

İHRAÇ EDİLMEK AMACIYLA GÖNDERİLEN ÜRÜNÜN ZAYİ OLMASI HALİNDE KDV İADESİ

VAT REFUND IN CASE OF LOSS OF PRODUCT SENT FOR EXPORT



Hakan DEĞİRMENCİ*

ÖZ

Türkiye’de ihracat; döviz girdisi ve buna bağlı olarak dış ticaret dengesini pozitif yönde etkilemesi açısından önem arz etmektedir. Türkiye’de ihracatçıların uluslararası alanda rekabet edebilmelerini sağlamak, pazar payını artırmak, ihracata yönelmek veya ihracatı artırmak ve buna bağlı olarak da döviz girdisi neticesinde ülkenin dış ticaret dengesine pozitif yönde katkı vermesi amacıyla ihracatçılar için çeşitli teşvik unsurları mevcuttur. Bu teşvik unsurlarından bir tanesi ihracatta KDV istisnası ve buna bağlı olarak yüklenilen vergilerin indirim yoluyla telafi edilememesi halinde iadesidir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’na göre yurt dışına yapılan ihracat teslimleri vergiden istisna edilmiş olup bu işlemler nedeniyle yüklenilen vergiler indirim yoluyla telafi edilememesi halinde mükelleflere iade edilmektedir. İhraç edilmek amacıyla gönderilen ürünün

ABSTRACT

In Turkey, exports are important in terms of foreign currency inflows and accordingly affect the foreign trade balance in a positive way. There are various incentives for exporters in Turkey in order to enable exporters to compete internationally, to increase market share, to direct or increase exports and accordingly to contribute positively to the foreign trade balance of the country as a result of foreign currency input. One of these incentives is the exemption of VAT on exports and the refund of these taxes if the taxes incurred due to this exemption cannot be compensated through a deduction. According to the Value Added Tax Law numbered 3065, export deliveries abroad are exempted from tax and the taxes incurred due to these transactions are returned to taxpayers if they cannot be compensated by deduction. If the product sent

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, hakandegirmencii@hotmail.com, ORC-ID:0000-0002-1657-3423.

Değirmenci, H. (Nisan 2020). İhraç Edilmek Amacıyla Gönderilen Ürünün Zayı Olması Halinde Kdv İadesi, *Vergi Raporu*, 247, (71-83). Hakemli makaledir.

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 13.01.2020 / M.K.T.: 01.04.2020

Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkmadan önce ve çıktıktan sonra zayi olması halinde, ihracat teslimleri nedeniyle indirim yoluyla telafi edilemeyen yüklenilen KDV'nin iadesinin alınıp alınamayacağı ortaya konulacaktır.

Anahtar Kelimeler: İhracat, İndirilecek KDV, Yüklenilen KDV, KDV İadesi, Zayi Mal

JEL Sınıflandırma Kodları: A1, K34

GİRİŞ

Katma Değer Vergisinin konusuna giren işlemlerin bir kısmı ekonomik, sosyal, kültürel, ilim, bilim ve sağlık gibi alanları desteklemek amacıyla vergiden istisna edilmiştir. Verginin kapsamına giren işlemler için istisna tanınmasının ve bu istisnaların sayısının artırılmasının, katma değer vergisi teorisine uygun bulunmadığı açıktır. Ancak her ülkenin kendine özgü şartları, tatbikatta böyle bir uygulamayı gerekli kılmaktadır. Bu nedenle Türk Katma Değer Vergisi Kanunu'nda¹ vergiden istisna edilmiş işlemler, halen bu verginin uygulanmakta olduğu ülkelerden bazılarına kıyasla daha geniş tutulmuştur.

İhracat Yönetmeliği'nin² 4'üncü maddesine göre ihracat, bir malın yürürlükteki ihracat mevzuatı ve gümrük mevzuatına uygun şekilde Türkiye gümrük bölgesi dışında veya serbest bölgelere çıkarılması veya Müsteşarlıkça ihracat kabul edilebilecek sair çıkış ve işlemler olarak tanımlanmaktadır.

KDV teorisinde ithalat ve ihracatın vergilendirilmesi konusunda iki ayrı prensip mevcuttur. Bunlar çıkış ilkesi yani "orijin" prensibi ile, varış ilkesi yani "destinasyon" prensibidir. Orijin prensibine göre mallar çıkış ülkesinde vergilendirilmektedir. KDV sistemine göre vergi hâsılâtının

for export is lost before and after exiting the customs territory of the Republic of Turkey, it will be revealed whether the refund of the amount of VAT incurred which cannot be compensated through the deduction due to export can be taken.

Keywords: Export, Deductible VAT, VAT Incurred, VAT Refund, Lost Goods

JEL Classification Codes: A1, K34

katma değer teşekkül ettiği ülkeye ait olması gerektiğinden orijin prensibi teoriye uygundur. Destinasyon prensibinde ise mallar imal ülkesi dikkate alınmaksızın, son satış ülkesinde vergilendirilir. Yani, mallar ithal eden ülke tarafından ithalat sırasında vergilenir. Bugün KDV'yi uygulayan ülkeler pratik zorunluluklar nedeniyle çoğu zaman destinasyon prensibi uygulamakta ve ihracata vergi istisnası tanırken İthalatı vergiye tabi tutmaktadırlar.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11 ve 12'nci maddelerinde ihracat istisnasına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Kanun koyucu ihracatın ülke ekonomisi için taşıdığı önemi göz önüne alarak istisnanın kapsamını oldukça geniş tutmuştur.

İhracat istisnasının düzenlendiği 11'inci maddenin 1'inci fıkrasının a bendinde yurtdışına yapılan ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin vergiden istisna tutulduğu hüküm altına alınmıştır. Yine aynı bentte serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetlerinin de vergiden istisna tutulduğu ayrıca belirtilmiştir.

