

# KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU'NUN RUHU:

## İndirim Müessesesi ve Verginin Yansıması

Memduh ASLAN, Yard. Doç. Dr.

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

Ankara - İzmir, 06.07.2012

*“Bir tek neden göstermek yetmez; Birkaçını vermeli, bir teki doğru da olsa”*

Lucretius (MÖ 99 - MÖ 55)

### I. Vergi Kanunlarının “Ruhu” ve Yorumda Dikkate Alınması

Vergi Usul Kanunu, *“Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.”* hükmünü içermekle (md. 3/A), genel, nesnel ve soyut (vergi) kanun hükümlerinin somut, özel ve öznel “olay”a nasıl uygulanacağını işaret etmektedir.

Burada “olay” kavramını, sözlük anlamı ile değil, Kanunun *“Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.”* (md. 19) yolundaki hükümden hareketle, *“nasıl bir vergisel bir sonuç doğurduğu konusunda yargıya varılması gereken unsurlar bütünü”* olarak kullanmayı tercih etmekteyiz. O halde, her bir Kanun hükmünün her bir olaya uygulanması, esasen kendiliğinden bir yorumu da içinde barındırmaktadır. Esasen “olay”ın tespitinden sonra, “olay”a uygulanacak hükmün *“ne olduğu”* ve *“ne şekilde”* uygulanacağı düşünsel bir faaliyet olarak yorumu özünde içerir.

İşte Kanun bu amaçla yukarıda alıntı yaptığımız hükmü ihdas etme yoluna gitmiştir: *“Yorum kaçınılmaz bir olgudur, nasıl yapılacağı Kanun ile düzenlenmelidir.”*

Nitekim madde hükmünün gerekçesi; *“...Vergi Usul Kanunu’nda yapılan bu değişiklik tasarısında vergi kanunlarının ne şekilde yorumlanacağı ve uygulanacağını gösterir bir hükme yer verilmesi gerekli görülmüştür. Esasen Türk hukuk alanında ve yabancı memleketlerin vergi hukukunda, yorumlamanın ne şekilde yapılacağını gösteren hükümler kanun maddelerinde açıkça gösterilmiştir. Vergi Usul Kanunu’na vergi kanunlarının ne suretle yorumlanacağı ve bunların ne şekilde uygulanacağı hususunda hüküm vazedilirken, hukuk biliminde uygulanan yorum metodları ve Batı ülkeleri vergi hukukunda yer alan yorumlarla ilgili hükümler incelenmiş ve Bilimsel Yorumlama Metodu’nun vergi kanunlarının bünye ve mahiyetine en uygun bir metot olduğu sonucuna varılmıştır...”* şeklinde olup bu gerekliliğe işaret edildiği gibi, yorumda kullanılması istenen yöntem, *“vergi kanunlarının bünye ve mahiyetine en uygun”* olduğu düşünüldüğünden *“Bilimsel Yorumlama Metodu”* olarak belirlenmiştir.

Yorum, bir düzenlemede mevcut **düşüncenin** değerlendirme yöntemleri kullanılarak **ortaya çıkarılması** işlemidir. Bu işlemde lâfzî, tarihi, sistematik, amaca uygunluk gibi birçok farklı değerlendirme yöntemleri kullanılabilirse de yukarıda tespit ettiğimiz üzere Kanunkoyucu bunlardan ancak bilimsel yorumlama metodunun kullanılmasını gerekçede işaret etmiştir.

Bilimsel yorum, öğretilerde “*bilim insanları tarafından yapılan yorum*” olarak tanımlanmakta ise de tanımın kendisini ifade etmekten uzak olduğu açıktır. Bu nedenle biz tanımı, “*konu olarak seçilen olaydan, gerçeklikten yararlanılarak ve sınanabilir çözümleyici yöntemler kullanılarak düzenli bir bilgi ortaya konmak üzere sonuç çıkarma*” olarak yapmayı tercih etmekteyiz.

