

İMHA EDİLEN MALLARA İLİŞKİN YÜKLENİLEN KATMA DEĞER VERGİSİNİN İNDİRİMİNDE UYGULANAN KISITLAMA SORUNU VE ÇÖZÜM ÖNERİSİ

*Öğr. Gör. Sabahattin ERİŞİR**

GİRİŞ

Ülkemizde vergi gelirleri toplamının önemli payını dolaylı vergiler oluşturmaktadır. Dolaylı vergilerin içinde katma değer vergisinin payı ise, oldukça büyüktür. Katma değer vergisi, mükellefin veya ödeyenin kişisel ve ekonomik özelliklerini dikkate almayan, düz ve aynı zamanda yüksek oranlı ekonomik işlem vergisi olarak, üretimden ya da ithalden tüketime kadar her aşamayı vergilendiren; yansıma özelliği ile vergi yükünün tüketicide toplandığı; âdil olmadığı düşünülen bir vergi türüdür. *Katma Değer Vergisinin* olumlu sayılan özelliği ise, ismini aldığı *katma değeri* vergilendirmesidir. *Katma değer* kavramı, üretimden veya ithalden tüketime kadar olan her aşamada, bir mal veya hizmetin alış bedeli ile satış bedeli arasındaki olumlu fark olarak tanımlanır. Her hangi bir aşamada, yansıtılan ve vergiye tâbi tutulacak olan katma değer hesaplanabilmesi için, o safhada yapılan satışlar nedeniyle tahsil edilen vergiden önceki safhalarda ödenmiş olan vergiler düşülür. İşte, katma değer vergisinin en büyük özelliği olan her safha için önceki safhalarda ödenmiş verginin düşülmesine, *indirim sistemi* denilmektedir. Bu özelliği ile, katma değer vergisinde mükerrer vergilendirme yoktur ve vergi yükünün en son safhada ve bilhassa tüketici üzerinde kalması ve yerleşmesi esastır.

* Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Adalet Meslek Yüksekokulu Emekli Öğretim Görevlisi, Mali Müşavir

3065 Sayılı *Katma Değer Vergisi Kanunu*'nun 29-36'ncı maddelerinde, sözü edilen indirim sistemi düzenlenmiş; katma değer vergisinin hangi hallerde indirilemeyeceği 30'uncu maddede tek tek sayılmak suretiyle kanun koyucu tarafından tespit edilmiştir. *Kanunda* sayılmak suretiyle belirlenmiş olan katma değer vergisi indiriminin kısıtlanması durumunda, vergi yükü bu safhada kaldığı için ileriye yansıtılması/devri mümkün olmamaktadır.

Harcamalar üzerinden alınan bir vergi olarak *Katma Değer Vergisinin* ticarî hayatta üretimden veya ithalden tüketime kadar her aşamada uygulanmasına karşın, indirim sistemi sayesinde vergi yükü aradaki safhalarda hissedilmeyip, en son tüketici üzerinde toplanmaktadır. Ancak, *Katma Değer Vergisi Kanunu*'nun 30'uncu maddesinin (c) bendinde sayılan ve madde gerekçesinde de açıklanan zayi olan mallar hakkındaki indirim kısıtlamasını, *Vergi İdaresinin* son yıllarda kendisini kanun koyucu yerine koyarak yaptığı yorumlarla genişleterek, uygulamada ticarî hayatın gerçekleri ile çelişki yaratılmıştır. Bununla da kalmayarak idarenin hukuka aykırı olan bu düzenleme ve uygulaması, yargı organlarınca da uygun bulunmuştur. *Katma Değer Vergisi* uygulamasında meydana gelen bu önemli sorun bu makalenin konusunu oluşturmaktadır.

I. KANUNÎ VE İDARÎ DÜZENLEMELER

A. Genel Açıklama

Katma Değer Vergisi, yayılı bir işlem (muamele) vergisi olma özelliği gereği, mal veya hizmetin üretim ya da ithalinden tüketiciye intikaline kadar olan her aşamada hesaplanan vergi tutarından, o mal veya hizmetin tedarikinde ödenen verginin düşülmesi esasına dayanarak uygulanır. İndirim sistemi adı verilen bu model, malın el değiştirdiği her aşamada katma değer yaratılması durumunda uygulanmaktadır. Mal veya hizmetin en son aşamada; yani, tüketim aşamasında indirim sistemi sona ermekte ve vergi yükü tüketici üzerinde kalmakta ve yerleşmektedir.

B. Kanunda Yer Alan Düzenlemeler

Katma Değer Vergisinde indirim sistemi, *Katma değer Vergisi Kanunu*'nun 29-36'ncı maddelerinde ayrıntılı olarak düzenlenmektedir. Sırasıyla bu hükümleri ele alırsak;

Vergi İndirimi başlıklı 29'uncu maddede, mükelleflerin yaptıkları vergiye tâbi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak alışlarında düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen, ödenen katma değer vergisini indirebilecekleri kabul edilmektedir.

İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi başlıklı 30'uncu maddede, dört bent halinde sayılan konularda hesaplanan katma değer vergisinin indirilemeyeceği hüküm altına alınmaktadır. Bu hüküm, aynı *Kanunun* 29'uncu maddesi ile genel olarak tanınan indirim hakkına, sayılan konular için kısıtlama getirmektedir.

Kanun koyucu indirim kısıtlamalarını, indirim sisteminin temelini oluşturan, *katma değer* yaratmaya matuf olamayacak işlemler için getirmiştir. *Katma Değer Vergisi Kanunu*'nun 30'uncu maddesinin (c) bendinde, zayi olan mallar bu kapsamda görülerek, bu mallara ilişkin *Katma Değer Vergisi*'nin indirimi kabul edilmemektedir¹. 27.01.2000 tarih ve 4503 Sayılı, ayrıca 16.07.2007 tarih ve 5228 Sayılı Kanunlarla değiştirilmiş ve halen yürürlükte olan *Katma Değer Vergisi Kanunu*'nun 30'uncu maddesinin (c) bendinde; “*Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığı'nun yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonrası zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisi*”nin indirilemeyeceği hükmü bulunmaktadır. Bu hüküm ile **sadece zayi olan malların** alışlarında yüklenilen *Katma Değer Vergisi*'nin indirilmesi kısıtlanmıştır.

Nitekim, *Kanunun* 30'uncu maddesinin (c) bendinin gerekçesindeki: “*Maddenin (c) bendindeki hüküm esas itibariyle vergilendirme emniyetini sağlamak ve malların zayi olduğu gerekçesi ile yaratılabilecek vergi kaybını önlemek amacıyla yönelik bulunmakta, bunların yanı sıra her kademedeki yaratılan katma değeri mutlaka vergilendirmeyi hedef tutmaktadır. Bu*

¹ Ali Çiçen/Hülya Altunsoy, “Türk ve Avrupa Birliği Mevzuatında Zayi Olan Malların Katma Değer Vergisi”, (Vergi Dünyası, S. 350, Ekim 2010), s. 40.

açından bakıldığında, malların mükellef tarafından kendi özel ihtiyaçlarında kullanılması veya her ne suretle olursa olsun işletmeden çekilmesi ile zayi edilmesi arasında hiçbir fark bulunmamakta, dolayısıyla zayi olan mallar için alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin indirilmesi mümkün görülmektedir.

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. Zayi olan mallar için satış ve dolayısıyla yaratılan bir değer olamayacağından, bunlara ait vergilerin indirilmesi sistemin mantığına ters düşecektir.” şeklindeki açıklama ile de, (zayi olmuş sayılan değil) sadece zayi olan malların alışlarında hesaplanan Katma Değer Vergisinin indiriminin kısıtlandığı açıkça anlaşılmaktadır.