¹ 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

² 06.06.2006 tarih ve 26190 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

KDV Kanun'un 32'nci maddesi gereğince aynı Kanun'un 11'inci maddesi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen katma değer vergisi, işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar talep edilmesi şartıyla Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur.

İhracatçılar tarafından ihraç edilmek amacıyla yurt dışına gönderilen ürünlerin zayı olması durumunda bu işlemler nedeniyle yüklenilen KDV'lerin iade alınıp alınamayacağı hususu önem arz etmektedir. Bu durumda olan vergi mükelleflerinin iade alıp alamayacakları durumu vergi idaresinin görüşü ile birlikte açıklanmaya çalışılmıştır.

1- İHRACAT İSTİSNASI

KDV Kanunu'nun 11'inci maddesinin birinci fıkrasının a bendine göre ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler katma değer vergisinden istisna tutulmuştur. Ancak yapılan her ihracat iade hakkı doğurmayabilir. Mükellefler tarafından yapılan ihracatın KDV'den istisna olabilmesi/iade hakkı doğurabilmesi için söz konusu işlemlerin KDV Kanunu'nun 12'nci maddesine göre yapılması gerekmektedir. Bahsi geçen 12'nci maddeye göre bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aşağıdaki şartların yerine getirilmiş olması gerekmektedir,

- a) Teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya veya 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 95'inci maddesinin 1 numaralı fıkrasına göre faaliyette bulunan gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına ya da yetkili gümrük antreposu işletici-

sine yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmelidir.

Kanun hükmünde geçen yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgâhı, işyeri, kanunî ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurtdışında bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade etmektedir.

Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunan firmaların yurtdışında iş yapmak için açmış oldukları büro, temsilcilik, acentelik ve benzeri kuruluşlar Türkiye'de mukim firmaların yurtdışında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren şubeleri kapsamındadır. Dolayısıyla, KDV mükelleflerinin yurtdışında iş yapmak için açmış oldukları şube, büro, temsilcilik, acentelik ve benzeri kuruluşlarında kullanmak veya satmak üzere yurtdışına çıkaracakları mallarla ilgili teslimler de kesin ihracat olması koşuluyla ihracat teslimi niteliğindedir.

Kanun hükmünde teslimin yurtdışındaki müşteri adına yapılması gerektiği hüküm altına alındığından ihracat teslimine ait fatura ve benzeri belgelerin yukarıda belirtilen yurtdışındaki müşteri veya serbest bölgedeki alıcı adına düzenlenmesi gerekir.

- b) Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasil olmalı ya da gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına veya yetkili gümrük antrepoya konulmalıdır. Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi durumu değıştirmeyecektir.

Mükellefler tarafından yurtdışına yapılan teslimin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilebilmesi için gerekli olan diğer şart ise teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkması gerekmektedir.

Yurtdışına yapılan bir satışın KDV Kanunu'nun 11'inci maddesinde yer alan ihracat istisnası kapsamında değerlendirilebilmesi için aynı Kanun'un 12'nci maddesinde belirtilen şartları sağlaması gerekmektedir. Bunlar kısaca ve genel olarak teslimin yurtdışındaki müşteri için yapılması ve söz konusu malların sınır dışına çıkarılmasıdır.

2- VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN ZAYİ ÜRÜN

2.1- Vergi Usul Kanunu Açısından

Zayı; elden çıkan, yok olan anlamına gelmektedir. Bu anlamdan hareketle zayı ürün; alım satım konu edilen ticari emtianın yangın, deprem, heyelan, su basması gibi âfetler; bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller ve elde olmayan diğer sebeplerden dolayı elden çıkması, yok olması, kullanılamaz hale gelmesi ve ticarete konu edilememesi olarak ifade edilebilir.

Yukarıdaki sebeplerden dolayı az da olsa ürünün parasal bir değeri olması halinde zayı maldan bahsedilemeyecektir. Örneğin satışa konu edilen 5.000 kg domatesin 3.000 kg'sı mevsimsel şartlardan dolayı çürümüştür. Geriye kalan 2.000 kg tekrar satışa konu edilebileceğinden zayı üründen bahsedilemeyecek olup bu mallar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun³ 278'inci maddesinde belirtilen kıymeti düşen mallar kapsamındadır.

Bir malın yangın, deprem, heyelan, su basması gibi âfetler; bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller ve elde olmayan diğer sebeplerden dolayı zayı olması halinde bu durumun VUK'un ilgili maddelerine göre kurulan takdir komisyonlarınca karara bağlanması ve malın değerinin 0 (sıfır) olarak belirlenmesi gerekmektedir.

Bir malın zayı olduğuna ilişkin takdir komisyonu kararının bulunmaması vergi uygulamasın-

da o malın elden çıkarıldığı ve kayıt dışı satıldığı varsayılmaktadır. Nitekim uygulamanın bu yönde olması vergi kaçırmanın/vergiden kaçınmanın önünü kesmektedir.

Öte yandan 7103 sayılı Kanunun 10'uncu maddesiyle VUK'a eklenen 278/A maddesine göre; bozulma, çürüme veya son kullanma tarihinin geçmesi gibi nedenlerle imha edilmesi gereken emtia, bu mahiyetteki imha işlemleri süreklilik arz eden mükelleflerin başvurularına istinaden, VUK'un 267'nci maddesinin ikinci fıkrasının üçüncü bendindeki usulle mukayyet olmaksızın, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen usul çerçevesinde ve tayin olunan imha oranı dikkate alınmak suretiyle değerlendirilir.

2.2- Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 29'uncu maddesinde göre mükellefler yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak;

- Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini,
 - İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisini,
 - Götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini,
- İndirebilirler.