Yaptığımız bu tanımı, gerekçesinde vurgu yaptığı halde metninde kavram olarak yer vermeyen Kanunun “*Vergi kanunları lafzî ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzî açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.*” hükmü ile bir arada değerlendirdiğimizde esasen “*vergi hukukunda bilimsel yorum metodunun*” nasıl kullanılacağını da tespit etmiş oluruz. Yani tek başına ne lafız, ne amaç, ne diğer hükümlerle bağlantı ya da diğer bir unsur kullanılmayacak ancak bunların bir arada kullanılması ve birbirlerini doğrulaması / desteklemesi ile sonuca varılmaya çalışılacaktır.

İşte tüm bu unsurlar bir araya getirildiğinde Kanunun ruhu ile uyum varsa uygulanabilir bir sonuç elde edilmiş olacaktır. Ruh ise “*esas*” ve “*öz*” anlamında olup, bu çalışmada Katma Değer Vergisi Kanunu’nun ruhunu yansıtan “*katma değer*” kavramının ayrılmaz bir parçası olarak “*yansıma*” ve “*indirim*” müessesesi üzerinden “*bilimsel yorumlama metodu*”na uygun olma çabası içinde bir değerlendirme yapılacaktır.

## II. Verginin Yansıması

Verginin yansıması, kanuni mükellefi tarafından ödenen bir verginin fiyat mekanizması aracılığı ile kısmen veya tamamen üçüncü kişilere aktarılmasıdır. Verginin yansıması üç aşamada gerçekleşir:

- Verginin Ödenmesi: Verginin herhangi bir şekilde ödenmesi, verginin yansımasını başlatan ilk aşamadır.
- Verginin Vurgusu: Vergiyi ödeyen mükellefin, ödediği vergi nedeniyle baskı altında kalmasıdır.
- Vergiyi Devretme ve Verginin Yayılması: Vergiyi ödeyen ve bu nedenle baskı altında kalan mükellefin fiyat mekanizması aracılığı ile bu yükü başkalarına, onların bir başkasına devretme yoluna gitmesi ile oluşan aşamadır.
- Verginin Yerleşmesi: Sonsuz olarak devam etmesi mümkün olmayan yansıma olayının er geç durması, verginin bir kısmını dahi yansıtmayı başaramayacak bir mükellefin bulunmasıyla sona ermesidir. Kendisine intikal eden vergiyi başkasına devredemeyip üzerinde taşıyan “*verginin hamili (taşıyıcısı)*” olmakta ve bu mükellef üzerinde kalan vergi ise “*vergi yükü*” olarak adlandırılmaktadır.

Vergide yansıma; vergiyi ödeyen, süreklilik ve kanun koyucunun amacı gibi ölçütler kullanılarak,

- Mutlak – Diferensiyel Yansıma,
- İleriye Doğru – Geriye Doğru Yansıma,

- Kanuni – Fiili Yansıma,
- Sınırlı – Sınırsız Yansıma

gibi ayrımlanmakta ise de konunun ayrıntısına bu çalışmada girilmeyecektir. Ancak verginin yansıması ilkesinin esasen vergilendirmede adaletin sağlanması bakımından ödeme gücünün kavranmasının önem taşıması ve bu gücün gelir ve servet gibi iki göstergesi yanında bir üçüncü gösterge olarak da harcamaların temel alınması ile ilgili olduğunu vurgulamakta da yarar bulunmaktadır.

### III. Katma Değer Vergisi, Yansıyan Bir Vergidir

Yukarıda vergi ödeme gücünün kavranması anlamında göstergelerden birinin de harcamalar olduğunu belirtmiştik. Harcamaların vergilendirilmesi ise ya üretim, ya üretimin her safhası ya da tek tek belirtilmiş mal ve hizmetler vergi kapsamına alınmak suretiyle gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır.<sup>1</sup> Nitekim çalışmamıza konu aldığımız Katma Değer Vergisi, harcamalar üzerinden alınan çok aşamalı ve yayılı satış vergisi niteliğinde olup; mal veya hizmetin her el değiştirilmesinde eklenen değer üzerinden tarh edilen bir satış vergisidir. Üretimde kullanılan bütün girdilere ilişkin vergilerin indirim özelliği nedeniyle, vergi tüketim amacıyla yapılan alışlar üzerinde kalmakta; hiçbir istisnanın bulunmaması halinde, toplam matrah, aynı dönemdeki toplam tüketim harcamalarına eşit olmaktadır. Dolayısıyla katma değer vergisi tüketim üzerinde etkili olmaktadır.<sup>2</sup>

