



## İMHA EDİLEN MALLARDA KDV KARMAŞASINA SON VERİLDİ

Bayram GÜLÇİÇEK (\*)

### 1 - GİRİŞ

Mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin olarak stoklarında mevcut olan ancak kullanım süresi geçen veya bir başka nedenle kullanılmayacak durumda olan mallar, ilgili mevzuat uyarınca teşkil edilen resmi komisyonlar veya takdir komisyonu huzurunda imha edilebilmektedir. Bu şekilde imha edilen malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen Katma Değer Vergisine ilişkin yapılacak işlemler hakkında 113 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde<sup>1</sup> açıklamalar yapılmıştır.

Makalemizin konusunu, imha edilen malların "zayi olan mal" kapsamında değerlendirilip değerlendirilmemesine göre bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin akıbeti ile 113 Seri No'lu KDV Genel Tebliği öncesi ve sonrası uygulamalar hakkındaki değerlendirmelerimiz oluşturmaktadır.

### 2- YASAL DÜZENLEME ve DEĞERLENDİRİLMESİ

3065 sayılı KDV Kanunu'nun<sup>2</sup> "İndirilemeyecek katma değer vergisi" başlıklı 30'uncu maddesinin (c) bendine göre "Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait katma değer vergisi" mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez.

Vergi kanunlarında "zayı" kavramına yer verilmiş ancak, gerek kanunlarda gerekse tebliğlerde zayı kavramının ifade ettiği anlam açıklanmamıştır. Bu nedenle "zayı" kavramının ne anlama geldiğini ortaya koymak için Türk Dil Kurumu'nun hazırladığı Büyük Türkçe Sözlük'ten yararlanmak yerinde bir yaklaşım olacaktır. Zayı kelimesinin ifade ettiği anlam anılan sözlükte aynen aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

**"Zayı (za:yi:)** 1. Kaybolma, yitme. 2. sf. Kayıp. 3. sf. Yok olmuş, elden çıkmış, mahvolmuş. 4. sf. İşe yaramayan, yararsız, boş."

(\*) Vergi Denetmeni

<sup>1</sup> 05.12.2009 tarih ve 27423 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>2</sup> 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Dolayısıyla; kaybolan, yok olan, elden çıkan, mahvolan, işe yaramayan, yararsız olan cisimler zayi olmuştur. Zayi kelimesinin sözlük anlamına bakıldığında, cismin fiziken yok olmasının yanında fiziken var olan bir cismin işe yaramayan bir hale gelmesi de zayi olma olarak değerlendirildiği söylenebilir.

Söz konusu yasal düzenlemenin konuluş amacı, KDVK'nun 30/c maddesinin gerekçesinde *"Maddenin (c) bendindeki esas itibarıyla vergilendirme emniyetini sağlamak ve malların zayı olduğu gerekçesiyle yaratılabilecek vergi kaybını önlemek amacıyla yönelik bulunmakta, bunun yanı sıra tasarı genel esprisi itibarıyla her kademede yaratılan katma değeri mutlaka vergilendirmeyi hedef tutmaktadır. Bu açıdan bakıldığında malların mükellef tarafından kendi özel ihtiyaçlarında kullanılması veya her ne suretle olursa olsun işletmeden çekilmesi ile zayı edilmesi arasında hiçbir fark bulunmamakta dolayısıyla zayı olan mallar için alış vesikalarında gösterilen Katma Değer Vergisinin indirilmesi mümkün görülmemektedir.*

*Bir vergi sisteminde alışlarla ilgili verginin indirilmesi bu malların satışı sırasında nasıl olsa vergiye tabi tutulacağı, diğer bir ifade ile mala eklenen değer vergilendirilmiş olacağı düşüncesine dayanır. Zayı olan mallar için satış veya dolayısıyla yaratılan bir değer olamayacağından, bunlara ait vergilerin indirilmesi sistemin mantığına ters düşecektir."* ifadelerine yer verilerek suretiyle açıklanmıştır.

Kanunun gerekçesi incelendiğinde, KDVK'nun 30/c maddesinin temel amacının, satışı ve dolayısıyla katma bir değeri olmayan mallar nedeniyle oluşabilecek vergi kaybının önlenmesi olduğu anlaşılmaktadır. Kanunun gerekçe-

sinde, satışı ve dolayısıyla ilave bir değeri olmayan mallar "zayı olan mal" olarak değerlendirilmiştir. Dolayısıyla son kullanım tarihinin geçmesi veya çeşitli nedenlerle imha edilen malların satışı ve oluşan ilave bir değeri olmadığından, bu malları zayı mal olarak değerlendirmek Kanunun amacına ters düşmemektedir.