Öte yandan aynı Kanun'un 30'uncu maddesinin birinci fıkrasında mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan kat-

³ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

ma değer vergisinden indiremeyecekleri vergiler bentler halinde sayılmıştır. Bahsi geçen fıkranın c bendinde deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre KDV Kanunu'nun 30'uncu maddesinin birinci fıkrasının c bendine göre deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisi indirim konusu yapılamayacak olup Kanun'un 58'inci maddesinin mefhumu muhalifinden indirilemeyen bu KDV'lerin gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından gider veya maliyet olarak dikkate alınacağı anlaşılmaktadır.

Daha öncede belirtildiği üzere bir mal için zayı mal kapsamında işlem yapılabilmesi için takdir komisyonunu kararının olması ve bu kararda malların değerinin 0 (sıfır) olması gerekmektedir. Az da olsa bir değeri kalan mal zayı mal kapsamında olmayacak olup bu mallara ilişkin vergiler genel hükümler çerçevesinde indirilebilecektir.

KDV Kanunu açısından zayı olma ikiye ayrılmıştır. Bunlardan ilki deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olan mallar olup maddede belirtilen bu afetler sonucunda zayı olan mallara ilişkin KDV'ler genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabilir. Örneğin 2011 yılı Ekim döneminde Van ilinde meydana gelen deprem sonucu zayı olan mallar nedeniyle yüklenilen KDV'ler genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır ve malların zayı olmasına ilişkin katma değer vergisi açısından herhangi bir düzeltme yapılmayacaktır.

İkinci zayı olma durumu ise KDV Kanunu'nun 30/c maddesinde sayılan haller dışında malın zayı

olması durumudur. Esasında bu tür zayı olmaları da ikiye ayırabiliriz. Bunlar takdir komisyonu kararına bağlanan zayı olma durumu ve takdir komisyonu kararı olmadan zayı olma durumudur. İlk durumda VUK'un 278/A maddesi hükümleri saklı olmak şartıyla takdir komisyonu kararı şart olup bu kararda malın değerinin 0 (sıfır) olması gerekmektedir. Mallar deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın dışında zayı olması halinde takdir komisyonun kararı ile maliyet bedeli üzerinden zarar/gider yazılarak söz konusu malın alımına ilişkin daha önce indirilen KDV indirim hesaplarından çıkarılarak gider ve ya maliyet yazılabilir. Örneğin un alım-satımı ile uğraşan mükellefin 200.000TL +2.000 TL (KDV) ye satın aldığı bir kamyon un ilçedeki şubeye giderken kaza sonucu dereye yuvarlanarak malların tamamı kullanılamaz hale gelmiştir. Takdir komisyonunu söz konusu malların değerini 0 (sıfır) olarak belirlemiştir. Buna göre mükellef malın maliyet bedeli olan 200.000 TL'yi zarar/gider olarak kayıtlarına aktaracakken alım nedeniyle yüklendiği 2.000 TL'yi de indirim hesaplarından çıkarması gerekmektedir.

Öte yandan takdir komisyonu kararının olmadığı durumda zayı olduğu belirtilen mallar işletme sahiplerince işletmeden çekildiği/kayıt dışı satıldığı varsayımı altında emsal bedel üzerinden vergilendirilecektir. Söz konusu işlemler emsal bedel üzerinden vergilendirildiği için işletmeden çekildiği/kayıt dışı satıldığı varsayılan malların alış nedeniyle yüklenilen KDV'ler için herhangi bir düzeltme yapılmayacaktır.

KDV Kanunu'nun 29 ve 30/c maddeleri birlikte değerlendirildiğinde deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olan mallar dolayısıyla yüklenilen KDV'ler indirim konusu yapılabilecekken; maddede belirtilen bu 3 durum dışında malın zayı olması halinde ise KDV'ler indirim konusu yapılamayacaktır.

Mükellefler zayı olan mala ilişkin daha önce “İndirilecek KDV Hesabı”na kaydettikleri vergileri buradan çıkararak “Hesaplanan KDV Hesabı” veya “İlave Edilecek KDV Hesabı”na eklemeleri gerekmektedir.

2.3- Gelir/Kurumlar Vergisi Açısından

Ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlar “dönemsellik” ve “tahakkuk esası” ilkeleridir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işleminden kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Bu esas dikkate alındığında bir gelir unsurunun, özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Zayı olan malların 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 267’nci maddesinin 3’üncü bendine göre takdir komisyonunca takdir edilen emsal bedeli ile değerlendirilmesi ve bu bedel ile kayıtlı değeri arasındaki farkın vergiye tabi gelirin/kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Dolayısıyla, gider yazılabilecek tutarın belirlenebilmesi için zayı malların emsal bedellerinin tespitine ilişkin takdir komisyonu kararı gerekmektedir.

3- YÜKLENİLEN KDV’NİN İADESİ

Daha önce de belirtildiği üzere KDV’den istisna edilen işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilmeyen vergiler mükelleflere iade edilmektedir. KDV iadesine ilişkin açıklamalara KDV Genel Uygulama Tebliği’nin⁴ IV/A bölümünde yer verilmiştir. Söz konusu bölümde iadesi gereken KDV’nin hesabında, iade hakkı doğuran işlemlerin bünyesine giren ve indirile-

meyen KDV tutarlarının dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır.

KDV Tebliği’ne göre iade hakkı doğuran işlemler için yüklenilen KDV, öncelikle indirim konusu yapılır. İndirimle giderilemeyen bir miktarın kalması halinde, kalan tutar iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönemde iade edilecek KDV olarak dikkate alınabilir.