Özetle, kanun koyucu sosyal amaçla ve yerinde olarak, deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığı'nın yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç tutularak, bunlar dışında zayi olan mallar için alımında yüklenilen Katma Değer Vergisinin indiriminin yapılmamasını istemektedir. Dikkat edilecek olursa, kanunda gerçekten zayi olan mallar için indirim kısıtlaması getirilmiş olup, aşağıda değinileceği üzere idarenin yorum veya kararına göre **zayi olmuş kabul edilen veya zayi olmuş farzedilen** nitelikteki durumlar için bir indirim kısıtlaması düzenlenmemiştir.

Diğer taraftan, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda indirim sistemini düzenleyen diğer bazı hükümlere de daha sonraki bölümlerde gerekli olacağı için değinmek gerekmektedir:

- Kanunun 29'uncu maddesinin birinci fıkrasında, mükelleflerin bu madde kapsamındaki indirimlerini **“bu kanunda aksine hüküm olmadıkça”** yapabilecekleri belirtilmektedir.
- Kanunun 29'uncu maddesinin dört numaralı bendinde, **“Maliye ve Gümrük Bakanlığı vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu kanunun ana ilkelerine uygun olarak gidermeye ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenlemeye yetkilidir.”** şeklinde şartlı ve sınırlı yetki düzenlemesi yer almaktadır.

- Kanunun “**yetki**” başlıklı 36’ncı maddesinde ise, “*Bakanlar Kurulu indirim hakkını kısmen veya tamamen kaldırmaya veya yeniden koymaya ve bu şekilde indirim hakkı kısıtlanan mal ve hizmetleri belirlemeye yetkilidir*” hükmü ile de, indirim hakkının çerçevesini belirleme, daraltma veya genişletme konularında *Bakanlar Kuruluna* sınırsız yetki verilmektedir.

C. İdarece Yapılan Düzenlemeler

Aşağıdaki bölümde açıklanacağı üzere, 1985 yılında yürürlüğe giren ve 2009 yılı sonuna kadar *Katma Değer Vergisi Kanunu*’nun 30’uncu maddesinin (c) bendinin uygulaması ile ilgili bir sorunla karşılaşmadığı halde, *Maliye Bakanlığı*’nca yayınlanan 113 Seri No.lu *Katma Değer Vergisi Genel Tebliği*’nin² “*Kullanım Süresi Geçen veya Kullanılmayacak Hale Gelen Mallara İlişkin Yüklenilen KDV Hakkında Yapılacak İşlem*” başlıklı (E) bölümünde şu açıklamalara yer verilmiştir.

“*Gelir İdaresi Başkanlığına intikal eden olaylardan; 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 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 başka biçimde kullanılmayacak 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, zayi olan mallara ait yüklenilen ve daha önce indirim konusu yapılan KDV’nin imha tarihini kapsayan vergilendirme dönemine ait

² RG. 05.12.2009-27423.

1 No.lu KDV Beyannamesinin “İlave Edilecek KDV” satırına dahil edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir”

Bu defa, Maliye Bakanlığınca bu tarihe kadar yayımlanmış *Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinin* yerine geçecek şekilde yeni yayımlanan ve 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren *Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği*'nin³ 2.4. Bölümünde ise;

“Mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin olarak stoklarında mevcut olan ancak kullanım süresi geçen veya bir başka nedenle kullanılamayacak 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 verilmektedir.

Maliye Bakanlığı'nın bu düzenlemelerinin ilkinde;

✓ Mükelleflerin stoklarındaki kullanım süresi geçmiş malların resmi komisyonlar veya *Takdir Komisyonu Kararına* istinaden imha edilmesi durumunda, bu malların iktisabında yüklenilen *Katma Değer Vergisinin* indirilmesinde bir tereddüdün varlığı gerekçe olarak gösterilmeye çalışılmış,

✓ *Katma Değer Vergisi Kanunu*'nun 30'uncu maddesinin (c) bendindeki, zayi olan mallara ait yüklenilen *Katma Değer Vergisinin* indirilemeyeceği hükmü hatırlatılmış,

✓ Kanunun bu hükmü dayanak gösterilmek suretiyle, ***kullanım süresi geçen veya kullanılamayacak nitelikte olan ve imha edilen mallar, zayi olan mal mahiyetinde nitelendirilmiş,***

³ RG. 26.04.2014-28983.

✓ İdarenin bu şekilde nitelendirmesi sonucunda, *Kanunun* 30'uncu maddesinin (c) bendi hükmü gereği bu nitelikteki mallara ait yüklenilen *Katma Değer Vergisinin* indirimine kısıtlama getirilmiş,

bulunmaktadır.

İkinci düzenlemede ise;

✓ Mükelleflerin stoklarında mevcut olan ancak kullanım süresi geçen veya bir başka nedenle kullanılamayacak durumda olan mallar için artık bir nitelendirme dahi yapılmadan, doğrudan doğruya bu tür malların alımında yüklenilen *Katma Değer Vergisinin*, *Kanunun* 30'uncu maddesinin (c) bendi hükmüne göre indirim konusu yapılamayacağı kesin olarak ifade edilmekte,

✓ Ayrıca, bu nitelikteki malların resmî komisyonlar veya *Takdir Komisyonu* huzurunda imha edilmiş olsa bile, alımında yüklenilen *Katma Değer Vergisinin* “**İNDİRİLEMEZ**” olduğu belirtilmekte,

✓ Daha önce indirimi yapılmış *Katma Değer Vergisinin*, imha tarihini kapsayan dönemde düzeltme yapılması zorunluluğu belirtilmek suretiyle

bu konuda yine indirim kısıtlaması sürdürülmektedir.

Böylece, aşağıda açıklanacağı gibi, *Maliye Bakanlığınca Kanuna* aykırı olan bir yorumla vergi yükünü ağırlaştırıcı bu düzenlemelerin ilki 2009 yılında; ikincisi ise, 2014 yılında hem de *Genel Tebliğ* ile yapılmıştır.

II. İDARİ DÜZENLEMELER ÖNCESİNDEKİ UYGULAMA

Kullanım süresi geçmiş, satılamayacak/kullanılamayacak nitelikte olan ticarî malların alımında yüklenilen *Katma Değer Vergisinin*, *Katma Değer Vergisi Kanunu*'nun 30'uncu maddesinin (c) bendi hükmüne istinaden mal satışlarında hesaplanan *Katma Değer Vergisinden* indirilmesi her dönemde kabul edilegelmiştir.

1985 yılından beri uygulanmakta olan *Katma Değer Vergisi Kanunu*'-nun sözü edilen hükmünün uygulanması konusunda, vergi mükelleflerine *Vergi İdaresi* tarafından verilmiş çok sayıdaki *Muktezada*; miadını doldurmuş, kullanılmayan, satılmayan ve yetkili *Takdir Komisyonu* kararına göre fiziken var olduğu tesbit edilen ve fakat *Vergi Usul Kanunu*'nun 278'inci maddesine göre kıymetinin düştüğü ve imha edileceği belirlenen mallar, zayi

olan mallar kapsamında sayılamayacağından, alışlarında yüklenilen *Katma Değer Vergisi*'nin indirilebileceği açıklanmıştır. *Vergi İdaresi*'nin yazılı görüşlerinden örnekler vermek gerekirse;

- “*Kullanım süresi geçmesi nedeniyle bir komisyon nezaretinde imha edilen ilaçların, zayi olan mallar kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, imha edilen söz konusu ilaçların alış faturalarında gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılabileceği tabiidir*”⁴.
- “*...Kullanım süresi geçmesi nedeniyle Takdir Komisyonunca imha edilmesine karar verilen hammaddelerin, zayi olan mallar kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır... fiziken var olduğu saptanan ve değeri komisyonca sıfır olarak takdir edilen malların imha edilmesi katma değer vergisi uygulamasında zayi olma olarak değerlendirilmemektedir. Dolayısıyla imha edilen söz konusu hammadde ve yardımcı malzemelerin alış faturalarında gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılabileceği tabiidir*”⁵.
- “*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*”⁶.
- “*Kullanım süresi geçmesi nedeniyle Takdir Komisyonu'na imha edilmesine karar verilen malların alımı sırasında ödenen katma değer vergisinin indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır*”⁷.

