir kamyonet işletmede 5 yıl kullanıldıktan sonra zayı olmuş ise kullanıldığı süre içerisinde işletmeye belli bir oranda katma değer katmıştır. Bu nedenle çalınma nedeniyle düzeltilmesi gereken KDV, satın alındığı tarihteki KDV değil, vergilendirmede adalet ve hakkaniyet gereği en fazla zayı olduğu tarihteki emsal bedeline isabet eden KDV olmalıdır. Amortisman tabi iktisadi kıymetlerde amortisman uygulamasında kabul edilen faydalı ömrün ne kadarının işletmede kullanıldığı dikkate alınarak bir hesaplama yapılabilir. Bu nedenle amortisman tabi iktisadi kıymetlerin işletmede kullanım süresi/faydalı ömür oranı dikkate alınarak KDV indiriminin düzeltilmesi, KDV Kanununun 30/c maddesinin gerekçesine daha uygun olacaktır. Bu konunun kanun değişikliğine gidilmeksizin, KDV Kanunu'nun 35nci maddesi çerçevesinde açıklayıcı bir genel tebliğ veya 36ncı maddesi çerçevesinde Bakanlar Kurulu Kararı ile düzenlenmesinin mümkün olduğu görüşündeyiz.

. Ayrıca, perde, halı, bilgisayar, cep telefonu, masa, sandalye, araç lastiği gibi amortisman tabi iktisadi kıymetlerin kullanım ömrünü tamamladıktan sonra aktiften düşülmesi halinde, değerinin (hurda değerinin) sıfır olması, bunların zayı olduğu anlamına gelmemeli ve daha önce indirilen KDV'nin düzeltilmesi yoluna gidilmemelidir. Kullanım ömrünü tamamlayan söz konusu amortisman tabi iktisadi kıymetlerin ekonomik bir değeri bulunmadığı, değeri bulursa dahi ihmal edilecek derecede önemsiz olması nedeniyle, bu tür varlıkların VUK'nun 267 ve 274ncü maddeleri uyarınca takdir komisyonunca değeri tespiti yaptırılmasına gerek bulunmadığı, söz konusu varlıkların anılan Kanununun 278nci maddesi kapsamında değeri düşen mal olarak değerlendirilmesi, aksine bir tespit yok ise emsal değerlerinin sıfır olması gerektiği görüşündeyiz. Kullanım ömrünü tamamlayan bir iktisadi kıymetin değerinin sıfır olması onun zayı olduğu anlamına gelmemelidir.

Öte yandan KDV indirimi yapılmayan binek otomobillerinin çalınma ve benzeri şekilde zayı olması halinde ise, daha önce katma değer vergisi indirimi hakkından yararlanılmadığından herhangi bir düzeltme işlemi yapılmamalıdır.

¹⁰ Maliye Bakanlığının 9.11.2004 tarih ve GEL:0.055-5530-88/0540409.(Şükrü KIZILOL, Age. Cilt:7. Sy:1558)

¹¹ Danıştay 11. Dairesinin 2.12.1997 gün ve E:1997/2808;K:1997/4353 sayılı Kararı (Bu konuda daha geniş bilgi için bakınız: **Sakıp ŞEKER**, Dönem Sonu İşlemleri Cilt:5, Sayfa: 2035-2044/4. **Yaklaşım Yayınları**)

VI-Defter ve Belgelerin Zayi Olması Halinde KDV Düzeltilmesi

Zayi olmadan söz edince defter ve belgelerin zayi olması halinde KDV indirimi ve indirilen KDV'nin düzeltilmesi konusuna da değinmekte fayda var. Maliye Bakanlığı defter ve belgelerin zayi olması halinde daha önce indirilen KDV'nin KDV Kanunu'nun 34. maddesini gerekçe göstererek **indirim yapıldığı dönem itibariyle düzeltilmesini**, defter ve belgelerin zayi olduğu konusunda Mahkeme kararı ibraz edilmesi halinde ise mükellefe ceza kesilmemesi, ancak gecikme faizi hesaplanması gerektiği görüşündedir.¹² Bu görüşe, indirimin düzeltilmesi işletme için katlanılması imkansız bir yük olduğu ve pek çok işletmeyi faaliyetini sürdüremez hale getireceği için katılmak mümkün değildir.

Danıştay ise, defter ve belgelerin zayi olması halinde, ispat külfeti mükellefe geçtiği gerekçesiyle mükellefin verdiği bilgi ve belgeler çerçevesinde, inceleme elemanınca karşıt inceleme yapılması yoluyla tespit edilecek alış belgelerine ilişkin KDV'nin indiriminin kabul edilmesi gerektiği görüşündedir.¹³ Danıştay'ın olaya yaklaşımı hakkaniyete uygundur.