Bir ülkede, bir dönemde yaratılan gelir, katma değerler toplamına eşit olacağından, çok genel bir ifade ile verginin en geniş matrahı toplam gelir olmaktadır. Ancak, vergiyi geliri elde eden değil, gelirin elde edilmesine yol açan, yani harcamayı yapan ödemektedir. Teknik olarak geliri elde eden kişi “*vergi taşıyıcısı*”; harcamayı yapan kişi ise “*vergi yükümlüsü*” durumundadır.<sup>3</sup>

Katma değer, kabaca mal veya hizmetin satış bedelinden maliyet değerinin çıkarılması sonucunda kalan kısımdır. Katma değer vergisi (KDV) hesaplanan bu değer (katma değer) üzerinden alınmaktadır.<sup>4</sup>

Katma değer vergisi uygulamasında vergi yükü, mal hareketlerinin her aşamasında yaratılan katma değer ile orantılı olarak sadece o aşamadaki alıcıya yüklendiğinden, vergi yükü ve neden olacağı finansal maliyet gider vergilerindeki kadar fazla olmamaktadır. Dolayısıyla tüketici açısından da mevcut gider vergilerine göre ilave vergi yükleri getirmemektedir.<sup>5</sup> KDV, şekilsel olarak ileriye taşınan, bir mal veya hizmetin satıcıdan alıcının üzerine, üreticiden tüketiciye, genel bir ifade ile arzdan talep üzerine yansıyan bir vergidir.

Danıştay bir kararında, KDV'nin yansıması ile ilgili olarak; “*Malların ve hizmetlerin her üretim ve dağıtım aşamasında tek oranlı olarak alınan bir muamele vergisi niteliğinde olan katma*

<sup>1</sup> Erdoğan ARSLAN, “*Katma Değer Vergisi ve İlgili Yasa Tasarısının Getirdikleri*”, **Vergi Dünyası**, Kasım 1983, s. 1.

<sup>2</sup> Fatih SARAÇOĞLU, “*Katma Değer Vergisinde Oransal Yapı ve Vergi Oranlarında Yapılan Değişikliklerin Tüketim ve Tasarruflar Üzerindeki Etkileri*”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:62, s.67-81.

<sup>3</sup> İzzettin ÖNDER, “*Katma Değer Vergisi*”, **Vergi Dünyası**, Kasım 1984, s. 1.

<sup>4</sup> Bkz. Yılmaz BUDAK, “*Zayıf Olan veya Hasara Uğrayan Mallarda KDV İndirimi*”, **Vergi Dünyası**, Şubat 1995, Sayı: 162.

<sup>5</sup> Veysel ÇAKIR, “*Katma Değer Vergisi ve Fiyat Artışları*”, **Vergi Dünyası**, Kasım 1984, s. 4.

*değer vergisinde esas olan, verginin her aşamada satış bedeli üzerinden hesaplanmasının yanında her üretim ve dağıtım aşamasında yalnızca katma değer vergiye tabi tutulmasıdır. Buna göre vergi oranı, üretilen malın zincirleme her bir aşamasında meydana gelen katma değere uygulanır. Katma değer ise, hammadde veya ara malı olarak üretim faaliyetine dâhil edilen ya da nihai ürün olarak alındığı halde üretim süreci sonucunda yaratılan net değer şeklinde anlaşılmalıdır. Başka bir ifade ile katma değer, üretim faktörlerinin üretim süreci sonunda yarattıkları değerler toplamıdır. Üretim sırasında yüklenilen katma değer vergisi, üretim süreci sonunda elde edilen ürünün teslimi veya hizmetin ifası nedeniyle tahsil edilen katma değer vergisinden indirilebilmektedir.”* tespitini yapmaktadır.<sup>6</sup> Kararda yapılan “katma değer, üretim faktörlerinin üretim süreci sonunda yarattıkları değerler toplamıdır” tanımını / tespitini akılda tutarak devam edelim.

KDVK'nun 29/1. maddesinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinin indirilebileceği, 34/1.maddesinde de, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebileceği hükme bağlandığı dikkate alındığında Danıştay'ın aynı kararında vurgulandığı üzere, “Katma değer vergisinin yansıtılmalı bir vergi olma özelliği” taşıdığı tereddütsüzdür.