4503 sayılı Kanunla "deprem, sel felaketi" ve 5228 sayılı Kanun ile "Maliye Bakanlığı'nın yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın" sonucu zayı olan malların hariç tutulmaları ise sosyal amaçlı istisnai bir düzenlemedir. Zayı olan bu malların hariç tutulmaları kanunun gerekçesinin özüne ilişkin bir çelişki oluşturmamaktadır.<sup>3</sup>

1 Seri No'lu KDV genel tebliğinin<sup>4</sup> VIII/B bölümünde ise zayı olan mallara ilişkin KDV konusunda *"Katma değer vergisi sisteminde alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesi, bu malların satışı sırasında mala eklenen değer vergilendirileceği düşüncesine dayanır. Ancak, zayı olan mallar için satış ve dolayısıyla yaratılan bir değer olmayacağından, bu mallara ilişkin alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesi, zayı olan mallar üzerindeki vergi yükünü tamamen ortadan kaldıracaktır. Dolayısıyla, Kanunun 30/c maddesi uyarınca, zayı olan malların alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyecektir."* şeklinde açıklama yapılmıştır.

KDVK'nun 30/c maddesi, kanun gerekçesi ve genel tebliğde yer alan açıklamalar ışığında Maliye Bakanlığı'nın, satışı dolayısıyla katma bir değeri olmayan malları zayı olan mal olarak değerlendirdiğini söylemek mümkündür. Bu değerlendirme, KDV vergilendirme sisteminin mantığına

<sup>3</sup> Ahmet EHLİZ, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 337, sayfa 112.

<sup>4</sup> 30.11.1984 tarih ve 18591 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

uygundur. Zira KDVK'nun en önemli özelliği "indirim mekanizmasına" sahip olmasıdır. KDV vergilendirme sisteminde toplu indirim mekanizması esas alınmıştır. Mal/hizmet alımları nedeniyle fatura vb. vesikalarda gösterilen ve de ithalde ödenen KDV'nin indirilebilmesi için, bu mal ve hizmetlerin satışı beklenmeksizin dönem içerisinde yapılan satışlar üzerinden hesaplanan KDV'den indirilmektedir. Bunun nedeni, alımında ödenen KDV'nin indirildiği mal ve hizmetlerin satışı sırasında nasıl olsa vergiye tabi tutulacağı, dolayısıyla da oluşan katma değer vergilendirileceği düşüncesidir.

### 3- 113 SERİ NOLU KDV GENEL TEBLİĞİ ÖNCESİ UYGULAMA

#### 3.1- İmha Edilen Mallara Nedeniyle Yüklenen KDV'nin İndirilebileceği Yönündeki Uygulama:

213 sayılı V.U.K.'nun 413'ncü maddesine göre; mükellefler, Maliye Bakanlığı'ndan veya Maliye Bakanlığı'nın bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler, yetkili makamlar yazı ile istenecek izahatı yazı ile veya sirkülerle cevaplamak mecburiyetindedirler ve alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı gerektirse dahi ceza kesilmez.

İdarenin VUK'nun 413'ncü maddesi gereği kendisine başvuran mükelleflere, kullanım süresi geçen veya bir başka nedenle kullanılmayacak durumda olan malların, ilgili mevzuat uyarınca teşkil edilen resmi komisyonlar veya Takdir Ko-

misyonu huzurunda imha edilmesi durumunda, bu mallara ilişkin yüklenen KDV'nin indirilebileceği yönünde verdiği görüşlerden bir kısmına aşağıda yer verilmiştir.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir muktezada<sup>5</sup> "... Buna göre, miadını doldurmuş, hasar görmüş, üretimden kalkmış, insan sağlığını tehdit eden ve benzeri sebeplerle takdir komisyonu kararına istinaden zorunlu olarak bir komisyon nezaretinde imha edilen ilaçların zayi olan mallar kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından, imha edilen ilaçların alış faturalarında gösterilen katma değer vergisi indirim konusu yapılabilecektir." denilmek suretiyle söz konusu KDV tutarlarının indirilebileceği belirtilmiştir.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 02.11.2007 tarihli mukteza<sup>6</sup> ile "... Hatalı dikim, renk farklılığı, leke ve benzeri nedenlerle ya da şirket politikası gereği satışı mümkün olmadığından takdir komisyonu nezaretinde tutanakla imha edilen malların zayi olan mallar kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, imha edilen söz konusu malların alış faturalarında gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır." şeklinde, 14.05.2007 tarihli mukteza<sup>7</sup> ile "... Buna göre kullanım süresinin dolması ve benzeri sebeplerle takdir komisyonu kararına istinaden zorunlu olarak bir komisyon nezaretinde imha edilen emtiaların, zayi olan mallar kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, raf ömrü süresi içerisinde tüketilmemiş olan ve bekletildiği süre içerisinde karakteristik özelliklerini kaybetmesi

<sup>5</sup> 02/11/2007 tarih ve B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-Muk-148 sayılı mukteza.