VII-Sonuç

57 nolu Sirkülerde yangın ve benzeri nedenlerle değeri düşen mallara ait KDV'nin tamamının indiriminin kabul edilmesi, zayi olan mal ile değeri düşen malın birbirinden ayrılmış olması ve değeri düşen mala ait KDV'nin düzeltilmesine gerek olmadığı şeklindeki açıklamalar olumlu bir gelişme olarak değerlendirilmelidir. Sirkülerde yapılan açıklamalar ile Danıştay'ın bir adım önüne geçilmiştir. Danıştay'ın kısmen zayi olan mallara ait KDV'nin kısmen düzeltilmesi gerektiği yönündeki kararlarına rağmen Gelir İdaresi Başkanlığı kısmi düzeltmeyi uygun görmemiş ve değeri düşen mallarda tam indirimi kabul etmiştir. Gelir İdaresinin görüşü daha isabetlidir. Sirkülerde yapılan açıklamalara göre fire kapsamındaki işlemlere ait KDV'nin düzeltilmesi de söz konusu olmayacaktır.

Sirkülerde yapılan açıklamaya göre, örneğin, kullanım ömrü geçmiş araç lastiğinin 1 TL'ye satılması halinde daha önce indirilen KDV düzeltilmeyecek, ancak aynı lastik yakılmak veya parçalanmak suretiyle imha edildiği takdirde zayi olan mal kabul edilerek daha önce indirilen KDV'nin tamamı düzeltililecektir. Ancak kullanım ömrü geçen ilaç veya gıda maddesi gibi mallar satılmayacağı için indirilen KDV'nin tamamının düzeltilmesi gerekecektir. Bu görüş, Bakanlığın takdir komisyonu nezaretinde imha edilen mallara ait KDV'nin düzeltilmeyeceğine ilişkin 2004 yılındaki görüşünden farklı ve mükellef aleyhinedir. Takdir komisyonu nezaretinde imha edilen malların KDV'nin düzeltilmemesi gerektiği görüşündeyiz. Ortada gerçek anlamda bir zayıyat yok, sağlık ve çevre nedenleriyle iradi bir imha söz konusudur. Bu tür olağan dışı işlemleri ticari faaliyetin doğal bir sonucu, diğer bir ifade ile zararı kabul edilmeli ve daha önce indirilen KDV düzeltilmemelidir. Bu nedenle 2004 yılında verilen görüşler Kanun hükmünün konuluş amacına daha uygundur.

Maliye Bakanlığı bugüne kadar zayi olan amortisman tabi iktisadi kıymetlere ait indirilen KDV'nin ne şekilde düzeltilmeyeceğine ilişkin olarak farklı bir yöntem belirlememiş ve bunlara ait katma değer vergisinin de ticari mallar gibi düzeltilmesi gerektiği izlenimi yaratmıştır. Amortisman tabi iktisadi kıymetlere ait indirilen KDV'nin söz konusu iktisadi kıymetin işletmede kullanılması sırasında kısmen veya tamamen geri kazanıldığı dikkate alındığında, zayi olan amortisman tabi iktisadi

¹² 10.06.1991 tarih ve 1991/4 sayılı KDV İç Genelgesi

¹³ Danıştay VDD Genel Kurulunun 22.10.1999 tarih ve E:1999/20;K:1999/453 sayılı Kararı (Ş.Kızılot, Age.Cilt:6 Sy:1503)

Dn.11. Dairesinin 09.12.1999 tarih ve E:1999/2573;K:1999/4850 (Ş. Kızılot, Age. Cilt:6.Sy:1539)

Dn:11.Dairesinin 18.03.1999 tarih ve E:1998/549;K:1999/1106 Sayılı Kararı (Ş. Kızılot; Age. Cilt:6 Sy:1510)

Dn. 11.Dairesinin 22.09.1998 tarih ve E:1998/859;K:1998/2970 sayılı Kararı(Ş.Kızılot. Age.Cilt:5 Sy:1348)

Dn. 11.Dairesinin 23.09.1998 tarih ve E:1997/3084; K:1998/3014 sayılı Kararı

kıymetlere ait KDV'nin işletmede kullanım süresi/faydalı ömür oranı dikkate alınarak düzeltilmesinin kanun koyucunun amacına ve hakkaniyete uygun olacaktır.