#### **IV. Katma Değer Vergisinin Yansıması**

Verginin yansıması, bir çeşit piramit şeması ile de ifade edilebilir. Piramidin katmanları arasında oluşan fark (yaratılan katma değer), bir üst katmandakine ait olurken bu katma değerden alınan vergi Hazine'ye geçmektedir. Her bir katmanda yaratılan vergi, bir üst katmandan gelen ile bir alt katmana giden değerler arasındaki farktır. Piramidin en alt katmanında tüketici vardır ve en üst katmandan itibaren yaratılan katma değer ve dahi bu katma değerlerin toplamından alınmış tüm vergi tüketicinin üzerinde kalır. Dolayısıyla oluşan vergi yükü aynen piramitteki gibi zaman içinde katmanlar arasında bir süre kaldıktan sonra nihayetinde tüketiciye yüklenmiştir. Diğer üst katmandakiler işte bu nedenle bir an önce bir üst katmandan gelen değeri, verginin vurgu etkisiyle alt katmana geçirerek vergiyi devretmek isteyecekler, böylece vergi yaygınlaşacaktır. Tüketici, artık bu değeri devretmek yerine tüketeceğinden vergi bu aşamada yerleşmiş olacaktır.

Nitekim Danıştay,<sup>7</sup> “...bu verginin asıl yüklenicisi nihai tüketici olmakla birlikte katma değer vergisinde vergi indirimi mükellefiyete bağlı bir görev ve hak...”tır tespiti ile mal veya hizmetin nihai tüketicisiye ulaşıncaya kadar geçen süreçteki vergilendirme işlemleri, taraf olanlar (katma değer yaratıcılar) açısından bir görev ve vergi indirimini ise bir hak olarak tanımlamaktadır.

Bu bölümde sonuç olarak, KDV'nin, üretim (ve ticaret) aşamalarında yaratılan katma değer vergilenmesine yönelik bir sistem üzerine kurulu olduğunu, yaratılan katma değer hangi aşamada tüketilmişse verginin mükellefinin o aşamada oluşacağını (her durumda gerçek vergi mükellefinin nihai tüketici olduğunu), sistem içinde öngörülen “indirim” mekanizmasının bu amaca yönelik olduğunu, katma değer üretilen ara aşamalarda verginin bu sayede katma

<sup>6</sup> Danıştay 11. Daire'nin 02.12.1997 tarih ve E:1997/2808 K:1997/4353 sayılı kararı. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) Erişim: 25.06.2012.

<sup>7</sup> Bkz. Dipnot 6.

değer üreten üzerinde kalmasının (yerleşmesinin) önüne geçildiği ortaya çıkmaktadır. Nitekim aynı kararda yer alan, “Katma değer vergisi sisteminin, üretimin her aşamasında yaratılan katma değer vergilendirilmesi temel prensibi göz önünde bulundurulduğunda, ticari faaliyetin konusunu oluşturan emtianın zayi olması halinde üretim ve 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.” gerekçesi, **aşağıda açıklayacağımız çekinceler saklı kalmak kaydıyla** bu durumu somut olarak ortaya koymaktadır.

#### **V. Katma Değer Vergisi’nde Esas Alınan “Destination” (Varış Yerinde Vergileme) İlkesi Dahil, Bu Verginin Yansıyan Bir Vergi Olmasının Doğal ve Zorunlu Sonucudur**

KDV uygulamalarında tanınan bir kısım istisnaların, verginin ekonomik işlevi gereği uygulanmakta olduğu öne sürülebilirse de, mal ve hizmetlerin, nihai anlamda tüketildikleri veya faydalandıkları memlekette KDV’ne tabi tutulmasını ifade eden, K.D.V.nin uygulandığı hemen tüm ülkeler tarafından benimsenen ve “*destination ilkesi*” (varış yerinde vergileme ilkesi) dikkate alındığında, esasen birçok istisnanın biraz da zorunlu olarak uygulandığı ortaya çıkmaktadır.<sup>8</sup>

KDVK’nda (md. 12/1, 12/2) somut örneğini, “*Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır.*” ve “*Hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.*” + “*Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.*” şeklinde ihracata yönelik düzenleme olarak gördüğümüz bu ilkenin sonuçları aşağıdaki gibi oluşmaktadır:

