

İstanbul, 05.01.2010

**Kullanım Süresi Dolan Emtialara İlişkin KDV'nin İndirim Hakkının Bulunmadığına
İlişkin Genel Tebliğ Sonrasında Yapılabilecek İşlemler**

DUYURU NO:2010/05

113 Seri no.lu KDV Genel Tebliği'nin "E" bölümünde yer alan ve kanunun 30/c madde hükmüne yönelik olarak kullanım süresi dolan veya kullanılmayacak hale gelen mallarla ilgili yapılacak işlemleri açıklayan, zayi olan ürün ve KDV indiriminin ortadan kalkmasına yönelik uygulamaya ilişkin görüşümüz aşağıdaki gibidir;

KDVK'nun 30/c maddesinde tanımlanan "zayi olan mallara ilişkin KDV'nin indirilememesi" kuralı hakkında görüş belirtirken konunun 2 ayrı yönden değerlendirilmesi gerekmektedir.

Zayi Olma Kavramı Yönünden;

Her şeyden önce madde metninin asli unsuru olan zayi olma kavramının doğru olarak tarif edilmesi gerekmektedir. Vergi idaresi mevcut tebliğ hükmü ile ticari olarak sunum imkanı kalmayan her türlü malı "zayi" kavramı içerisinde değerlendirmekte ve buna göre uygulamayı yönlendirmektedir.

Oysa madde metninin genel tanzim şeklinden de anlaşılacağı üzere zayi olma kavramı ticari olarak ürünün değersizliğinden çok ürünün fiziki olarak asıl vasfını kaybetmesi ve/veya yok olmasına bağlı olarak meydana gelen bir durumu ifade etmektedir. Nitekim madde metninde yer alan istisnai durumların tamamı dışarıdan oluşan bir güç ile malın varlığında meydana gelebilecek değişiklikleri tanımlamaktadır.

Vergi kanunlarında zayi olma kavramının tanımı yapılmamış olmakla birlikte kıymeti düşen malların değerlemesinin nasıl yapılacağı VUK'nun 278. maddesinde ifade edilmiştir. Madde metninde belirtilen değer kaybı durumlarının tamamında fiziki olarak meydana gelen etkileşimler sonucunda ürünün orijinal vasfını kaybetme durumunu tanımlamakta olup ticari olarak sunum imkanının ortadan kalkmış olması hali madde metninde sayılmamıştır.

Bunun dışında KDVK'nun 30/a maddesi uygulamasına yönelik imalat firelerin durumuna ilişkin olarak 97 seri no.lu tebliğin 5. bölümünde yapılan açıklamada, imalat artıklarına maliyet izafe edilmemesi gerektiği bu nedenle de bu ürünlerin satışının KDVK'nun 17. madde hükmü uyarınca KDV'nden istisna olması durumunda KDV indirimi yönünden düzeltme yapılmasına gerek olmadığı ifade edilmiştir.

Maddenin Uygulama Gerekçesi Yönünden;

Konu hakkında değerlendirme kapsamına giren ikinci konu ise maddenin getiriliş gerekçesi ile teslim edilen bazı mallarda KDV hesaplanmaması gerektiği yönündeki idari görüşlerin mahiyet olarak **aynı kavramın** (önceden öngörülemelik ve/veya öngörmek) farklı sonuçları sağlamaya yönelik açıklamalar içeriyor olmasıdır. Şöyle ki; KDVK'nun 30/c maddesinin gerekçesinde

“ 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 vergilendirilmesi sistemin mantığına ters düşecektir”

denilmek suretiyle kanunun 30/c madde uygulamasındaki asıl amaç ortaya konmuştur. Anlaşılacağı üzere ürünün temininde ödenen KDV tutarı indirilse dahi bu ürünün KDV yaratamayacağına ilişkin anlaşılması durumunda indirim hakkının ortadan kalkması gerektiğinin amaçlandığı gerekçede ifade edilmektedir.

Gelir idaresi, garanti kapsamında yapılan bedelsiz teslimler, promosyon ve eşantyon niteliğindeki bedelsiz teslimler ve yap-işlet-devret modelindeki kıymetlerin bedelsiz devirlerinde , KDVK'nun' 27. maddesi ile hüküm altına alınan emsal bedel uygulamasının yürütülmesinin gerekmediği hususunda görüş oluştururken ana gerekçe olarak, mükelleflerin bu durumları da (sayılan bedelsiz teslim halleri) dikkate alarak bedel içeren teslimlerde fiyat belirlediğini ve bu nedenle de bedelsiz olduğu varsayılan ürünlere yönelik olarak da bedelli yapılan ticari işlemler sırasında katma değer yaratıldığını, bu nedenle de bu ürünler yönünden de diğer işlem bedelleri içerisinde zımni olarak bedel yaratıldığını , kabul etmektedir.

Anlaşılacağı üzere mükelleflerin ticari sonuçlarını önceden öngörerek fiyatlama mekanizması yolu ile yarattıkları katma değer bu türden istisnai işlemleri de kavradığı kabulü yapılmıştır.

Kanunun 30/c maddesinde sayılan unsurlar ve zayi olma kavramını hem madde gerekçesi hem de ticari gerçeklik yönünden önceden öngörülemeyen yok olmalar olarak değerlendirmemiz ve genel olarak katma değer yaratan işlemlere yönelik idari açıklamaların da dikkate alınması durumunda ; işletmeler tarafından ticari ürünlerin fiyatlaması yapılırken bu türden satılmayacak hale gelecek olan ürünlerin maliyeti ve miktarı da dikkate alınarak hesaplama yapıldığı (katma değer oluşturulduğu) için , kullanım süresi dolan mallar yönünden madde metninin uygulanmaması gerektiğini düşünmekteyiz.

Mevcut tebliğ hükmü konu hakkındaki idarenin görüşünü ortaya koyduğundan zaman aşımı süresi içerisindeki bütün dönemleri kapsayacak şekilde uygulamanın yönlendirilmesi ihtimali bulunmaktadır. Bu nedenle tebliğden önceki dönemleri de kapsayacak şekilde mükelleflerin kullanım süresi dolan mallara yönelik olarak dört ayrı uygulama yapma imkanı bulunmaktadır;

1. Mevcut idari görüşe işletme olarak uyum göstererek tebliğ hükmü doğrultusunda bundan sonra işlem yapılabilir ve geçmiş dönemlere ilişkin olarak da VUK'nun 371.madde hükmü doğrultusunda pişmanlık talepli olarak KDV beyannameleri düzeltilebilir.
2. Tebliğin ilgili bölümünün iptali için 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 24/1-c madde hükmü uyarınca en geç 5 Şubat 2010 tarihine kadar olmak üzere Danıştay nezdinde dava açılabilir.
3. Şu an için hiç bir işlem yapmaksızın muhtemel bir incelemede yapılacak KDV tarhiyatına yönelik olarak uzlaşma ve/veya vergi davası yolu seçilebilir.
4. Tebliğin yayımlandığı tarihten sonra yapılacak uygulamalar için tebliğ hükmü doğrultusunda hareket edip KDV beyannameleri hazırlanır ve söz konusu beyannameler vergi dairesine ihtirazı kayıtlı olarak verilmek suretiyle 30 gün içerisinde dava açılabilir. Ayrıca aynı doğrultuda geçmiş dönemler için düzeltme beyannamelerini de hazırlayıp ihtirazı kayıtlı olarak vergi dairesine sunarak 30 gün içinde dava açılabilir.

Bilgilerinize sunulur.

Arkan & Ergin Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.