⁴ Maliye Bakanlığı'nın 28.01.2002 tarihli ve 52/5201-134/4013 sayılı Muktezası.

⁵ İzmir Defterdarlığı Vasıtalı Vergiler Gelir Müdürlüğü'nün 08.04.2003 tarihli ve 002343 sayılı Muktezası.

⁶ Maliye Bakanlığı'nın 19.11.2004 tarihli ve 54409 sayılı Muktezası.

⁷ Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06.02.2006 tarihli ve 200 sayılı Muktezası.

- “*Hatalı dikim, renk farklılığı, leke ve benzeri nedenlerle ya da şirket politikası gereği satışının mümkün olmaması nedeniyle takdir komisyonu nezaretinde tutanakla imha edilen malların zayi olan mallar kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, bu şekilde imha edilen malların alış faturalarında gösterilen KDV’nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır*”⁸.
- “*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*”⁹.
- “*... 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 zayi olan mallar kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, bu ürünlerin alış faturalarında gösterilen katma değer vergisinin de indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır”¹⁰.

Görüldüğü üzere, *Katma Değer Vergisi Kanunu*’nun 30’uncu maddesinin (c) bendi hükmü hiçbir tereddüde yer vermeyecek kadar açıktır. *Kanunda* bir değişiklik olmadığı ve yıllardan beri *Vergi İdaresinin* vergi mükelleflerine verdiği yazılı görüşleri ile, *Takdir Komisyonu* kararına istinaden ve *Vergi İdaresinin* bilgisi dahilinde imha edilen malların alımında yüklenilen *Katma Değer Vergisinin* indirilmesi uygulaması, yıllarca hukuka uygun şekilde kesintisiz devam edegelmiştir.

⁸ Maliye Bakanlığı’nın 31.10.2007 tarihli ve 96771 sayılı Muktezası.

⁹ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 02.11.2007 tarihli ve 21982 sayılı Muktezası.

¹⁰ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 09.04.2009 tarihli ve 11744 Sayılı Muktezası.

Yine, bu dönemde *Maliye Bakanlığı*'nda yönetici görevinde bulunanların bu konuda yayınladıkları makalelerde; "...bozulan, çürüyen, kırılan, yok olan veyahut kullanım süresinin dolması ve insan sağlığı ve çevre açısından imha mecburiyeti bulunan tıbbi ürünlerin gerek *Takdir Komisyonu nezaretinde, gerekse Sağlık Bakanlığı yetkililerinin de yer aldığı bir komisyon nezaretinde imha edilmesi durumunda, bu ürünlerin KDV Kanunu'nun 30/c maddesi kapsamında zayı olan mallar olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. ...imha edilen söz konusu mallar ve tıbbi ürünlerin iktisabında yüklenen katma değer vergisinin, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmakta*" olduğu açıklıkla vurgulanmıştır¹¹.

Aynı şekilde, yargı organları tarafından verilen kararlar da *Vergi İdaresinin* uygulamasının aynı yönde ve istikrar içinde olmuştur. Örneğin, Danıştay 9. Dairesince verilen kararda; kullanım süresi dolan ve değer tespit ettirilerek idarenin huzurunda imha edildiği anlaşılan ilaç girdileri için ödenen katma değer vergisinin, anılan Kanunun 30'uncu maddesinin (c) bendindeki zayı olan mal kavramı içinde değerlendirilemeyeceğinden, indirilmesinin yerinde olduğu gerekçesiyle davayı kabul eden yerel mahkemenin kararı onanmıştır¹².

Aynı konuda, Danıştay 7. ve 11. Dairelerinin farklı yönde verilmiş kararları da bulunmaktadır¹³.

III. İDARİ DÜZENLEMELERLE YARATILAN SORUN

A. Genel Açıklama

Kullanım süresi geçen veya kullanılamayacak hale gelen ve imha edilen mallara ilişkin yüklenen *Katma Değer Vergisinin* indirimi uygulamasında, *Maliye Bakanlığı'nın 113 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin Resmî Gazete'de* yayınlanması ile sorunun başlatıldığını söylemek mümkündür. Bu *Tebliğ* ile yapılan düzenleme öncesinde, konu hakkında yazılmış ve

¹¹ Hakkı Koçak, "Miadı Dolan veya Bozulan Malların İmha Edilmesinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu", (Vergi Dünyası, S. 335, Temmuz 2000), s. 48-50.

¹² Danıştay 9. Dairesinin 14.09.2004 tarihli ve E. 2002/3313, K.2004/4389 sayılı kararı.

¹³ Danıştay 7. Dairesinin 02.04.1991 tarihli ve E. 1990/3043, K. 1991/1334, Danıştay 11.Dairesinin 02.12.1997 tarihli ve E. 1997/4353 K. 1997/2808 sayılı kararları.

yayınlanmış çalışmaları taradığımızda, her hangi bir değişiklik veya düzenleme ihtiyacını belirtir görüşe rastlamadık. Sadece 2009 yılında *Tebliğ*in yayımına yakın tarihlerde yayımlanmış bir makalede; “zayi” kavramının çeşitli anlamlarını, *Katma Değer Vergisinde vergilendirme sisteminin mantığı ve indirim mekanizmasını* irdeleyen, bu konuda *Maliye Bakanlığı*’nın görüşünü mutlaka değiştirmesi ve konuyu açıklığa kavuşturmak amacıyla bir *Genel Tebliğ* yayınlamasının teklif ve sipariş edildiğini görüyoruz¹⁴.

B. 113 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği Dönemi

- Bu tarihe kadar mükelleflere verilen *Özelgeler*deki görüş değiştirilmiş, artık yeni özelgelere *Tebliğ* doğrultusunda görüş bildirilmesine başlanmıştır.
- Mükelleflerin bazıları, yapmak zorunda oldukları imha işlemlerini yine *Takdir Komisyonu Kararına* istinaden yapmaya devam etmişler, *Katma Değer Vergisi* indiriminin düzeltilmesi ve beyanını da ihtirazî kayıtlarla yapmışlar ve süresi içinde *Vergi Mahkemesinde* dava açmışlardır.
- Bazı mükelleflerin de *Tebliğ*le yapılan düzenleyici işlemin iptali için *Danıştay*’da dava açtıklarını, daha sonra verilmiş kararlardan öğreniyoruz.
- Yine bir kısım mükellefler ise, *Katma Değer Vergisi* indirimi için bir düzeltme işlemine girmeksizin, eski uygulamalarını sürdürmüşler, ileriki tarihlerde yapılan vergi incelemesi sonucu cezalı *Katma Değer Vergisi* tarhiyatlarına muhatap tutulmuşlardır.