- İthalatın vergiye tabi tutulması (md. 1/2),
- İthalat (md. 16, 21, 47) ve uluslararası taşımacılığın (md. 7, 14, 22) ayrıntılı düzenlemelere konu edilmesi,
- Yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin vergiye tabi tutulmaması (md. 12),
- İhraç işleminde teslimde K.D.V. hesaplatılmaması (md. 11/1-a),
- İhraç edilen malla ilgili olarak yüklenilmiş K.D.V.nin ihracatçıya iadesi (md. 32),
- İhracatçının K.D.V. ödemeksizin mal satın alabilmesini sağlayacak düzenlemeler yapılması (md. 11/1-c),
- Dahilde işleme, hariçte işleme, geçici ithalat ile ilgili özel düzenlemeler olması (md. 16),

Bu bilgiler ışığında, KDVK’nun da, birçok ülkede olduğu gibi varış yerinde vergileme ilkesine dayalı olduğu, teslim ve hizmet ifalarının yurtiçinde yapılması halinde verginin hesaplanması ve indirim müesseselerinin devreye girdiği, zincirleme teslimin koptuğu mal ve hizmetin ülke

<sup>8</sup> Varış ülkesinde vergileme ilkesi Avrupa Birliği’nin üye ülkeler için Birliğin bir direktifi olarak uygulanması zorunlu bir ilkedir. Konu ile tüm ayrıntılar için Bkz. Devlet Planlama Teşkilatı Özel İhtisas Komisyonları, **Türkiye-AT Mevzuat Uyum Sürekli Özel İhtisas Komisyonu Raporları**, Cilt 2 – Vergilendirme Alt Komisyonu, Ankara-1995. Bu rapora <http://ekutup.dpt.gov.tr/ab/uyum/c2b.pdf> web adresinden de ulaşılabilir. Gümrük Birliğinin kurulmasına dayanak oluşturan Ankara Anlaşması ve Katma Protokol ile Türkiye, bu amaca ulaşmayı sağlayacak önlemleri almak yükümünü üstlenmiştir (m.10, 16 ve 7, 44). Bu bağlamda Türkiye gümrük vergilerine eş etkili vergiler uygulamayacak, ayırıcı iç vergileme yapmayacaktır.

dışına çıktığı durumlarda vergileme yapılmadığı ve bu durumda mal teslimi ve hizmet ifası yapanlar açısından indirimle giderilemeyen verginin “fade” müessesesi devreye alınarak telafi edildiği (md. 32) ve aslında tüm bunların, gerçek mükellef olan nihai tüketiciye verginin yansıtılmaması ile ilintili olduğu ortaya çıkmaktadır.

## **VI. Katma Değer Vergisinin Yansıtılmadığı Durumlarda İndirim Mekanizmasına Yönelik Dört Farklı Olasılık Ortaya Çıkmaktadır**

KDVK'nun Üçüncü Kısmı, “*Matrah, Nispet ve İndirim*” başlığı altında düzenlenmiştir. Kanunun gerek tamamı, gerekse bu kısmı dikkate alındığında düzenlemelerin genel anlamda sistematik bir ahenk gösterdiği ortaya çıkmaktadır. Aynı (genel) ahenk, bu Kısmın Üçüncü Bölümü olarak düzenlenen “*İndirim*” hükümlerinde de göze çarpmaktadır. Buna göre temel sistem,

- İndirilebilir (indirilmesi gereken) vergi (md.29),
- İndirilemeyecek vergi (md. 30),<sup>9</sup>
- İstisna edilmiş işlemlerde indirim (md. 32),
- Kısmi vergi indirimi (md 33),

şeklinde. Bunları kısaca inceleyelim.

### **A. İndirilebilir Vergi İndirilmelidir**

Temel kural olan vergi indirimi, “*mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV.den*” (kanunda aksine hüküm olmadıkça) faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebileceklerini öngörmektedir.

- Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV,
- İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen KDV.