KDV Tebliği’nde yapılan açıklamalar dikkate alındığında bir verginin mükellefe iade edilebilmesi için, iade hakkı doğuran işleme ilişkin olması, indirilebilen KDV’den oluşması diğer bir ifade ile KDV Kanunu’nun 30’uncu maddesi kapsamında olmaması, öncelikle verginin indirim konusu yapılması ve indirim yoluyla giderilememesi halinde iade edilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla bir verginin mükellefe iade edilebilmesi için o verginin indirilebilir nitelikte olabilmesi gerekmekte olup indirilemeyecek nitelikte olan bir verginin mükelleflere iade edilmemesi gerektiği sonucunu ortaya çıkartmaktadır.

KDV Kanunu’nun 30/d maddesinde Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir. Buna ilişkin olarak örneğin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 41/7 ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 11/ı maddesi gereğince her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklâm giderlerine ilişkin harcamalar indirim konusu yapılamayacaktır.

Dolayısıyla her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamulleri imalatıyla uğraşan mükellefler bu mallara ilişkin yaptıkları ilan ve reklâm giderlerine ait KDV’leri indirim konusu yapamayacaktır.

Mükellefler tarafından imal edilen alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerinin yurt

⁴ 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

dışına ihraç edilmesi halinde bu işlem nedeniyle yüklenip de indirilemeyen vergilerin iade edilmesi gerekmektedir. Ancak mükelleflere iade edilmesi gereken KDV'nin indirilebilir nitelikte bir KDV'den oluşması gerekmektedir. Nitekim ilan ve reklam giderleri dolayısıyla yüklenilen KDV'ler indirim konusu yapılamadığından iadeye de konu edilmemesi gerekmektedir.

4- İHRAÇ EDİLMEK ÜZERE GÖNDERİLEN MALLARIN ZAYİ OLMASI

4.1- Vergiyi Doğuran Olay

3065 sayılı KDV Kanununun 2'nci maddesine göre teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya onun adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi de teslim hükmündedir.

KDV Tebliği'nde teslim fiilinin tamamlanması için malın gönderildiği yere mutlaka varması veya bu gönderme veya tevdiinin alıcıya ulaşması- nın şart olmadığı hüküm altına alınmıştır.

213 sayılı VUK'un 19'uncu maddesine göre vergiyi doğuran olay; vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğmaktadır.

Katma değer vergisi açısından vergiyi doğuran olay ise KDV Kanunu'nun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasında bentler halinde sayılmış olup a bendinde vergiyi doğuran olayın mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması anında doğacağı belirtilmiştir.

Öte yandan aynı Kanun'un 2'nci maddesinde malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyecisi veya sürücüye tevdi edilmesinin de mal teslimi sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

KDV Kanunu'nun 2 ve 10'uncu maddelerine göre mal satan mükellefler tarafından malın nakliyesinin başlatılması KDV açısından vergiyi doğuran olayı meydana getirmiştir. Ancak genel hüküm böyle olmakla birlikte yurt dışına yapılan teslimlere ilişkin KDV Tebliği'nde ayrıca açıklamalar yapılmıştır.

KDV Tebliği'nde mal ihracına ilişkin istisnânın, ihracatın gerçekleştiği tarih olan gümrük beyannamesinin "kapanma tarihi"ni içine alan vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesi ile beyan edileceği hüküm altına alınmıştır. Tebliğ hükmünde geçen kapanma tarihi ile malların fiilen yurt dışına çıkarıldığı tarih kastedilmektedir. Bundan dolayı mükelleflerin malların fiilen yurt dışına gönderildiği tarih itibarıyla iade talebinde bulunacaklardır. Ayrıca vergi idaresi verdiği 19.03.2019 tarih ve 39044742-130[Özelge]-E.227767 sayılı özelgede⁵ de kurumlar vergisi açısından ihracat gelirinin fiili ihracatın yapıldığı tarihte beyan edileceği ifade edilmiştir.

Dolayısıyla yurt dışına yapılan satışlarda katma değer vergisi ve gelir/kurumlar vergisi açısından vergiyi doğuran olay malların fiilen yurt dışına çıktığı anda meydana gelmektedir.

4.2- Vergi İdaresinin Görüşü

İhraç edilmek amacıyla gönderilen ürünün zayı olması durumunda KDV iadesinin alınıp alınmayacağına ilişkin Vergi İdaresi tarafından çeşitli tarihlerde verilen özelgeler mevcuttur. Aşağıda Vergi İdaresinin ilgili özelgelerin sonuç bölümlerine yer verilmiştir.

*"Yurtdışındaki müşteriye teslim edilmek üzere gönderilen ve gümrük çıkış belgesi ile Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıktığı tevsik olunan malların alıcıya tesliminden önce nakil sırasında zayı olması, söz konusu işlemin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmesine engel teşkil etmemektedir."*⁶

⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.03.2019 tarih ve 39044742-130 [Özelge]-E.227767 sayılı özelgesi

⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 08.01.2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.55/5511-2510-1051 sayılı özelgesi

“Buna göre, firmanızca DİİB kapsamında ihraç edilmek kaydıyla alınan malların ihracat gerçekleşmeden çıkan yangın sonucu kullanılamaz hale gelmesi nedeniyle ihracat usulüne uygun olarak gerçekleşmediğinden zamanında alınmayan verginin, vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte firmanızca ödenmesi gerekmektedir.”⁷

“Bu itibarla, Şirketiniz tarafından yurt dışındaki müşteriye teslim edilmek üzere gönderilen ve gümrük beyannamesiyle Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıktığı tevsik edilen tekstil ürünlerinin alıcıya tesliminden önce zayi olması durumunda, söz konusu malların zayı olduğunun sigorta işlemleri ile kanıtlanması ve taahhüt hesaplarının da Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından kapatılmış olması şartıyla, bu işlemlerin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmaktadır.”⁸