*Tebliğ*in yayınlanması sonrasında ortaya çıkan sorunlar sebebiyle, *Maliye Bakanlığı* 23.06.2010 tarih ve 57 Sayılı *Katma Değer Vergisi Sirkülelerinde*, *Katma Değer Vergisi Kanunu*’nun 30’uncu maddesinin uygulanmasına yönelik olarak *Bakanlığa* intikal eden tereddüt konusu olaylarla ilgili açıklamalar yer almaktadır. Daha sonra bu *Sirkülelerin* de dahil olduğu tüm *Katma Değer Vergisi Sirkülelerinin* yerine geçen 08.08.2011 tarih ve 60 sayılı *Katma Değer Vergisi Sirküleri* gündeme gelmiştir. *Maliye Bakanlığı*,

¹⁴ Ahmet Ehliz, “İmha Edilen Mallara Ait Katma Değer Vergisi”, (Vergi Dünyası, S. 337, Eylül 2009), s. 110-115.

yine *Katma Değer Vergisi* hakkında tereddütlerin giderilmesi amacını taşıdığı belirtilen bu *Sirkülerin* “*Zayı Olan Mallara Ait KDV*” başlıklı bölümünde;

113 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde, kullanım süresi geçen veya kullanılmayacak hale gelen malların zayı olan mal olarak değerlendirileceği belirtilmiş ve verilen örneklerde;

- İmalatta kullanılmak için alınan, ancak imalâta girmeden kullanılmaya hale gelen hammadde ve malzeme ile ambalaj malzemesi;
- Son kullanma tarihinin geçmesi, çeşitli kimyasallar içerdiğinin tespit edilmesi gibi nedenlerle kanunen satılması mümkün olmayan ve imha edilen bisküvi, çikolata, konserve gibi gıda ürünleri;
- Sağlık Bakanlığınca kullanımının yasaklanması nedeniyle imha edilen ilâçlar ile kullanım süresi içinde formül hatası bulunan, miadının dolması veya hasar görmesi sebebiyle kullanılmaya hale gelmiş, üretimden kalkmış, insan sağlığını tehdit eden ilâç;
- 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 yüklenilmiş *Katma Değer Vergisinin* indirim konusu yapılamayacağı vurgulanmıştır.

Devam eden açıklamalarla, *malın tamamen yok olmaması, ancak değerinde önemli ölçüde düşüklük meydana gelmesi halinde, malın zayı olması hükümlerinin geçerli olmayacağı, bu durumun malların zayı olması değil, düşük bedelle veya zararına satışı söz konusu olduğundan, bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen Katma Değer Vergisinin indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir.* Örnek olarak ise, üretim esnasında renginde problem olan giyeceklerin, yangın sonucu tamamen yok olmayan ve ekonomik değeri olan yedek parça ve malzemelerin, **daha düşük fiyatla satılması halinde, bunlar nedeniyle yüklenilen Katma Değer Vergisinin tamamının indirim konusu yapılabileceği**, ayrıca fire sonucu meydana gelecek kayıplar nedeniyle de *Katma Değer Vergisi* indiriminin yapılabileceğine ilişkin kısmen olumlu sayılan açıklamalara yer verilmiştir. Dikkat edilirse, bu son *Sirkülerle* imha konusu malların ekonomik değeri düşeceği

için, bu hali ile düşük fiyatla satılabilmesi halinde alışında yüklenilen *Katma Değer Vergisinin* indirilebileceği; bunun dışında tüm durumlarda indirim kısıtlamasının uygulanacağı görüşü benimsenmiştir. Bu açıklamanın da soruna tam bir çözüm getiremeyeceği aşağıda irdelenmektedir.

C. Yargı Kararları

113 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (E) Bölümünün iptali için açılmış davalarda;

a. *Danıştay*'ın düzenleyici işlem hakkında ilk derece mahkemesi olarak verdiği kararlarda, vergi kanunlarında zayi olan mal veya zayi olma kavramlarının ne anlama geldiği hususunda bir açıklamaya yer verilmediği; sözlükteki anlamı kaybolma, yitme, kayıp, yok olmuş, elden çıkmış, mahvolmuş olarak tanımlandığından, sebebi ne olursa olsun ilgili mevzuat uyarınca teşkil edilen resmî komisyonlar veya *Takdir Komisyonu* huzurunda imha edilen malların yitip gittiği ve yok olduğundan, *Genel Tebliğin* dava konusu edilen bölümünde hukuka aykırılık görülmediği gerekçesi ile davanın reddine oyçokluğu ile karar verilmiştir¹⁵. Kararın ayrışık oy sahibi üyenin gerekçesinde ise, "*Kullanım süresinin geçmesi veya diğer nedenlerle kullanılmayacak hale gelen malların takdir komisyonu kararıyla imha edilmesi işleminde, mükellefin iradesi dahilinde bir yok etme veya zayi etme söz konusu olamadığı ve işlemin tamamen vergi idaresinin bilgisi dahilinde ve onun kararı ile gerçekleştirildiğinden Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/c maddesinde öngörülen anlamda zayi olan maldan söz edilemeyeceği, aksi yönde düzenlenen Genel Tebliğin dava konusu edilen bölümünün Kanunu aşar nitelikte olduğu sonucuna ulaşıldığından Genel Tebliğin iptali istenen bölümde hukuka uyarlık görülmemiştir...*" denilmektedir. *Danıştay 4. Dairesinin* oyçokluğu ile verdiği bu ret kararı, temyiz üzerine *Vergi Dava Daireleri Kurulu*'nun *E.2011/563 sayılı kararı* ile onanmıştır.

b. *Danıştay 4. Dairesinin* ayrı açılmış olan (i) düzenleyici işlemin ve (ii) birel uygulama işleminin iptali davasında ise, *Tetkik Hâkiminin* dava konusu *Tebliğin* ilgili bölümünün *Kanunu* aşar nitelikte olduğu sonucuna

¹⁵ *Danıştay 4. Dairesinin* 23.02.2011 tarihli ve E. 2010/792 K. 2011/899 sayılı kararı.

ulaşıldığından, düzenleme ile bu düzenlemeye göre ihtirazî kayıtla verilen beyanname üzerinden yapılan tahakkukun iptali gerektiği yönünde görüş bildirmesine karşın, yukarıda açıklanan kararın gerekçesi doğrultusunda davanın reddine karar verilmiştir¹⁶.

c. İmha işleminin gerçekleştiği ayda yapılan düzeltme işlemine dayalı ihtirazî kayıtla verilmiş *Katma Değer Vergisi* beyannamesinde, ihtirazî kayıt serhinin *Vergi Dairesince* kabul edilmeyerek fazla tahakkuk ettirilmiş *Katma Değer Vergisi* nin iptali talebiyle açılmış çok sayıdaki birel davalarda ise, vergi mahkemeleri de malın zayi olması kavramını, *Maliye Bakanlığı*'nın *113 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği*'ndeki yorum ve nitelendirmesi yönünde anlaşıldığı belirtilen gerekçelerle davaları reddetmiştir.

Bu tür ret kararları temyiz üzerine *Danıştay* tarafından onanarak kesinleşmiştir¹⁷.

Böylece, *Maliye Bakanlığı* yıllardır süregelen görüşünü değiştirerek, *Genel Tebliğ* ile yeni bir düzenleme yapmıştır. Bu düzenleme hakkında bugüne kadar *Danıştay* tarafından verilen kararlarla da aynı şekilde içtihat değişikliğine gidildiğini tespit etmek mümkündür.

Ç. İdarî düzenlemelerin Hukuka Aykırılığı

1. Genel Olarak

İnceleme konumuz, ticarî faaliyet kapsamında karşılaşılan kullanım süresi geçen veya kullanılmayacak hale gelen malların imha edilmesinde, *Vergi İdaresinin* bu şekildeki işlemi “*zayi olan mal*” olarak nitelendirmesi ve *Katma Değer Vergisi* indirim kısıtlamasına tâbi tutmasının yürürlükte olan kanun hükümlerine aykırı olduğunun tespitidir.

Yukarıdaki bölümlerde krolonojik olarak açıkladığımız *Vergi İdaresinin* yaptığı idarî düzenlemelerin, *Katma Değer Vergisi Kanunu*'na ve *Anayasasının temel ilkeleri* ile ticarî hayatın gerçeklerine aykırı olduğu düşünülmektedir.