Hemen belirtelim ki, madde lafzında “*aşağıdaki vergileri indirebilirler*” şeklindeki ifade sanki bir seçimlik hak tanıdığı izlenimi bırakmakta ise de bizim de katıldığımız genel kabul böyle bir seçimlik hak olmadığı, indirilebilir verginin indiriminin zorunlu olduğu şeklindedir. Zaten Kanun, “*Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez.*” hükmü ile de bunu işaret etmektedir. (md. 58)

Vurguladığımız, “*indirilebilir KDV indirilmelidir*” temel ilkesinin hangi hallerde sapma gösterdiği konusuna geçmeden önce, indirilebilir vergi ile ilgili Kanun (md. 29) lafzındaki;

- “*Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden...*”
- “*...bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça...*”
- “*...faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler*”

<sup>9</sup> Diğer tüm madde başlıklarında “*vergi*” ibaresi varken bu maddede “*Katma Değer Vergisi*” ibaresi kullanılmış olması, sistematik anlamda değilse de, “*yazın*” anlamında küçük bir ahenksizliktir.

ifadelerini kısaca değerlendirelim. İndirimin ilk şartı, mükellefin vergiye tabi işlemler üzerinden bir KDV hesaplamış olması gereğidir. Vergiye tabi işlemler, “*Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler*” başlığı altında Kanunda (md. 1) tanımlanmıştır. Buna göre, mükellef vergiye tabi bir işlem (teslim ve ifa) (md. 2, 3, 4, 5) yapmamış ise indirim mekanizması çalışmayacaktır. Aynı cümleden devamla, vergiye tabi bir işlem var ancak örneğin istisna uygulaması (ihracat istisnası olarak somutlanabilir) nedeniyle hesaplanan bir KDV yok ise indirim mekanizması çalışmayacak izlenimi doğmakta ise de bunun cevabı izleyen maddelerde verilmektedir.

İkinci şart, indirimin Kanun ile yasaklanmamış olmasıdır. Ayrıntıya aşağıda girmek üzere, bunu başta indirilemeyecek vergi olarak kategorize ettiğimizi hatırlatalım.

Bu iki şart mevcut ve kayıt düzeni ile belgelendirme usulüne uygun ise ilk sınıflandırmaya göre işlem yapılacak ve “*indirilebilir vergi mutlaka indirilmelidir*” kuralı uygulanacaktır. Başka bir deyişle, indirilmesi gereken vergi (özellikle devreden indirilecek KDV.nin çok olduğu/eritilemediği iddiasıyla) örneğin gider yazılamayacaktır. Verginin yasama özelliği bunu gerektirmektedir.

## **B. İndirilemeyecek Vergi**

Sınıflandırmada ikinci grup, indirilemeyecek vergi veya indirimi yasaklanan vergidir. Kanuna göre (md. 30) aşağıdaki vergiler mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez:

- Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi,
- Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,
- 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,
- Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi.

Madde lafzında önce, “...mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden” söz edilip hemen akabinde “*Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası...*” ifadesinin kullanılmış olmasının yarattığı çelişki bir kenara konulursa maddenin verginin yansımadığı hallerde indirimi yasaklaması yanında “*başka gerekçelerle*” de bu yola gittiği görülmektedir.

Zayi olan mallara ait verginin indiriminin yasaklanmış olması, malın zayi olması nedeniyle el değiştiremeyeceği ve dolayısıyla verginin yansımasının mümkün olmadığı gerekçesine dayalıdır. Ancak bu gerekçe; deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olan mallar için indirimin neden yasaklanmadığını açıklayamamaktadır ki burada olsa olsa sosyo-ekonomik gerekçeler dayanak gösterilebilir.

Yine örneğin bazı istisnalar hariç binek otomobil alışlarında verginin indiriminin yasaklanması, verginin yansması ilkesi ile ilgili değilken, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen verginin indiriminin yasaklanmış olması, mükellefin faaliyeti ile ilişkilendirilemediğinden giderin kabul edilmediği bir durumu kapsadığından, KDV anlamında yine verginin yansması ilkesi öne sürülebilir.

Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV'nin indirimine yönelik yasaklamaya ise yine bir üst başlıkta belirttiğimiz üzere ayrıca aşağıda değineceğiz

### **C. İstisna Edilmiş İşlemlerde İndirim**

Kanun, indirimin yasaklandığı halleri düzenlerken (md. 30), *“Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi”*nin de bu yasaklama içinde olduğunu öngörmüştür.

