

25.02.2010

## Açıklamalı Sirküler Rapor 2010/2

### **Konu:**

### **113 SERİ NO.LI KDV GENEL TEBLİĞİ SONRASI KULLANIM SÜRESİ DOLAN VEYA HERHANGİ BİR ŞEKİLDE KULLANILAMAYACAK DURUMA GELEN VE İMHA EDİLEN MALLARIN ZAYİ OLAN MAL OLARAK KABUL EDİLMESİ SURETİYLE YÜKLENİLEN KDV'LER İÇİN DÜZELTME YAPILMASI**

Hatırlanacağı üzere 09.12.2009 tarih ve 2009/166 sayılı sirkülerimiz ile 113 Seri No.lı KDV Genel Tebliği hakkında tarafınıza bilgiler vermiştik. Söz konusu tebliğ ile getirilen düzenlemelerden özellikle “*kullanım süresi geçen veya herhangi bir şekilde kullanılamayacak hale gelen ve (ister maliye idaresi takdir komisyonu nezaretinde isterse firma yetkilileri tarafından) imha edilen malların zayi olan mal olarak değerlendirilmesi ve bunlara ilişkin yüklenilen KDV'ler için KDV Kanunu 30/c kapsamında indirim iptali yapılması*” mevzuu önemli tartışmalara yol açmıştır.

113 seri no.lı KDV Genel Tebliği'nde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

***“Kullanım süresi geçen veya kullanılamayacak hale gelen mallara ilişkin yüklenilen kdv hakkında yapılacak işlem***

*Gelir İdaresi Başkanlığına 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 anlaşılmıştır.***

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

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

***Bu çerçevede, zayı olan mallara ait yüklenen 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."***

Bilindiği üzere Katma Değer Vergisi, yaratılan (üretilen) mal veya hizmetler nedeniyle yapılan alımlar sırasında ödenen KDV'nin indirildiği, yaratılan (üretilen) mal veya hizmet sonucunda ortaya çıkan katma değer vergilendirildiği bir sistemdir. Bir malın zayı olması halinde artık bu mal sebebiyle bir katma değer yaratılması imkanı ortadan kalkmakta ve mükellef bir anlamda nihai tüketici durumuna gelmektedir. Bu gibi hallerde ise KDV Kanunu yüklenen KDV'lerin indirimine imkan vermemekte; bunların gider veya maliyet unsuru olarak kaydedilmesi hükümlerini içermektedir. Bununla birlikte, Maliye İdaresi bugüne kadarki verdiği özelgelerde kullanım süresi geçen veya ekonomik değerini tamamen yitiren ve takdir komisyonu nezaretinde imha edilen malları "zayı" olan mal şeklinde değerlendirmeyerek; aşağıda örnek olarak verilen muktezadan da görüleceği üzere yüklenen KDV'lerin indirimine müsaade etmekteydi.

#### **Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.04.2009 tarih ve 11744 Sayılı Muktezası**

*"...Bu durumda, teknik servis raporu sonucu değiştirilmesine karar verilen bilişim ve elektronik ürünlerinin takdir komisyonunca takdir edilecek emsal bedeli ile malların maliyet bedeli arasındaki tutara ait KDV'nin indirim konusu yapılacağı tabidir.*

*Ayrıca, satış imkânı kalmayan ve son kullanma tarihi geçen pillerin emsal bedelinin takdir komisyonunca "0" olarak tespit edilmesi ve "Atık Pil ve Akümülatörlerin Kontrolü Yönetmeliği" kapsamında imha edilmesi zayı olan mallar kapsamında değerlendirilemeyeceğinden bu ürünlerin alış faturalarında gösterilen katma değer vergisinin de indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır..."*

Ancak, Mali İdare 113 seri no.lı KDV Genel Tebliği ile daha önce özelgeler ile vermiş olduğu görüşünü değiştirmiş bulunmaktadır.

Maliye Bakanlığı'nın tebliğde yer verilen son görüşünün aksine, kullanım süresi geçen veya bir başka nedenle kullanılmayacak durumda olan malların; zayı olan mallar gibi değerlendirilmesi ve bu mallar nedeniyle yüklenen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı yönündeki yaklaşıma katılmayan görüşler de bulunmaktadır. Bu görüşe göre; herhangi bir mal **zayı** olduğunda mükellef bir anlamda nihai tüketici durumuna gelmekte ve o mal nedeniyle yüklendiği KDV'yi (KDVK Madde 30/c'nin lafzı gereği) indirim konusu yapamamaktadır. Oysa **kullanım süresi geçen** (kullanım süresi geçen ilaç, gıda..v.b. malların satışının yapılması zaten kanunen yasaktır ve bunların piyasadan çekilmesi zorunluluktur) veya bir başka nedenle **kullanılmayacak** durumda olan mallar söz konusu olduğunda **zayı** olan malın kendisi (**fiziki varlığı**) değil **ekonomik değeridir**. Dolayısıyla **mal fiilen ortada olduğu** için mükellefin nihai tüketici olduğundan bahsedilemez. Dolayısıyla bu gibi mallar nedeniyle Mali İdare'nin tebliğin yayımlandığı tarihe kadar özelge bazında açıklamış olduğu görüşleri fiiliyata daha uygundur.