¹⁶ Danıştay 4. Dairesinin 30.01.2014 tarihli ve E. 2010/1195 K. 2014/464 sayılı kararı.

¹⁷ Danıştay 9. Dairesinin 19.11.2013 tarihli ve E. 2013/7717 K. 2013/10490 sayılı kararı.

2. Mevzuatın İrdelenmesi

Öncelikle *Katma Değer Vergisi Kanunu*'ndaki hükümler incelendiğinde, *Vergi İdaresinin* veya *Maliye Bakanlığı*'nın kanunda bir değişiklik olmadığı halde uygulamayı yorum yolu ve *Tebliğle* değiştirerek, mükelleflerin vergi yükünü arttırıcı düzenleme yapmaya yetkili olmadığı belirtilmesi gerekir. Şöyle ki;

a. *Katma Değer Vergisi Kanunu*'nun 29'uncu maddesinin birinci fıkrasında, mükelleflere indirim hakkı tanınmakta ve bu hakkın **“bu kanunda aksine hüküm olmadıkça”** mükelleflerce her zaman kullanılacağı kabul edilmektedir. *Katma Değer Vergisi Kanunu*'nun indirim hakkını düzenleyen 29'uncu ve kısıtlayan 30'uncu maddelerinde inceleme konumuzla ilgili aksine bir hüküm yoktur.

b. *Katma Değer Vergisi Kanunu*'nun 29'uncu maddesinin 4'üncü bendindeki, vergi indiriminde doğabilecek aksaklıkları giderme ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenleme amacıyla *Maliye Bakanlığına* verilmiş yetkiye istinaden yapıldığı da kabul edilemez. Çünkü, *Kanunda* düzenlenen yetki, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine yer vermeyecek, bu *Kanunun* ana ilkelerine uygun şekilde kullanılmak üzere verilmiştir. Değeri düşen ve özel durumu itibariyle zorunlu olarak imha edilen malı “zayı olan mal” olarak nitelendirme yolu ile mükellefin vergi yükünün arttırılmasına yönelik yapılmış olan düzenleme, sözü edilen yetki sınırları dışında ve kanun koyucunun yapması gereken çerçevededir.

c. *Katma Değer Vergisi Kanunu*'nun 36'ncı maddesinde, *Bakanlar Kuruluna* indirim hakkını kısmen veya tamamen kaldırma veya yeniden koyma ve bu şekilde indirim hakkı kısıtlanan mal veya hizmetleri belirleme konularında yetki verilmiştir ki, inceleme konumuz idarî düzenlemenin bu yetki kapsamında yapılmadığı açıktır. Kaldı ki, bu yetki *Maliye Bakanlığına* değil, *Bakanlar Kuruluna* verilmektedir.

Görüldüğü üzere, *Katma Değer Vergisi Kanunu* hükümlerine göre *Maliye Bakanlığı*'nın çeyrek asırdır uygulanmakta olan bu konuda değişiklik yapmaya yetkisi yoktur ve vergi yükünün ağırlaştırılması yönündeki düzenlemesi de *Katma Değer Vergisi Kanunu*'na aykırıdır.

3. Katma Değer Vergisi İndiriminde Kısıtlama

Miadı dolan (kullanım süresi geçen) veya kullanılamayacak hale gelen, bu özelliği sebebiyle değeri düşen malların iktisabında yüklenilen *Katma Değer Vergisinin* indirimine kısıtlama getiren idarî düzenlemenin, *Katma Değer Vergisi Kanunu*'nun 30'uncu maddesinin (c) bendinde yer alan zayı olan mal hükmüne dayandırılmış olması, düzenlemenin sakatlığına ve tartışılmasına sebep olmuştur.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin (c) bendi, lafzı ve gerekçesi bir arada değerlendirildiğinde;

- Zayı olan mallar kavramının neyi ifade ettiği vergi kanunlarında net olarak belirlenmemiştir.
- *Kanun* maddesinin gerekçesinde, zayı olan malların tedarikinde yüklenilen *Katma Değer Vergisinin* indirilmeyeceği belirtilmekte; böylelikle bazı mükelleflerin işletmeye ait malları kişisel çıkarları için işletmeden çekmesinin, yani, kötü niyetin önüne geçilmek istenmektedir.
- Yine gerekçeden, mükellefin iradesi dahilinde yok olan, zayı olan mallara ait *Katma Değer Vergisinin* indirim konusu yapılamayacağına ilişkin hususların düzenlenmiş olduğu anlaşılmaktadır¹⁸.

Gerçekten, “zayı olan mal” kavramının ne anlam ifade ettiği, *Katma Değer Vergisi Kanunu*'nda belirtilmemektedir. 113 Seri No.lu *Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin* yayımı sonrasında yazılmış lehte ve aleyhteki yazılarda, sözlükteki kayıp, yok olmuş, elden çıkmış, mahvolmuş karşılıklarına bakarak, hemen malın “zayı olmuş sayılacağı” şeklinde sonuç çıkarıp, *Katma Değer Vergisi Kanunu*'nun 30'uncu maddesinin (c) bendi ile bağlantı kurulmuştur. Oysa, *Vergi Usul Kanunu*'nun 3'üncü maddesinde, vergi kanunlarının lâfzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği; lâfzın açık olmadığı halde vergi kanunlarının hükümlerinin, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanacağı belirtilmektedir. *Katma Değer Vergisi Kanunu*'nun

¹⁸ Yeşim Dikici Orhan, “Yasal Olarak İmhalari Zorunlu Malların KDV Sorunu”, (Dünya, 04.03.2011).

30'uncu maddesinin (c) bendindeki indirimi kısıtlanan zayi olan mallara ait *Katma Değer Vergisi* hükmünü, *zayi* sözcüğünün sözlük anlamlarını kullanarak yorumla genişletmek, hukuka aykırılık teşkil etmektedir¹⁹.

Vergi kanunları bakımından *zayi olma* kavramına sözlük anlamıyla değil, iktisadî değer açısından bakılması gerekir. Çünkü, ortada herhangi bir fiziksel değer (cisim) olmamasına rağmen bile (haklar gibi) ekonomik değerinin olması vergi kanunlarının ilgi alanına girmektedir. Bu anlamda *Katma Değer Vergisi Kanunu* bakımından *zayi olma* değer kaybı açısından değerlendirilmelidir²⁰.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin (c) bendindeki hüküm ve gerekçesindeki açıklamadan, mükellefin iradesi dahilinde yok olan, kaybolan, işletme dışına çıkarılan mallar için *Katma Değer Vergisi* indirimi kısıtlamasının uygulanacağı anlaşılmaktadır. Buna karşılık, bend hükmüne *Kanunla* eklendiği üzere, mükellefin iradesi dışında ziyaa uğrama; deprem, sel felaketi ve *Maliye Bakanlığı*'nın yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu fiziken yok olma şekilde her türlü fizikî ve ekonomik kayıpları, *zayi olan mal* olarak varsayıp, 30'uncu maddenin (c) bendi hükmü kapsamına almak hatalı sonuç yaratır. Çünkü, *Kanunun* 29'uncu maddesinin 1'inci bendinde açıkça belirtilen "**bu kanunda aksine hüküm olmadıkça**" ifadesini unutmamak gerekir. Kanunda aksine hüküm olmadığı halde, mükellefe kanunla tanınmış indirim hakkının, *Tebliğle* yapılan aleyhe yorum sonucu kısıtlanması "**Vergilerin Kanuniliği İlkesi**"ne²¹ açıkça aykırıdır.

4. İndirim Mekanizmasının Anlamı

Mükellef aleyhine yaratılmış olan bu sorunun meydana gelmesine, *Katma Değer Vergisi* alanında benimsenen vergilendirme sisteminin mantığı ve indirim mekanizmasının da gerekeç olarak kullanılması kabul edilemez.

