

## **TİCARİ FİRELERE İLİŞKİN YÜKLENİLEN KDV'LERİN İHYASI HUKUKA AYKIRIDIR**

### **Konu nedir?**

Maliye Bakanlığı'nın KDVK Md. 30/c'de düzenlenen "zayi mallar" ile ilgili görüş değişikliğini içeren 113 Seri No.lu KDV Genel Tebliğini yayınlaması; miadı dolan, iradi ya da gayri iradi ziyaa uğrayan veyahut fire olan mallara nasıl uygulanacağı konusunda çok sayıda belirsizliği beraberinde getirdi.

Sözkonusu 05.12.2009 tarihli, 27423 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 113 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde kullanım süresi geçen veya kullanılamayacak hale gelen mallara ilişkin yüklenilen KDV'nin ihya edileceği, Genel Tebliğin (E) bölümünde şu şekilde açıklanıyor:

### **"E- KULLANIM SÜRESİ GEÇEN VEYA KULLANILAMAYACAK HALE GELEN MALLARA İLİŞKİN YÜKLENİLEN KDV HAKKINDA YAPILACAK İŞLEM**

*Gelir İdaresi Başkanlığına intikal eden olaylardan; mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin olarak stoklarında mevcut olan ancak kullanım süresi geçen veya bir başka nedenle kullanılamayacak durumda olan malların, ilgili mevzuat uyarınca teşkil edilen resmi komisyonlar veya Takdir Komisyonu huzurunda imha edilmesi durumunda, bu mallara ilişkin yüklenilen KDV'nin indirilip indirilemeyeceği hususunda tereddüde düşüldüğü anlaşılmıştır.*

*KDV kanununun (30/c) maddesinde; deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep 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 kullanılamayacak hale gelen ve imha edilen mallar, zayi olan mal mahiyetinde olduğundan mükelleflerce bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin*

*indirim konusu yapılması da mümkün bulunmamaktadır.*

*Bu çerçevede, 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."*

Sözkonusu Genel Tebliğin ilgili kısımlarının iptali için Danıştay 4. Daire nezdinde açılan davada yürütmenin durdurulması talebi reddedildi, dahası bu talebe ilişkin itiraz da Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunda ayrıca reddedildi.

Keza, anılan Genel Tebliğin yayınından sonra bu konuda açılan birtakım davalarda Vergi Mahkemelerinin kararları İdare lehine oldu.

Danıştay 4. Daire, yukarıdaki iptal davasında nihai kararını henüz vermedi ama kararın İdare lehine verilme ihtimalinin yüksek olduğu görülmektedir.

Genel Tebliğin konusunu oluşturan kullanım süresi geçen veya kullanılamayacak hale gelen mallara ilişkin yüklenilen KDV'nin ihya edilmesi hususundaki düzenlemeyle ilgili verilecek bu kararın fireleri kapsayıp kapsamadığı hususu ile henüz belirsiz. Bu durum ancak, bu konuda açılacak bir davada verilecek kararlarla ortaya çıkabilecek. Yine, de mevcut koşullarda, Tebliğin ifadesi ile "Kullanım Süresi Geçen veya Kullanılamayacak Hale Gelen Mallara İlişkin Yüklenilen KDV"nin şimdilik anılan düzenlemede ifade edildiği gibi "imha (zayi) tarihini kapsayan vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırına dahil edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir".

Bu görüşleri hukuka uygun bulmayan Mükellefler elbette bu yöndeki uygulamalarda ihtirazi kayıt vererek konuyu davaya taşıyabilirler veya haklarında bu yönde bir tarhiyat yapılana kadar bu açıklama doğrultusunda işlem yapmamayı tercih edebilirler.

Sirkülerimizin konusunu, 113 Seri No.lu Genel tebliğin kapsamından ziyade 57 No.lu KDV Sirkülerinin firelerle ilgili açıklamaları oluşturduğundan, bu noktadan sonraki açıklamalarımız fireler özelindedir.

113 Seri No.lu Genel tebliğin fireler özelinde açıklama yapmamış olması karşısında, Genel tebliğin yayınlandığı 2009 yılı Aralık ayından itibaren mükellefler Bakanlığa firelerle ilgili çok sayıda soru yöneltilince, yukarıdaki Genel Tebliğden yaklaşık 6 ay kadar sonra 23.06.2010 tarihinde Bakanlıkça 57 No.lu KDV Sirküleri yayımlandı ve zayi mallar ile fireler hakkında iki ayrı açıklama yapıldı. Sirkülerin firelerle ilgili açıklaması şöyle:

### **“5.3. Fire Sonucu Meydana Gelen Kayıplar**

*Fire, bir malın imalat sürecinde veya tüketiciye arzına kadar kendi doğal akışı içinde uğradığı fiziksel kayıp olarak tanımlandığından, imalat sırasında veya sonrasında meydana gelen firelerin zayi olan mal kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu durumda, daha önce indirim konusu yapılan KDV nin de düzeltilmesine gerek yoktur. Ancak, yasal düzenleme veya ilgili mesleki kuruluşlar tarafından belirlenen fire miktarını aşan kayıplara ilişkin giderlerin, Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indiriminin kabul edilmemesi halinde, bu giderler dolayısıyla yüklenilen KDV nin de indirim konusu yapılması mümkün değildir.*

*Örneğin;*

*- Akaryakıtın depolanması sırasında ortaya çıkan ve ilgili kuruluşlar tarafından belirlenen oranlar dahilindeki kayıplar,*

*- Balık çiftliklerinde balık üretimi esnasında pazarlama aşamasına ulaşıncaya kadar geçen*