Konuya ilişkin aşağıda yer alan Danıştay kararı da Maliye Bakanlığı'nın vermiş olduğu özeldir.

*"...kullanım süresi dolan ilaçlar için takdir komisyonuna başvurarak değer belirlediği (0 TL ) ve yine idarenin bilgisi ve gözetimi dahilinde söz konusu ilaçları imha ettirdiğinin tartışmasız olduğu, ilaçların ekonomik değerinin kalmadığı ve imhasının zorunluluk arz ettiği, bu nedenle kullanım süresi dolan ve değer tespit ettirilerek idarenin huzurunda imha ettirildiği anlaşılan ilaç girdileri için ödenen katma değer vergisinin anılan yasanın 30/c maddesindeki zayi olan mal kavramı içinde değerlendirilemeyeceğinden indirilmesinin yerinde olduğu gerekçesiyle kabul eden 6. Vergi Mahkemesi'nin 4.03.2002 tarih ve 2002/526 sayılı kararının onanmasına..." (Danıştay 9. Dairesi'nin E.2002/ 3313 K. 2004/4389 sayılı kararı)*

Kaldı ki, başta gıda ve ilaç sektörü olmak üzere pek çok sektörde, sektördeki mesleki kuruluşlar tarafından tespit edilen ve **"satış firesi"** olarak adlandırılan ve üretici firmalar tarafından belirli bir tarihten sonra satışı mümkün olmayan (özellikle insan sağlığı açısından satışı yasak olan) ve piyasadan geri çekilmesi gereken mallar söz konusudur. **Bu mallar satış/tüketim süresi geçip piyasadan çekilmek amacıyla üretilmemektedir** ama piyasa şartları sonucunda belirli bir tarihten sonra satılmaları mümkün olamamakta ve hatta satılmaları kanunen yasak dahi olabilmektedir. Ya da "satış firesi" kavramının da içerdiği gerçek gibi, satış aşamasına kadar üretilen bazı mamullerin satış aşamasında **"satılamayacak"** bir hale gelmesi mümkün olabilmektedir. Ancak satılamayacak hale gelen bu mallar "zayi" olmamaktadır. Fiziken işletmenin elinde bulunmakta ama fiziki bir takım bozulmalar ya da değişimler sonucunda satılamamaktadır. İşletmeler de bu malları "değeri düşen mal" kapsamında değerlendirerek, Maliye Bakanlığı takdir komisyonu nezaretinde tespit ettirerek imha edebilmektedir. Ancak, haftalık ya da aylık kullanım ya da tüketim süresi olan malları üreten işletmelerin, piyasa şartları içinde süreklilik gösteren bir şekilde süresi geçtiği için piyasadan geri çektikleri (satamadıkları ve sonrasında da satılması kanunen yasak olan ya da mümkün olmayan) malları için her defasında takdir komisyonuna başvurmaları ve takdir komisyonu kararı çıkana kadar da artık hiçbir faydası olmayacak bu malları depolamaları firmalara ciddi bir maliyet yüklemektedir. Dolayısıyla bu tip giderlerin takdir komisyonu kararı olmaksızın ticari kazancın elde edilmesi ile ilgili pazarlama gideri olarak dikkate alınmasına imkan verilmesi ticari hayatın olağan akışına göre daha doğru olacaktır düşüncesindeyiz. Bunlara ilişkin K.D.V.'nin indirim konusu yapılması da tabiidir. Maliye Bakanlığı'nın söz konusu durumu ticari kazancın elde edilmesi ile ilgili yapılan giderler kapsamında tekrar değerlendirmesinde fayda görmekteyiz.

Bu noktada mükellefler genel tebliğ açıklamasına uymaksızın; satış süresi geçtiği için zayi olan, zorunlu olarak piyasadan geri çektikleri ve imha ettikleri mallara ait yüklenen KDV'ler için herhangi bir düzeltme yapmayacaklar ya da tebliğ hükümlerine uygun olarak imha işleminin gerçekleştiği aya ait KDV beyannamesinde imha edilen mallar sebebiyle yüklenen ve indirim konusu yapılan KDV'ler için (KDV beyannamesinde ilave edilecek KDV satırında) indirim iptali yapacaklar veya tebliğ hükümlerine uygun olarak gerekli düzeltmeleri yapacak ancak KDV beyannamesini ihtirazi kayıtla vermek suretiyle dava açabileceklerdir. Ya da artık hiçbir faydası olmayan bu mallar depolanmaya devam edilecek ve kaydi

envanterde yer alacaktır; ancak bu yöntemin ticari gerçekler açısından kabulü mantıklı olmayacaktır.

Tebliğin yayın tarihinden önce aldıkları özgelere ya da Maliye'nin özelge bazındaki yaklaşımlarına istinaden imha edilen mallar için KDV indirimlerini düzeltmeyen mükelleflerin durumu farklı yaklaşımlara açıktır. Tebliğde yapılan açıklama yeni bir yasal düzenlemeye dair değildir, mevcut bir yasal düzenlemenin uygulamadaki tereddütlerini gidermeye yöneliktir. Bu nedenle tebliğ hükümlerine istinaden 05.12.2009 tarihinden önceki işlemlerin de eleştirilme olasılığı bulunmaktadır.

**DENGE DENETİM YEMİNLİ  
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**