¹⁹ Danıştay 9. Dairesinin 26.11.2012 tarihli ve E.2009/3992 K.2012/7621 sayılı kararı

²⁰ Yılmaz **Özbalcı**, *Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, (Oluş Yayın-cılık), Ankara, Temmuz 1999.

²¹ Yusuf **Karakoç**, *Genel Vergi Hukuku*, 7. Bası, (Yetkin Yayınları), Ankara 2014, s. 998 vd.

Maliye Bakanlığının Katma Değer Vergisi Kanunu yürürlüğe girerken yayımladığı Tebliğdeki “Katma değer vergisi sisteminde alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesi, bu malların satışı sırasında mala eklenen değer vergilendirileceği düşüncesine dayandığından, zayi olan mallar için satış ve dolayısıyla yaratılan bir değer olamayacağından, bu mallara ilişkin alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesi, zayi olan mallar üzerindeki vergi yükünü tamamen ortadan kaldıracaktır.” açıklaması doğrudur ve gerçekten Kanunun 30’uncu maddesinin (c) bendinin uygulamasına yön vermektedir²².

Bu makale kapsamında açıklanmaya çalışılan imha işlemi, çoğunlukla ticarî hayatın normal gerçekleri çerçevesinde, olağan nedenlerle ve *Vergi İdaresinin* bilgi ve denetimi altında, ilgili mevzuatın zorunlu kıldığı hususlara uyularak yapılan bir işlemdir. Bu işlemin Kanunun 30’uncu maddesinin (c) bendi hükmü kapsamında olması da mümkün değildir. Çünkü, usulüne uygun olarak imha edilen mallar için kötüye kullanım söz konusu değildir. İmha, *Maliye Bakanlığının* yetkili *Takdir Komisyonları* veya bazı durumlarda ayrıca ilgili mevzuat uyarınca oluşturulan resmî komisyonlar huzurunda yapılmaktadır. Dolayısıyla, imha edilen malların işletmeden çekilmiş veya özel ihtiyaçlar için kullanılmış olabileceğini söylemek mümkün değildir²³.

Herhangi bir mal zayi olduğunda, mükellef bir anlamda nihaî tüketici durumuna gelmekte ve o mal nedeniyle yüklendiği *Katma Değer Vergisini* indirim konusu yapamamaktadır. Oysa, kullanım süresi geçen veya bir başka nedenle kullanılmayacak durumda olan mallar söz konusu olduğunda, *zayi olan*, malın kendisi değil; ekonomik değeridir. Dolayısıyla, mal fiilen ortada olduğu için, mükellefin nihaî tüketici durumuna geldiğinden bahsedilemez²⁴.

Kullanım süresinin geçmesi veya diğer nedenlerle kullanılmayacak hale gelen malların *Takdir Komisyonu Kararıyla* imha edilmesi işleminde, mükellefin iradesi dahilinde bir yok etme veya zayi etme olayı söz konusu

²² 1 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, VIII-B.3, (RG. 30.11.1984).

²³ Recep **Bıyık**, “Vergide Yaygın İhtilaf Konuları (Zayi Olan Mallarda KDV İndirimi)”, (Dünya, 20.07.2011).

²⁴ Volkan **Yüksel**, “Kullanım Süresi Geçen veya Kullanılmayacak Hale Gelen Mallara İlişkin Yüklenilen KDV’nin Durumu”, (Yaklaşım, S. 205, Ocak 2010), s. 96-98.

değildir. Olay tamamen *Vergi İdaresinin* bilgisi dahilinde ve onun kararı ile gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla, olayda *Kanunun* 30'uncu maddesinin (c) bendinde belirtilen anlamda bir zayi işlemi söz konusu değildir.

Bu çerçevede, kullanım süresinin dolması veya diğer nedenlerle kullanılamayacak hale gelen ticarî mal ve diğer iktisadî değerler;

- a. imha tarihinde fiziken var olduğunun ispat ve tevsik olunması,
- b. *Takdir Komisyonu* gözetiminde ve onun kararıyla imha olunması şartlarıyla, zayi olan mal kapsamında değerlendirilmemeli ve bunlar nedeniyle *yüklenilen* (yani **indirilmiş olan**) *Katma Değer Vergisi indirilmelidir* (yani **düzeltilmemelidir**)²⁵.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin (c) bendinin temel gerekçelerinden biri, vergi tahsil emniyetini sağlamak ve malların zayı olduğu gerekçesiyle yaratılabilecek vergi kaybını önlemektir. Gerekçe haklı olmakla birlikte, özellikle ilaç, gıda, kozmetik, bilişim, elektronik ve benzeri sektörlerde kullanım süresinin geçmesi ve diğer nedenlerle kullanılamayacak hale geldiği için piyasadan çekilen ve satılmaması gereken malların, *Takdir Komisyonu* kararı ile imha edilmesi işleminde, mükellefin iradesi dahilinde bir yok etme veya zayı etme fiili, olayı yoktur. Bu durum, önceden öngörülen ve piyasa aktörlerinin piyasanın işleyişi gereği yapmak zorunda oldukları ve resmî çerçevede gerçekleşen bir işlemdir. *Avrupa Birliği Direktif ve Uygulamaları* da göz önüne alındığında, vergi emniyetini de sağlayacak şekilde, bazı sektörlerde zayı olan mallara ilişkin yüklenilen *Katma Değer Vergisinin* indirimine müsaade edecek yasal bir düzenlemenin yapılması (zorunlu ve) yerinde olacaktır²⁶.

Maliye Bakanlığının konuya ilişkin 57 ve daha sonra 60 No.lu *Katma Değer Vergisi Sirkülerinde*, değeri düşen mallara ait *Katma Değer Vergisinin* tamamının indiriminin kabul edilmesi, zayı olan mal ile değeri düşen malın birbirinden ayrılmış olması ve değeri düşen mala ait *Katma Değer*

²⁵ Şükrü **Kızılot**, *Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, (Yaklaşım Yayınları), Ankara 2010, s. 1300.

²⁶ Birgül **Dikmen**, "Kullanım Süresi Geçen veya Kullanılamayacak Hale Gelen ve İmha Edilen Mallara İlişkin Yüklenilen KDV'de Danıştay'ın Kararı Çerçevesinde Son Durum", (Vergi Dünyası, S. 353, Ocak 2011), s. 19-25.

Vergisinin düzeltilmesine gerek olmadığı şeklindeki açıklamalar olumlu olmakla birlikte, sorunu tümüyle çözmeye yeterli değildir. Anılan *Sirkülerde* yapılan açıklamaya göre, örneğin kullanım ömrü geçmiş araç lastiğinin *1 TL*'na satılması halinde daha önce indirilen *Katma Değer Vergisi* düzeltilmeyecek; ancak, aynı lastik yakılmak veya parçalanmak suretiyle imha edildiği takdirde, zayi olan mal kabul edilerek daha önce indirilen *Katma Değer Vergisinin* tamamı düzeltilenecektir. Kullanım ömrü geçen ilaç veya gıda maddesi gibi mallar satılmayacağı (satılması yasak olduğu) için, indirilen *Katma Değer Vergisinin* tamamının düzeltilmesi gerekecektir. *Bakanlığın* bu yorum ve görüşü, mükellefin aleyhinedir ve aynı zamanda *Kanuna* ve *Vergilerin Kanuniliği İlkesine* de aykırıdır. Ortada gerçek anlamda bir zayi olma yoktur; sağlık ve çevre nedenleriyle iradî bir imha söz konusudur. Bu tür olağan dışı işlemler ticari faaliyetin doğal bir sonucu, diğer bir ifade ile zararı kabul edilmeli ve daha önce indirilen *Katma Değer Vergisi* düzeltilmemelidir²⁷.