<sup>6</sup> 02.11.2007 tarih ve B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-Muk-147 sayılı mukteza.

<sup>7</sup> 14.05.2007 tarih ve B.07.1.GİB.04.99.16.01/Muk-60 sayılı mukteza.

nedeniyle imha edilen emtiaların alış faturalarında gösterilen Katma Değer Vergisi indirim konusu yapılabilecektir.” şeklinde, 17.08.2007 tarihli mukteza<sup>8</sup> ile “Buna göre, miadı dolmuş, hasar görmüş, üretimden kalkmış, insan sağlığını tehdit eden ve benzeri sebeplerle takdir komisyonu kararına istinaden zorunlu olarak bir komisyon nezaretinde imha edilen ilaçların, zayı olan mallar kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, imha edilen ilaçların alış faturalarında gösterilen katma değer vergisi indirim konusu yapılabilecektir.” şeklinde görüş belirtilmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü tarafından yayımlanan uygulama tamimine<sup>9</sup> göre “Buna göre, yurt dışından ithal edilen ancak arızalı veya imalat hatası olması sebebiyle kullanılması ve satılması mümkün olmaması nedeniyle takdir komisyonu nezaretinde imha edilen mallar için gümrükte ödenen KDV'nin genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.” şeklindedir.

Yukarıda yer verilen mukteza ve tamim örneklerinin tamamında imha edilen mallar nedeniyle yüklenen KDV tutarlarının indirilebileceği belirtilmiştir. Söz konusu KDV tutarlarının indirilebilmesine gerekçe olarak “imha edilen malların zayı olan mallar kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığı” gösterilmiştir. Ancak idare tarafından verilen ve yukarıda örneklerine yer verilen muktezaların tamamında, “zayı” kavramının ne olduğu, “imha edilen malların neden zayı olan mallar kapsamında değerlendirilmesinin mümkün bulunmadığı” hususları açıklanmamıştır.

Türk Dil Kurumu'nun hazırladığı Büyük Türkçe Sözlük'te “zayı” kelimesinin kaybolma, yitme, kayıp, yok olmuş, elden çıkmış, mahvolmuş, işe yaramayan, yararsız, boş, anlamlarına geldiği hususu dikkate alındığında, imha edilen malların ‘zayı olan mal’ olarak değerlendirilmemesinin mümkün bulunmadığı kanaatindeyiz.

KDVK 30/c maddesinin gerekçesi ve de 1 Seri Nolu KDV genel tebliğinde yer alan açıklamalar ışığında bir mala ilişkin yüklenen KDV, bu malların satışı sırasında nasıl olsa vergiye tabi tutulacağı, diğer bir ifade ile mala eklenen değer vergilendirilmiş olacağı için indirim konusu yapılmaz. Zayı olan mallar için satış veya dolayısıyla yaratılan bir değer olamayacağından, bunlara ait vergilerin indirilmesi sistemin mantığına ters düşecektir. Bu nedenle gerek komisyon nezdinde gerekse diğer şekillerde imha edilen mallara ilişkin yüklenen KDV tutarlarının indirilmesi mümkün olmamalıdır. Ancak yukarıda örnek olarak verilen muktezalarda, herhangi bir açıklama yapılmaksızın imha edilen malların, ‘zayı olan mal’ kapsamında değerlendirilemeyeceği, dolayısıyla bu mallara ilişkin yüklenen KDV tutarlarının indirilebileceği belirtilmiştir.

### 3.2- İmha Edilen Mallara Nedeniyle Yüklenen KDV'nin İndirilemeyeceği Yönündeki Uygulama:

İdare, VUK'nun 413'nci maddesi gereği kendisine başvuran bazı mükelleflere, 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 yüklenen KDV'nin

<sup>8</sup> 17.08.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01/01-MUK-30 sayılı mukteza.

<sup>9</sup> KDV-2009/129 uygulama tamimi.

indirilemeyeceği yönünde görüş beyan etmiştir. Bu kapsamda verilen bazı mukteza örneklerine aşağıda yer verilmiştir.