“Buna göre, Şirketinizce ihraç edilecek mallar sel nedeniyle zayı olduğundan, Kanunun (30/c) maddesi gereğince bu mallara ait yüklenilen KDV indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Ancak, sel nedeniyle zayı olan malların ihracatı gerçekleşmediğinden bu mallara ait yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV nin iadesi mümkün değildir.”⁹

“Bu hüküm ve açıklamalara göre, bir teslimin ihracat teslimi sayılabildiğinin şartlarından birisi de teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye vasıl olmasıdır. Dolayısıyla, ihraç edilecek olan mallar Cizre yakınlarında meydana gelen kaza nedeniyle zayı olduğundan ihracata konu mallar yurtdışı edilememiş ve usulüne uygun bir ihracat işlemi gerçekleşmemiştir. Bu nedenle, söz konusu mallara ilişkin olarak yüklenilen KDV nin indirim ko-

nusu yapılması ve indirim yoluyla giderilemeyen kısmına yönelik iade talebinin yerine getirilmesi mümkün bulunmamaktadır.”¹⁰

Vergi idaresi tarafından çeşitli tarihlerde verilen özelgelere ihraç konusu malların Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkması halinde ihracat dolayısıyla yüklenilen KDV'lerin iadesinin yapılabileceği aksi durumda ise ihracattan bahsedilemeyeceğinden KDV iadesinin yapılamayacağı ifade edilmiştir.

Çalışmamızın en başında belirtildiği üzere Katma Değer Vergisinin konusuna giren işlemlerin bir kısmı ekonomik, sosyal, kültürel, ilim, bilim ve sağlık gibi alanları desteklemek amacıyla vergiden istisna edilmiştir.

3065 sayılı KDV Kanunu 2 Kasım 1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak 01.01.1985 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Kanun gerekçesinde ihracat istisnasına ilişkin;

“Türk ekonomisinin en önemli sorunlarından birisi de ihracatın ve bunun içinde sınai ürün payının artırılmasıdır. KDV uygulamasında ihracattan vergi alınmayacaktır. Bununla da yetinilemeyecek, ihracatçının alışları sırasında ödediği KDV kendisine iade edileceğinden, ihraç malları üzerindeki vergi yükü tamamen kaldırılmış olacaktır.

Bugün ihracatta karmaşık bir vergi iadesi mekanizmasıyla yürütebilen işlemler, KDV uygulamasında kendi kendine işler duruma gelecek, ihraç malları; vergi yükünün tümünden kaldırılmasının sağlayacağı imkânlar oranında ve KDV uygulaması ile kendiliğinden işleyen bir vergi mekanizması içerisinde, uluslararası ticarete daha çok rağbet gücüne kavuşmuş olacaktır. Bugünkü vergi iadesi uygulaması ile götürü oranlara göre yapıldığından gerçek durumu yansıtmaktan uzak bulunmaktadır.

⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.30-2094 sayılı özelgesi

⁸ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.04.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 8-1460 sayılı özelgesi

⁹ Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.08.2013 tarih ve 75497510-130[29-2013-05]-41 sayılı özelgesi

¹⁰ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-2666 sayılı özelgesi

KDV uygulamasında, ihracatçının ihraç ettiği mallar için ödediği KDV gerçek tutarı üzerinden indirim konusu yapılacak ve bu suretle, yatırımları, genel giderler, alış ve satış giderleri dolayısıyla katlanılan vergilerin de geri verilmesi sağlanarak vergi yükünün tamamen ortadan kaldırılması imkânı yaratılacaktır."

şeklinde açıklamalara yer verilmiştir.

Öte yandan İhracat Yönetmeliği'nin 15'inci maddesinde yanma, çalınma gibi haklı ve zorunlu nedenlerle alıcısına teslim edilemeyen mallara ilişkin ihracat taleplerinin, durumu gösteren belgelere dayanılarak Müsteşarlıkça (İhracat Genel Müdürlüğü) sonuçlandırılacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre İhracat Yönetmeliği'nin 15'inci maddesi ile KDV Kanunu'nun gerekçesi birlikte değerlendirildiğinde mükellefler tarafından yurtdışına gönderilen malların Türkiye Cumhuriyeti sınırlarından çıkması yapılan işlemin ihracat olarak nitelendirilmesi için yeterli olup malın karşı tarafa varmasının şart olmadığı anlaşılmaktadır. Vergi idaresinin de bu duruma dayanarak ihraç edilen diğer bir ifade ile gümrük sınırlarından çıkan ancak alıcısına ulaşmadan zayı olan mala ilişkin yüklenilen vergilerin iade edilebileceğini ifade etmiştir.

4.3- Verilen Özelgelere İlişkin Çelişkiler

Vergi idaresinin ihraç edilen ürünün zayı olması halinde yüklenilen vergilerin iade edilebileceğine ilişkin çeşitli tarihlerde verdiği özelgelere tamamen katılmak elde değildir. Nitekim bu şekilde gerçekleşmeyen bir işleme ilişkin yüklenilen bir verginin iade edilmesi bir takım çelişkileri de beraberinde getirmektedir.

Bu çelişkilerden ilki KDV Kanunu'nun 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 katma değer vergisinin indirilemeyeceği belirtilmiştir. Daha

önce de ifade edildiği üzere iade hakkı doğuran işlemler için yüklenilen KDV, öncelikle indirim konusu yapılır ve indirimle giderilemeyen bir miktarın kalması halinde, kalan tutar iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönemde iade edilecek KDV olarak dikkate alınabilir. Ve KDV Kanunu'nun 30/c maddesinde de deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere zayı olan mallara ilişkin KDV'lerin indirilemeyeceği belirtilmiştir. Nitekim verilen özelgelere zayı olan malların 30/c maddesinde belirtilen deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olan mal kapsamında olmadığı anlaşılmıştır.