Maliye Bakanlığının zayi olan mallar kavramını geniş yorumlayarak *Katma Değer Vergisi* indirim kısıtlamasına ilişkin düzenlemesi, *Avrupa Birliği*'nde *Katma Değer Vergisi* ve *İndirim Mevzuatına* da aykırılık teşkil etmektedir. Bilindiği üzere, *Katma Değer Vergisi* dünyanın birçok ülkesinde uygulanarak, uluslararası bir niteliğe sahiptir. Topluluğun ilk ortak vergilendirme sistemi olarak kabul edilmiştir. *Avrupa Birliği* müktesebatına girmesine ilişkin 1967-1977 yıllarında yayınlanan çok sayıdaki *Direktiften* sonra 28.11.2006 tarihli ve 2006/112/EC sayılı *Konsey Direktifi*'nin 167'nci maddesinde, *Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi* sisteminde, **indirilebilir vergisinin doğması ile birlikte indirim hakkının da doğacağı**; 168'inci maddesinde ise, mükellefin mal ve hizmetleri vergiye tâbi amaçlarla kullanmak şartıyla ödemekle yükümlü olduğu vergiden indirilebileceği vergiler belirtilmektedir.

Ülkemizde 1984 yılında *Avrupa Birliği*'nin 6. *Konsey Direktifi* temel model alınarak, *Katma Değer Vergisi* sistemi uygulamaya konulmuştur. *Katma Değer Vergisi Kanunu*'nun 30'uncu maddesinde indirimi kısıtlanan ve zayi olan malların da dahil olduğu konular tek tek sayılmış olduğu halde,

²⁷ Sakıp Şeker, "Zayi Olan veya Değeri Düşen Mallarda KDV'nin Düzeltilmesi", (Yaklaşım, S. 222, Haziran 2011), s. 94-102.

Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi sisteminde indirilebilecek *Katma Değer Vergisi*'nin sınırları *Türkiye*'deki uygulamaya kıyasla oldukça geniş tutulmuştur. 6. *Direktif*'in 20'nci maddesinin 1-b alt bendindeki hüküm uyarınca zayı olan, kaybolan veya çalınan mallarla ilgili *Katma Değer Vergisi*, indirimine konu yapılabilmektedir. Aynı maddede, *Üye Devletlerin* karşılığı tamamen veya kısmen ödenmemiş olan işlemler için ve hırsızlık hallerinde düzeltme yapılmasını isteyebilecekleri hükmüne de yer verilmiştir.

Malların zayı olması irade dahilinde meydana gelebileceği gibi, kullanım süresinin dolması, bozulma, yangın vb. nedenlerle irade dışında da meydana gelebilir. Ayrıca, gerçekten vergiden kaçınma amacıyla zayı olmuş gibi gösterilmesi de söz konusu olabilir.

Piyasanın işleyişi, fiili yaşanan durum ve mala ilişkin talebin net olarak bilinmemesi, üretilen bir kısım malın mükelleflerin stoklarında kalmasına neden olabilmektedir. İlâç ve gıda gibi bazı sektörlerde, son kullanım tarihlerinin/belirli sürelerin dolması sebebiyle malların kullanılamayacak hale gelmesi zaten önceden öngörülen bir durumdur. Dolayısıyla, kullanım süresinin geçmesi veya diğer nedenlerle kullanılamayacak hale gelen malların *Takdir Komisyonu Kararıyla* imha edilmesi işlemi, mükellefin iradesi dahilinde bir yok etme veya zayı etme olayı söz konusu değildir. *Vergi İdaresinin* söz konusu düzenlemeleri yaparken zayı olan mallar bakımından herhangi bir sektör ayırımına (gıda, içecek maddeleri, ilâç ve stoklama ilgili resmî makamlar tarafından sürekli izlenen sektör vb.) gitmediği açıkça görülmektedir²⁸.

Yukarıdaki açıklamalar, *Maliye Bakanlığının* ülkemizde *Katma Değer Vergisi*'nin uygulanmaya başladığı yıllardan beri uygulanmakta olan konuda, *113 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği* ile yaptığı düzenleme açıkça hukuka aykırıdır. Mükelleflerin kötü niyetli olduğu; yani, stoklarındaki malları imha işlemi adı altında işletme dışına çıkaracakları peşin hükmü ile *Katma Değer Vergisi*'ndeki temel mantık sebep gösterilerek *Tebliğ*'in haksız şekilde uygulanmasında ısrar edilmektedir. Hatta daha sonra 57 ve 60 sayılı *Katma Değer Vergisi Sirküleri*nde dahi bu özel durumun düzeltilmediği; son olarak, tüm *Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinin* yerini alan

²⁸ Çiçen/Altınsoy, s. 44, 45.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde de bu sorunun aynı anlayışla devam etmesinin arzu edildiği açıkça görülmektedir.

D. Danıştay'ın İçtihat Değişikliğine Gitmesi

Ticarî hayatın gerçekleri ve olağan akışı ortada iken, maalesef zayı olan mal kavramının yanlış yorumlanması ile yapılan hukuka aykırı düzenlemeleri, *Danıştay*'ın içtihadını değiştirerek uygun bulmasını, meselenin iyi incelenmeden yeni ve hatalı kararların verilmesi olarak nitelendirmek mümkündür. Danıştay 4. ve 9. Dairelerinin ilk derece mahkemesi olarak verdiği kararların etkisi ile birel işlemler için açılmış davalarda vergi mahkemelerinin de aynı yönde hukuka aykırı kararlar vermelerine sebep olmuştur. Oysa, bir *Hukuk Devletinde vergilendirme ilkelerinin* gözardı edilmesi düşünülemez. *Vergi Hukukunda “kanunîlik” ve “eşitlik” ilkelerinin* korunması, yasama ve yürütme organlarının yaptıkları düzenlemelerin yargısal denetim aşamasında çok önemli ve zorunludur. *Vergi İdaresinin Tebliğiyle* yaptığı düzenlemenin, açıkça kanunu aşar nitelikte olduğu tespit edildiği halde, bu düzenlemenin *Kanun* ile yapılması gerekliliği vurgulanarak iptal kararı verilmesi beklenirdi. Bu konuda iki örnek vererek, *Danıştay*'ın kararlarındaki yanlışlığı vurgulamak istiyoruz.

- *Katma Değer Vergisi Kanunu*'nun 30'uncu maddesinin (c) bendinin ilk orijinal metni “**zayı olan mallara ait katma değer vergisi**” iken, 27.01.2000 tarih ve 4503 sayılı; daha sonra da 16.07.2004 tarih ve 5228 sayılı *Kanunlarla* yapılan değişiklik sonucu eklenen “*deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığı'nun yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç*” hükmü ile, olağanüstü felaketler sonucu kaybedilen mallar, zayı mal olarak indirim kısıtlamasının dışına çıkarılmıştır. Dikkate edilirse, **Katma Değer Vergisi indirim kısıtlaması kapsamından çıkarılan veya kısıtlamadan istisna tutan (vergi mükellefleri lehine olan) düzenleme, yasama organı tarafından ve kanunla yapılmıştır.**
- Yakın zamanda 10.09.2014 tarihli ve 6552 sayılı (kamuoyunda *Torba Kanun* olarak anılan) *Kanunun* 27'nci maddesi ile *Katma Değer Vergisi Kanunu*'na eklenmiş Geçici 33'üncü maddesine göre, *Sosyal Güvenlik Kurumu*'nun alacaklarının tahsili kapsamında taşın-

mazların Kuruma devir ve teslimi, ayrıca bu taşınmazların kurum tarafından başkalarına devir ve teslimi 31.12.2023 tarihine kadar *Katma Değer Vergisinden* müstesnadır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, sözü edilen istisna kapsamındaki işlemler bakımından, *Katma Değer Vergisi Kanunu*'nun 30'uncu maddesinin (a) bendinin uygulanmayacağı; bu istisnaya ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı'nca belirleneceği hükmüne yer verilmektedir. Bu konuda *Maliye Bakanlığı*'nca yayımlanmış *Tebliğde* de; *Kanunla* ihdas edilerek **Katma Değer Vergisinden istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin (a) bendi hükmü uygulanamayacağından, söz konusu işlemler nedeniyle yüklenilen ve daha önce indirim hesaplarına dahil edilmiş olan Katma Değer Vergisi tutarlarının, indirim hesaplarından çıkarılmak suretiyle düzeltilmesine gerek olmadığı açıklanmıştır**²⁹.