İstanbul Defterdarlığı Katma Değer Vergisi Gelir Müdürlüğü tarafından verilen bir muktezada<sup>10</sup> "... ekonomik değeri kalmaması nedeniyle Takdir Komisyonu kararınca değeri (0) sıfır olarak takdir edilen malların alımı sırasında yüklenilen katma değer vergisi tutarının indirim konusu yapılmış olması halinde, söz konusu malların imha edildiği dönemde indirimlerden çıkarılarak beyan edilen vergi işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır." denilmiştir.

Yine İstanbul Defterdarlığı Marmara Kurumlar Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir muktezada<sup>11</sup> "... İlçe Takdir Komisyonu Başkanlığı'nın kararı ile değeri "0" olarak tespit edilen malların, zaman içinde ekonomik değerini yitirerek zayi olan mallardan oluştuğu ve bu malların takdir komisyonu kararına göre imha edildiği görülmektedir. Buna göre şirketiniz tarafından Takdir Komisyonu Kararına göre imha edilen zayi olan malların alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin genel hükümler çerçevesinde indirilmesi mümkün değildir. Zayi olan mallar için yüklenilen vergilerin daha önce indirim konusu yapılması halinde ise, indirimi kabul edilmeyen bu vergilerin, malların zayi olduğunun tespitini içeren Takdir Komisyonu Kararının verildiği vergilendirme dönemine ilişkin katma değer vergisi beyannamesinin "20 İLAVE EDİLECEK KDV" satırına dahil edilmek suretiyle düzeltilmesi gerekmektedir. ..." ifadesine yer verilmiştir.

Yukarıda örnek olarak verilen muktezalarda imha edilen mallar, zayi olmuş olarak değerlendirilmiştir.

dirilmiştir. Komisyon nezdinde imha edilerek, satılma ve dolayısıyla katma bir değer oluşturma imkânı bulunmayan bu malların zayi olduğunun kabulü, bu kapsamda zayi olan bu mallar nedeniyle yüklenilen KDV tutarlarının indirim konusu yapılamaması, KDVK 30/c maddesi ve gerekçesi-ne uygun bir yaklaşımdır.

#### 4- KONU İLE İLGİLİ YARGI KARARLARI

Danıştay 11. Dairesinin konu ile ilgili olarak vermiş olduğu bir kararı<sup>12</sup> "... Katma Değer Vergisi sisteminin, üretimin her aşamasında yaratılan katma değerlerin vergilendirilmesi temel prensibi göz önünde bulundurulduğunda, ticari faaliyetin konusunu oluşturan emtianın zayi olması halinde üretim veya dağıtım aşamalarından geçmeyen bir üretim faaliyeti nedeniyle yaratılan bir katma değerden söz edilemeyeceğine göre, daha önce yüklenilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı sonucuna ulaşılmaktadır.

...

Emtianın zayi olması durumunda yeni bir teslim konu edilemeyeceğinden katma değer doğmaması nedeniyle bu mala ilişkin olarak yüklenilen verginin indirim konusu yapılamayacağı açıktır. Böylece katma değer vergisinin nihai tüketici gibi değerlendirilebilecek satıcı veya üretici tarafından yüklenilmesi gerekecektir.

...

Cam şişe ve teneke kutular halinde satışa sunulan meyve sularının gerek sel felaketi nedeniyle tahrip olması, **gerekse iktisadi ve teknik nedenlerle imha edilmesi halinde meyve suları yeniden teslim konu edilemeyeceğinden, zayi olduğunun kabulü gerekecek, bunun doğal sonucu olarak da**

<sup>10</sup> 03.05.2002 tarih ve KD.V.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.29.25-24904/2435 sayılı mukteza.

<sup>11</sup> 2004 tarih ve B.07.4.DEF.4.34.00.53/02-C/KDVK30/c/04-62 sayılı mukteza.

<sup>12</sup> 02.12.1997 tarih, 1997/4353 karar ve 1997/2808 esas nolu kararı.

meyve sularının üretimi nedeniyle yüklenilen katma değer vergisi indirim konusu yapılamayacaktır.” şeklinde hüküm taşımaktadır.

Danıştay 7. Dairesinin konu ile ilgili olarak verdiği kararı<sup>13</sup> ise, “... malın zayi edilmesi bakımından ise, **imha olan, yanan, değeri kalmayacak derecede bozulan malların alış vesikalarında gösterilen vergilerin indirim konusu yapılamayacağı, zira malın zayi edilmesinin vergiye tabi bir teslim veya hizmet olmadığı ve herhangi bir katma değer yaratmadığı, dolayısıyla zayi etme tüketim anlamında olduğundan vergisinin indirilemeyeceğinin anlaşıldığı, ...**” şeklindedir.