Zayı mala ilişkin 60 No.lu KDV Sirkülerinin 8.1.3 bölümünde; *"KDV sisteminde alış belgelerinde gösterilen verginin indirilmesi, bu malların satışı sırasında mala eklenen değer vergilendirileceği düşüncesine dayanmaktadır. 1 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde, zayı olan mallar için satış ve dolayısıyla yaratılan bir katma değer olmayacağından, bu mallara ilişkin alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesinin, zayı olan mallar üzerindeki vergi yükünü tamamen ortadan kaldıracaktır; bu nedenle, Kanunun 30/c maddesi uyarınca zayı olan malların alış vesikalarında gösterilen KDV nin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği belirtilmiştir."* ifadesine yer verilmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 26.04.2012 tarih ve B.07.1.Gİ-B.4.34.16.01-KVK 8-1460 sayılı özelgede Belçika'ya ihraç edilen malların müşterisinin iflas etmesi nedeniyle Belçika Gümrüğünden çekilemediği ve Belçika Gümrüğünde yakılarak imha edildiği belirtilmiş olup vergi idaresi söz konusu ürünlerin Belçika Gümrüğü tarafından imha edildiğine ilişkin bu ülke mevzuatına göre düzenlenen belgeler esas alınmak suretiyle takdir komisyonu tarafından verilecek karar doğrultusunda

da zayi mal kapsamında değerlendirilebileceği ve ihracat dolayısıyla yüklenilen KDV'nin iade alınabileceği ifade edilmiştir.

Vergi idaresi tarafından mükellefe verilen bu özelgede malların zayi olduğu kabul edilmekte ve maliyet bedelleri üzerinden zarar kaydedileceği ifade edilmektedir. Ancak zayi olan bu mal nedeniyle yüklenilen KDV'lerin KDV Kanunu'nun 30/c maddesi hükmü gereğince indirim konusu yapılmaması gerekmektedir. Nitekim özelgede geçen zayi olma durumu "deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar" kapsamında olmadığından KDV hesaplarının genel hükümler çerçevesinde düzeltilmesi gerekmektedir. Ancak vergi idaresi tarafından verilen özelgede işleme ilişkin yüklenilen KDV'lerin iade alınabileceği ifade edilmiştir.

Mükellefe iade edilmesi gereken verginin öncelikle indirilebilir bir nitelikte olması gerekmektedir. KDV Kanunu'nun 30'uncu maddesi hükümlerine göre indirilemeyen bir verginin mükellefe iade de edilmemesi gerekmektedir. Daha önce verdiğimiz örneği hatırlamak gerekirse KDV Kanunu'nun 30/d maddesine göre tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklâm giderleri gelir ve kurumlar vergisi açısından indirimi kabul edilmediğinden bu harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV'ler de indirim konusu yapılamaz. Kaldı ki imal edilen tütün ve tütün mamullerinin yurtdışına ihraç edilmesi halinde de indirimine izin verilmeyen KDV'lerin iadesi de yapılmayacaktır. *Çünkü Kanuna göre indirimine izin verilmeyen bir verginin iadesinin yapılmaması gerekmektedir.*

Bu şekilde vergi iadesinin yapılması durumunda ortaya çıkacak olan ikinci çelişki ise ihracatın amacına ulaşmaması durumudur. İhracatın ülke ekonomisi için en önemli katkısı döviz girdisi sağlamasıdır. Sağlanan döviz girdisi ile beraber dış ticaret dengesi de pozitif yönde bir etki göstermektedir. Ancak malların bu şekilde zayi olması durumunda tahsil edilecek bir alacaktan

dolayısıyla da döviz girdisinden bahsedilemeyeceği ise açıktır. Nitekim vergi idaresi tarafından verilen özelgede de ihracata ilişkin herhangi bir tahsilatın yapılamayacağı anlaşılmaktadır.

Öte yandan 04.09.2018 tarih 30525 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğe (İhracat Bedelleri Hakkında Tebliğ) göre ihracat bedellerinin yapılacak her ihracatı müteakip 180 gün içinde yurda getirilmesi gerekmekte olup söz konusu tebliğde zayi olan mallara ilişkin herhangi bir açıklama yapılmamıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği ifade edilmiş olup bu aşamada döviz alındı belgeleri mükellefler için birer delil niteliğindedir.

Geçmiş dönemlerde bazı mükelleflerin çürümüş sebzeleri kamyonlara yükleyerek sınırdan geçirip döktükleri gerçekte satılmadığı ve ortada herhangi bir ihracatın olmadığı buna rağmen KDV iadesi talebinde bulundukları görülmüştür.

Vergi idaresi verdiği özelgede malların gümrükten çıktığı için ihracat işleminin gerçekleştiği ve dolayısıyla yüklenilen KDV'nin iade edilebileceğini ifade etmesi yine başka çelişkiye de neden olmaktadır. Diğer bir ifade ile vergi idaresi KDV açısından işlemin tamamlandığını ifade etmiştir. Vergi idaresi bir taraftan işlemin tamamlandığını kabul edip diğer taraftan da zayi olan malların takdir komisyonu kararı ile maliyet bedeli üzerinden zarar yazabileceğini belirtmiştir. Vergi idaresi burada işlemin tamamlandığını kabul etmesi halinde mal satıcı açısından değil alıcısı açısından zayi olması gerekmektedir. Kaldı ki bu şekilde işlem tesis edilebilmesi için alıcı ile satıcı arasındaki sözleşmeye de bakılması gerekmektedir. Örneğin malı satıcının işyerinde teslim alan alıcı kendi aracıyla malı ihraç etmesi halinde (malın gümrükten çıkması halinde beyannameler satıcı adına düzenlenecektir) malın zayi olması durumunda KDV iadesinin durumu ne olacaktır?