Bu örnekte de dikkat edilirse;

- Resmî-Devlet Kurumunun iktisap edeceği ve satacağı taşınmazlar için *Katma Değer Vergisinden* istisna *Kanun* ile ihdas edilmiş;
- Özellikle ihdas edilen bu istisna konusu işlemler sebebiyle yüklenilmiş ve indirilmiş *Katma Değer Vergisi* tutarları için indirim kısıtlaması ya da düzeltilmesinin uygulanmayacağı da *Kanunda* düzenlenmiş,
- *Maliye Bakanlığı* ise, bu konudaki idarî düzenlemesini, *Kanunun* verdiği yetkiye dayanarak ve *Kanuna* uygun surette yayımladığı *Tebliğ* ile yapmıştır.

İnceleme konusu ile ilgili *Maliye Bakanlığı*'nca *113 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği* ile yapılmış düzenlemenin ve bu düzenlemenin hukuka uygunluk denetimi üzerine verilmiş *Danıştay* kararlarının başta *Anayasa* olmak üzere *vergilerin kanuniliği* ve *kanun önünde eşitlik ilkelerine* açıkça aykırı olduğu, bu iki örnek ile daha net anlaşılmaktadır.

²⁹ Maliye Bakanlığı'nın 1 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (RG. 16.10.2014/29147).

SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergi Hukukunda uygulamada karşılaşılan belki de yüzlerce sorundan birisini, bu makale çerçevesinde incelemeye çalıştık. Aslında bu incelemenin amacı, *Devletin* kişilerden vergileri *Hukuk Devleti İlkesi*'ne uygun olarak alması zorunluluğunu, örnek bir sorunla vurgulayarak hatırlatmak; özellikle, *Vergi İdaresinin* konusu paraya dayanan vergilerin uygulanmasında yasama organı gibi hareket etmemesi gerektiğini ve yargısal denetimin de titizlikle yapılması ihtiyacını belirtmektir.

Kullanım süresi geçen veya kullanılamayacak hale gelmesi sebebiyle değeri düşen ve zorunlu olarak imha edilen malların iktisabında yüklenilen veya ödenen *Katma Değer Vergisinin* indirimi, ülkemizde *Katma Değer Vergisinin* uygulanmaya başlandığı tarihten beri çeyrek yüzyıllık sürede yapılagelmiş, bu dönemde *Vergi İdaresi* mükelleflere verdiği yazılı görüşler ve yargı organlarının da içtihat halini alan kararları karşısında bir sorun yaşanmamıştır. Ne var ki, *Maliye Bakanlığı*'nca 2009 yılı sonunda olmayan sorun varmış gösterilerek *113 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği* ve daha sonraki *Sirküler, Özelge* ve yeni *Tebliğlerde* hatalı yorumlar yapılmış; *zayi olan mal* kavramından hareketle, değeri düşen ve kullanılamayacak, hatta satılamayacak nitelikte olduğu için imha edilmesi gereken malların kesin bir nitelendirme ile *zayi olmuş mal sayılması*, makale konusu olan sorunu gündeme getirmiştir.

Konuya ilişkin nihaî görüş ve önerilerimiz kısa başlıklar halinde şöyledir:

a. Kullanım süresi geçen veya kullanılamayacak hale gelen malların, *Takdir Komisyonu* kararına istinaden zorunlu şekilde imha edilmesi durumunda ciddi vergi kaybı doğuyorsa, bu konuda yasama organınca *Katma Değer Vergisi Kanunu*'nda değişiklik yapılması ve vergi kaybına sebep olan *Katma Değer Vergisi* indiriminin kanunla kısıtlanması gerekir. Yukarıdaki örneklerde açıklandığı üzere, kişilerin lehine olan düzenlemeler (imha konusu malların *Katma Değer Vergisi* indirim kısıtlamasına getirilen istisnalar) nasıl *Kanunla* yapılmış ise, kişilerin aleyhine yapılması gereken düzenlemelerin de *Kanunla* yapılması zorunludur.

b. Maliye Bakanlığı'nın 113 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin (E) Bölümü ile yaptığı düzenleme hukuka aykırıdır. Nitekim, benzer şekilde 4503, 5228 ve 6552 sayılı Kanunlarla yapılmış düzenlemeler karşısında, 113 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği düzenlemesi Danıştay Kararları ile uygun bulunsa dahi, Vergi Hukukunun temel ilkele-rine açıkça aykırıdır. Danıştay'ın gerek ilk derece mahkemesi olarak, söz konusu düzenleyici işlemler hakkında görmekte olduğu davalarda, gerekse yerel mahkemelerce verilmiş kararların temyiz incelemesinde, bu konuda hatalı içtihat oluşmaması için verilecek kararlarını yeniden gözden geçirmesi; Vergi İdaresinin yasama organı gibi düzenlemeler yapmasının engellenmesi; hukuka aykırı işlemlerin durdurulması gerekir.

c. 113 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe girmesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Halen yürürlükte olan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin ilgili bölümü için yeni bir dava açılmış ise, bu davada yapılacak yargılama sonucu verilecek karar önem taşımaktadır. Öte yandan, 113 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin ilgili bölümü için devam eden davalarda, karar verilmesine yer olmadığı yönünde karar verileceği tahmin edilmektedir.

ç. Kullanım süresi geçen veya kullanılamayacak durumda olan malların değer tespiti Takdir Komisyonu tarafından yapıldığında, düşük değeri olan malların takdir edilmiş değere göre hurda olarak satış faturası ile satışı yapılarak stoklardan çıkarılması; şayet satışı yapılamayacak kadar değer kaybetmişse, yapılacak imha işlemi üzerine ihtirazî kayıtla aylık Katma Değer Vergisi beyannamesinin verilerek, süresinde dava açılması mümkündür.

d. Vergi mükellefi, Devlete vergisini veren ve vermeye devam edecek olan sujedir. Devletin bu kişiyi kötü niyetli varsayarak, hukuka aykırı kararlar almaması gerekir. Nitekim, Vergi Usul Kanunu'nun 13'üncü maddesinde "Mücbir Sebepler" konusu yer almaktadır. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak konular arasında, yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler sayılmakta; ayrıca kişinin iradesi dışında meydana gelen yok olmalar da bu kapsamda yer almaktadır. Bu sayılan hallerde, vergi ödevleri bakımından kanunî sürelerin işlememesi ve idarenin başka kararlar alabileceği Kanunda belirtilmektedir. Bu kapsamda, vergi mükellefinin faaliyetine

devamı için sağlık ve çevre faktörleri dikkate alınarak, fiziken var olduğu halde değerini kaybeden mallar için yeni bir düzenleme yapılması gerekir. Bu düzenlemenin sektörler itibariyle, *Avrupa Birliği Direktif ve Uygulamaları* da dikkate alınarak, *kanun önünde eşitlik ilkesine* uygun ve açık bir şekilde yapılması zorunludur.