*süreçte, balık üretim ve besleme firesi olarak oluşan balık ölümleri,*

*- Tavuk çiftliklerinde, üretimin doğal sonucu oluşan kayıplar,*

*- Hazır giyim eşyası dikiminde veya ayakkabı yapımında üretim sürecindeki kesme, biçme, dikme gibi işlemlerin doğal sonucu olarak ortaya çıkan kayıplar,*

*fire olarak değerlendirilmekte olup, bunlara ilişkin yüklenilen KDV indirim konusu yapılabilecektir.”*

Sirküler açıklaması fire tanımıyla başlıyor ve firenin; “bir malın imalat sürecinde (“imalat firesi”) veya tüketiciye arzına kadar (“ticari fire”) kendi doğal akışı içinde uğradığı fiziksel kayıp olarak tanımlandığı ifade edilerek **imalat sırasında** veya **sonrasında** meydana gelen firelerin **zayi olan mal** kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığı, bu nedenle daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin de (zayi mallardaki gibi) düzeltilmesine gerek olmadığı izahatı ile devam ediyor.

Hatta devamında; yasal düzenleme veya ilgili mesleki kuruluşlar tarafından belirlenen fire miktarını aşan kayıplara ilişkin giderlerin, Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indiriminin kabul edilmemesi halinde, bu giderler dolayısıyla yüklenilen KDV'nin de indirim konusu yapılmasının mümkün olmadığı ifade ediliyor.

113 Seri No.lu KDV Genel tebliğinde kavranmayan fireler özelinde 57 No.lu KDV Sirküleri ile yapılan bu açıklamalar; hem imalat firelerini ve hem de ticari fireleri kapsamakta olup firelere isabet eden KDV'nin indirilebilirliği yasal düzenleme veya ilgili mesleki kuruluşlar tarafından belirlenen fire miktarını aşmamak kaydıyla hem imalat ve hem de ticari fireler için geçerlidir.

Sirkülerin devamında verilen ilk örnek ticari fireye, diğerleri imalat firesine ilişkindir.

### **Firelere İlişkin KDV İhya Edilmeli Mi, Edilmemeli Mi?**

Konunun çetrefilli hal aldığı nokta; “ticari fireler” ile “zayi mallar”ın birbirinden ayrıştırılmasının güçlüğü. Aslında zayi malların KDVK Md. 30/c çerçevesinde KDV ihyası gerektirdiği ama firelerin gerektirmediği konusunda bir ihtilaf yok. İhtilaf; hangi kaybın bu kapsama girdiği yani KDVK Md. 30/c çerçevesinde zayi mal olarak kabul edilmesi gerektiğinde.

Bu noktada ciddi bir tanım ve kavram karmaşası var ve mevcut anlayışa göre örneğin aynı mal aynı anda hem fire ve hem de zayi mal olabiliyor! Bu ihtilafın çözülebilmesi için bir malın ne zaman fire, ne zaman zayi mal, ne zaman miadı dolan mal, ne zaman kullanılmayacak hale gelen mal olduğunun kesin çizgilerle ayrıştırılması gerekiyor. Bu ayrıştırma yapılmadığı sürece, KDV ihyasının gerekip gerekmediği tartışması da sonuca ulaşamayacak.

Hukuken firelere isabet eden KDV'nin ihyasının gerekmediğini düşünen mükellefler, yukarıda zayi mallar konusunda değindiğimiz gibi, haklarında bu yönde bir tarhiyat yapılana

kadar herhangi bir ihya işlemi yapmamayı tercih edebilecekleri gibi, bu konuda KDV'yi ihya edip ihtirazi kayıtla beyan ederek dava yoluna da gidebilirler.

Herhangi bir işlem yapmamanın avantajı bu yönde hiçbir maliyete katlanmamak ve bu ihtilafın hukuken çözümlenmesini takiben gerekli adımları atmak iken dezavantajı da olası bir cezalı tarhiyatta ceza ve faiz ödeme riskini göze almaktır. Diğer yandan bu tür bir tarhiyatta uzlaşma ve dava olanakları dikkate alındığında mevcut koşullar altında bu ceza ve faiz riskinin göze alınabileceği görünmektedir.

Mükelleflerin bu konuyu ihtirazi kayıt ve dava konusu yapması durumunda ise ceza ve faiz riski bertaraf edilmekte, bunun yerine ihya edilen KDV'nin ödenmesi maliyetine ve ayrıca davanın takibi zaman ve para maliyetine katlanılmaktadır.

Mükellefler, kendi özel durum ve tercihlerine göre, sözkonusu KDV'yi itirazsız ödeyebilirler veya yukarıda kısaca değindiğimiz iki yol olan herhangi bir işlem yapmamayı veya ihtirazi kayıtla beyanda bulunarak dava açmayı tercih edebilirler.

Detaylı bilgi için:

**Çetinkaya Hukuk Bürosu** | [www.cetinkaya.av.tr](http://www.cetinkaya.av.tr) | **Ofis Tel:** +90 212 212 99 55 | **Fax:** +90 212 212 79 71

Av. Oğuz ÇETİNKAYA | [oguzcetinkaya@cetinkaya.av.tr](mailto:oguzcetinkaya@cetinkaya.av.tr) | Mecidiye Cad. Cevher Apt. No: 3/6 Mecidiyeköy 34387 Şişli - İstanbul

Av. Ali Özgür KARA | [aliozgurkara@cetinkaya.av.tr](mailto:aliozgurkara@cetinkaya.av.tr) | Mecidiye Cad. Cevher Apt. No: 3/6 Mecidiyeköy 34387 Şişli - İstanbul

Stj. Av. Sezer ÇİMEN | [sezercimen@cetinkaya.av.tr](mailto:sezercimen@cetinkaya.av.tr) | Mecidiye Cad. Cevher Apt. No: 3/6 Mecidiyeköy 34387 Şişli - İstanbul