Burada malların alıcı tarafından Türkiye’de teslim alınarak kendi aracıyla yurt dışına çıkarılması ihracat istisnası uygulaması bakımından engel teşkil etmemektedir. Nitekim KDV Kanunu’nun 12’nci maddesinin birinci fıkrasının b bendinin son cümlesinde teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesinin durumu değiştirmeyeceği ifade edilmiştir. Öte yandan satış işleminin gerçekleşmesi halinde nakliye meydana gelen olumsuzluklardan alıcının sorumlu olması varsayımında da işlem değişmeyecektir.

Buna göre satıcı tarafından gönderilen mal gümrük sınırından çıkmadan önce zayı olması halinde KDV Kanunu’nun 11 ve 12’nci maddelerinde belirtilen şartlar sağlanamadığından yapılan işlem ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmeyecek olup yapılan işlem yurt içi teslim kapsamında değerlendirilecektir. Nitekim zayı olan mal satıcı değil alıcı açısından zayı olmuştur. Öte yandan aynı mal gümrük sınırını geçtikten sonra zayı olması halinde yapılan işlem ihracat istisnası kapsamında değerlendirilecek olup yine satıcı mükellef açısından zayı bir maldan bahsedilemeyecektir.

Özetle yapılan ihracata ilişkin satış işleminin gerçekleşmesi halinde malın zayı olması satıcı değil alıcı açısından hüküm ifade etmesi gerekmektedir.

5- İHRAÇ EDİLEN MALIN ZAYI OLMASI DURUMUNA İLİŞKİN DEĞERLERDİRME

3065 sayılı KDV Kanunu’nun 11’inci maddesine göre ihracat teslimleri vergiden istisna edilmiş olup bu işlem nedeniyle yüklenilen vergiler indirilebilir olması ve indirim yoluyla telafi yapılamaması halinde mükelleflere iade edilir.

Mükellefler tarafından ihraç edilen malların alıcısına ulaşmadan zayı olması halinde yüklenilen KDV’lerin iade edilebilirliği yapılan işlemin

mahiyetine göre farklılık arz edecektir.

İhraç edilen ürünün gümrükten çıkmadan önce zayı olması halindeki duruma ilişkin idarenin görüşüne katılmaktayız. Mal zayı olduğundan KDV Kanunu’nun 11 ve 12’nci maddeleri kapsamında ihraç edilen bir maldan bahsedilemeyeceğinden mükelleflere yüklenilen KDV’lerin iade edilmemesi gerekmektedir. Ancak zayı olan malın satıcı tarafından zarar yazılıp yazılmayacağı durumunun da araştırılması gerekmektedir. Nitekim nakliye sırasında mala gelecek bir zarardan satıcı değil de alıcı sorumlu ise ve zarar bedelini alıcı sigortadan tahsil edecekse buna karşın malın bedeli satıcıya ödendi ise satıcı bakımından zayı maldan bahsedilemeyecektir. Dolayısıyla aralarındaki anlaşma gereği malın nakliyesine başlamakla birlikte satıcının sorumluluğu bitiyorsa; nakliye sırasında malın zayı olması halinde sorumluluk alıcıya ait olacaktır. Sorumluluğun alıcıda olması halinde de satıcı zayı mal kapsamında herhangi bir işlem yapmayacaktır. Ancak satış işleminin gerçekleşmemesi diğer bir ifade ile malın zilyetliğinin devredilmeden önce zayı olması halinde alıcı tarafından zayı olan mallar maliyet bedeli üzerinden zarar yazılabilir.

Gümrük sınırını geçtikten sonra malların zayı olması durumunda da öncelikle malın zilyetliğinin araştırılması gerekmektedir. Malların gümrükten geçtikten sonra satış işleminin tamamlandığı durumlarda satıcı açısından KDV Kanunu’nun 11’inci maddesindeki ihracat istisnası hükümleri geçerli olacaktır. Nitekim ihraç malının zayı olması satıcı değil alıcı açısından hüküm ifade edecek olup satıcının herhangi bir düzeltme yapmasına gerek yoktur. Bu durumda yüklenilen KDV satıcı tarafından genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacak indirim yoluyla giderilemeyen bir verginin olması halinde kendisine iadesi sağlanacaktır.

Öte yandan malların alıcına teslim edilmek üzere anlaşılan durumlarda nakliye sırasında meydana gelen zararlardan satıcının sorumlu

olması ve malı aynen temin etmekle sorumlu tutulması durumunda malların zayı olması durumu bu sefer satıcı için hüküm ifade edecektir. Nitekim KDV'nin mantığında bir işlemin vergilendirilmesi için malın zilyetliğinin de devredilmesi gerekmektedir. Bu şekilde zayı olan bir malın zilyetliğinin devrinden bahsedilemeyeceğinden takdir komisyonu kararının olması şartıyla malın maliyet bedeli zarar olarak kaydedilebilir.

İhraç edilmek üzere yurt dışına gönderilen malların gümrük sınırını geçtikten sonra zayı olması ve satıcı mükellefin bunu zarar yazması beraberinde bir sorunu ortaya çıkaracaktır. Nitekim Vergi idaresi tarafından verilen özelgede zayı olan malın maliyet bedelinin zarar yazılacağı ifade edilmiştir.

Belindiği üzere gelir ve kurumlar vergisi açısından tahakkuk ilkesi geçerli olup malın bedelinin tahsili şart değildir.