Yargı organları tarafından verilen kararlarda, kanunun konuluş amacına ve ruhuna uygun olarak, **yeniden teslim konusuna edilemesi mümkün olmayan, herhangi bir katma değer yaratmayan** mallar ‘zayi olan mal’ olarak değerlendirilmiş, dolayısıyla bu malların iktisabı esnasında yüklenilen katma değer vergilerinin indiriminin mümkün olmadığına hükmedilmiştir.

### 5- 113 SERİ NOLU KDV GENEL TEBLİĞİ İLE YAPILAN DÜZENLEME

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 113 Seri No’lu KDV Genel Tebliğinde<sup>14</sup>, “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 indirileme-

yeceği hususunda tereddüde düşüldüğünün anlaşıldığı” belirtilerek konu ile ilgili açıklamalarda bulunulmuş ve tebliğin yayımından itibaren yapılan açıklamalar çerçevesinde işlem yapılmasının uygun görüldüğü belirtilmiştir.

Söz konusu tebliğin “E- Kullanım Süresi Geçen veya Kullanılmayacak Hale Gelen Mallara İlişkin Yüklenilen Kdv Hakkında Yapılacak İşlem” başlıklı bölümünde “... KDV Kanununun (30/c) maddesinde; deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân 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 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 1 No.lu KDV Beyannamesinin “İlave Edilecek KDV” satırına dahil edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir.” şeklinde açıklama yapılmıştır.

Yazımızın geride kalan bölümlerinde idare tarafından verilmiş, imha edilen mallar nedeniyle yüklenilen KDV’nin indirilebileceği ve indirilemeyeceği yönünde bazı özelge örneklerine yer verilmiştir. Söz konusu mukteza örneklerinden idarenin bu konuda fikir birliğinde olmadığı, aynı konuda farklı görüşler beyan edildiği görülmektedir. Bu husus bazı yazarlar<sup>15</sup> tarafından da

<sup>13</sup> 02.04.1991 tarih, 1991/1334 karar ve 1990/3043 esas nolu kararı.

<sup>14</sup> 05.12.2009 tarih ve 27423 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>15</sup> Ayfer KAYACAN, Vergi Sorunları Dergisi, Nisan 2009, Sayı 247.

Ahmet EHLİZ, Vergi Dünyası Dergisi Eylül 2009, Sayı 337.

belirtilerek Bakanlık tarafından bu konuda düzenleme yapılarak uygulamada birliğin sağlanması gerektiğine işaret edilmiştir. Bakanlığın yapmış olduğu bu düzenlemenin; kanunun konuluş amacına, ruhuna, KDVK indirim mekanizmasının mantığına, yargı kararlarına, vergide adalet ve eşitlik prensibine uygun olduğu kanaatindeyiz.

### **6- SONUÇ**

05.12.2009 tarih ve 27423 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 113 Seri No’lu KDV Genel Tebliği ile 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 imha edilen bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV’ne ilişkin yapılacak işlemler hakkında düzenleme yapılarak, bu malların zayi olan mal mahiyetinde olduğundan bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV’nin indirim konusu yapılmasının mümkün bulunmadığı, söz konusu KDV’nin imha tarihini kapsayan vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinin “İlave Edilecek KDV” satırına dahil edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerektiği belirtilmiştir.

Söz konusu tebliğ ile yapılan bu düzenleme öncesinde idarenin bu konuda fikir birliğinde olmadığı, aynı konuda farklı görüşler beyan edildiği görülmektedir. İdarenin imha edilen mallar nedeniyle yüklenilen KDV’nin indirilebileceği ve indirilemeyeceği yönündeki görüşleri içeren bazı özelge örneklerine makalemizin 3. bölümünde yer verilmiştir.

Maliye Bakanlığı yayımlamış olduğu tebliğ ile, komisyonlar nezdinde imha edilen malların “zayi olan mal” kapsamında değerlendirilip de-

ğerlendirilmeyeceği ve bu mallar nedeniyle yüklenilen KDV’nin indirim konusu yapıp yapılmayacağı konusundaki karmaşaya son vererek “bu malların zayi olan mal mahiyetinde olduğundan bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV’nin indirim konusu yapılmasının mümkün bulunmadığı” belirtilmiştir. Yapılan bu düzenlemenin; kanunun konuluş amacına, ruhuna, KDVK indirim mekanizmasının mantığına, yargı kararlarına, vergide adalet ve eşitlik prensibine uygun olduğunu düşünüyoruz.