Özelgede belirtilen olayı örnekleme yöntemi ile anlatırsak mükellef kurum 40.000 TL maliyeti olan tekstil ürününü Belçika'ya 50.000 TL üzerinden ihraç etmiştir. Mükellef elde ettiği bu kazancı fiili ihracatın gerçekleştiği dönemde beyan etmesi gerekmektedir. Mükellef kurumun bu kazancını beyan ettiği varsayımı altında (veya gelir hesaplarıyla ilişkilendirdiği) vergi idaresi tarafından verilen özelge gereğince maliyet bedelini zarar yazması gerekmektedir. Ancak dikkat edileceği üzere mükellefin gelir hesaplarıyla ilişkilendirdiği tutar 50.000 TL olmasına rağmen zarar yazılan tutar maliyet bedeli olan 40.000 TL olup aradaki fark olan 10.000 TL vergilendirilmiş olacaktır. Bu husus da elde edilmeyen bir kazancın vergilendirilmesi durumunu ortaya çıkaracaktır.

Öte yandan mükellef kurum tarafından yapılan 50.000 TL'lik satışın iptal edilmesi halinde ise gerçekleşmeyen bir işlem dolayısıyla mükellefe vergi iadesi yapılacağı durumunu ortaya çıkartmaktadır. Bu durum ise KDV iadesi açısından sorun teşkil etmektedir. Nitekim KDV Tebliğinin IV.A bölümünde yer alan "İade Tutarının Hesabı

ve İadeye Dayanak İşlem ve Belgeler" başlıklı bölümde, bir vergilendirme döneminde iade konusu yapılabilir KDV'nin (azami iade edilebilir vergi), kural olarak o dönemdeki iade hakkı doğuran işlemlere ait bedelin (% 18)'i (genel KDV oranı) olarak hesaplanan miktardan fazla olamayacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre yurt dışına yapılan satışın iptali azami iade edilebilir verginin sıfır olarak hesaplanmasına neden olmaktadır.

Vergi idaresi tarafından verilen özelge her ne kadar KDV Kanunu'nun 11'inci maddesinin getiriliş gerekçesine uygun olsa da zayı olduğu kabul edilen bir mal dolayısıyla yüklenilen vergilerin indirimini ve iadesini kabul etmek başta KDV Kanunu'nun 30'uncu maddesi olmak üzere KDV sistematığına aykırı olacaktır.

Yurt dışına ihraç edilen malların zayı olması durumunda ihracatçının KDV iadesi alabilmesi için zayı mal kapsamında işlem yapmaması gerekmektedir. Dolayısıyla *ihracatçılar tarafından yurt dışına yapılan satış işlemi gerek KDV gerekse gelir/kurumlar vergisi açısından tamamlanmış varsayılabilir. Ve mükellefler söz konusu alacakları için VUK'un 322 ve 323'üncü maddelerinde sayılan şartların sağlanması halinde karşılık ayırmabilecekler veya zarar yazabileceklerdir. Nitekim bu şekilde işlem yapılması yukarıda yer alan örnekte belirtildiği üzere kar-zarar sıfırlanmasını sağlayacaktır. (maliyet bedeli yerine satış hasılatının zarar yazılması)*

Öte yandan ihraç edilmek üzere yurt dışına gönderilen malların zayı olması ve satıcının bu kapsamda işlem yapması halinde ise KDV iadesinin yapılmaması gerekmektedir.

SONUÇ

Katma değer vergisi alım satıma konu edilen mal üzerinden yaratılan katma değeri vergilendiren bir sistematığa sahiptir. Alım satıma konu edilen mal üzerinden yaratılan katma değer vergilendirilmesi esas olduğundan mükellefler

tarafından alış sırasında ödenen KDV'ler satış dolayısıyla hesaplanan KDV'den mahsup edilir. Bu yolla sadece yaratılan katma değer vergilen- dirilmiş olur. Zayi olan mallar alım satıma konu edilemeyeceğinden herhangi bir katma değer yaratması imkanı yoktur dolayısıyla bu alışlar nedeniyle yüklenilen vergilerin indirim konusu yapılmaması gerekmektedir.

Bir işlemin vergiden istisna edilmesi ile ver- giye tabi olmaması durumları tamamen birbirin- den farklıdır. Bir işlemin vergiden istisna edile- bilmesi için öncelikle verginin konusuna girmesi gerekmektedir. Öte yandan yüklenilen vergilerin de indirim konusu yapılabilmesi için KDV'ye tabi işlemler nedeniyle yüklenilen vergilerden oluş- ması gerekmektedir. Nitekim KDV Kanunu'nun 30'uncu maddesinde indirilemeyecek KDV'ler sayılmış olup deprem, sel felaketi ve Maliye Ba- kanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Yurt dışına ihraç edilen malların zayi olması halinde yapılan işlemin ihracat olarak kabul edil- mesi halinde satıcı açısından zayi mal hükümleri- nin uygulanmaması gerekmektedir. Nitekim zayi olan bir mal nedeniyle yüklenilen vergilerin indi-

rimi kabul edilmediğinden iadesinin yapılması da mümkün değildir.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- KDV Genel Uygulama Tebliği
- İhracat Yönetmeliği
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.03.2019 tarih ve 39044742-130 [Özel- ge]-E.227767 sayılı özelgesi
- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 08.01.2007 ta- rih ve B.07.1.GİB.0.01.55/5511-2510-1051 sayılı özelgesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlı- ğı'nın 23.11.2011 tarih ve B.07.1.Gİ- B.4.34.17.01-KDV.30-2094 sayılı özelgesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlı- ğı'nın 26.04.2012 tarih ve B.07.1.Gİ- B.4.34.16.01-KVK 8-1460 sayılı özelgesi
- Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.08.2013 tarih ve 75497510-130[29- 2013-05]-41 sayılı özelgesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlı- ğı'nın 22.08.2012 tarh ve B.07.1. GİB.4.34.19.02-019.01-2666 sayılı özelgesi