Bu durumda ayrı bir başlık olarak ele aldığımız *“İstisna Edilmiş İşlemlerde İndirim”* konusunu düzenleyen 32. madde ile yasaklamayı getiren 30. madde arasında bir çelişki mi vardır?

Kanunun 32. maddesi; *“Bu kanunun 11, 13, 14, 15 inci maddeleri ile 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi 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.”* şeklinde olduğuna göre, cevabımız hayırdır. Çünkü, 30. maddede getirilen yasaklama *“kural”*, 32. maddede getirilen hüküm ise *“istisna”* olmaktadır. Bir başka ifade ile 32. madde lafzında yollama yapılan istisna hükümleri dışında kalan diğer tüm durumlarda 30. madde hükmü dikkate alınacaktır. İrdelediğimiz 32. madde hükmü aynı zamanda 29. madde lafzında indirilebilir vergi için kullanılan *“mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV.den”* ifadesi ile yaratılan çelişkiyi de ortadan kaldırmaktadır.

Verginin yansması ilkesi bu noktada devreye girmekte ve 32. madde lafzında belirtilen istisna hükümlerinin uygulandığı hallerde önce indirim müessesesi devreye girmekte ve ancak *“Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur.”* hükmü ile de indirim ile giderilemeyen vergi yükü telafi edilmektedir.

### **D. Kısmi Vergi İndirimi**

Yukarıda ele aldığımız, indirilebilir vergi, indirilemezse iade edilecek vergi ve indirimi yasaklanan vergiler dışında son bir sitem olarak karşımıza *“kısmi vergi indirimi”* adı altında karma bir yöntem daha çıkmaktadır.

Bu sistem Kanunda (md. 33); *“Bu Kanuna göre indirim hakkı tanınan işlemlerle indirim hakkı tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisinin ancak indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmı indirim konusu yapılır.”* şeklinde düzenlenmiş olup, diğer sistemlerin bir arada bulunduğu durumları tamamlayıcı olarak zorunlu bir düzenleme olarak görünmektedir.



## VII. İndirim Müessesesi İle İlgili Her Tereddüt, Verginin Yansıması İlkesinden Hareketle Giderilmek Durumundadır

### A. Genel Olarak

Yukarıda ele aldığımız hususlara göre; mükelleflerin vergiye tabi faaliyetleri ile ilgili olmak kaydıyla, mal ve hizmet girişlerinde ödenen vergi ile bu mal ve hizmetlerin çıkışları sırasında hesaplanan vergi arasında bir mahsuplaşma yapılacak ve bu mahsup sonrası fark duruma göre ya indirim olarak kullanılmak üzere sonraki vergilendirme dönemlerine devir olacak ya da Hazine'ye intikal ettirilecektir.

Verginin yansıma özelliği gereği, mal ve hizmet girişi sırasında vergiyi ödeyen mükellef, mal ve hizmeti bir sonraki aşamaya çıkış yapmadığı sürece verginin vurgu etkisi nedeniyle finansal baskı altında kalacak, mal ve hizmeti bir an önce çıkış yaparak vergiyi devretmek isteyecek ve bu şekilde vergi yaygınlaşacaktır. Ancak mal ve hizmet nihai tüketiciye ulaştığında bu durum sona erecek ve vergi yerleşmiş olacaktır. Buna göre, verginin esas mükellefi nihai tüketici olup, ara aşamalarda katma değer yaratıp bu değerın vergilenmesine vesile olan ve bir kısım ödevlerle karşılaşanlar, devrettikleri mal ve hizmet nedeniyle vergi yükünden arındırılmış olacaktırlar. Sonuç ifade olarak, arada katma değer yaratan ve bunun üzerinden hesaplanan vergiler için bir kısım ödevlere katlananlar, vergiyi yüklenmedikleri için gerçek anlamda verginin mükellefi değillerdir.

Verginin yansımasında **kural olarak** temel şart mal ve hizmetin, vergiye tabi bir faaliyet çerçevesinde zincirleme teslim konu olmasıdır. Eğer daha en baştan vergiye tabi bir faaliyet ile ilişkilendirilemeyen bir mal ve hizmet girişi söz konusu değilse, bu mal ve hizmet için teslim veya ifayı yapana ödenen KDV, bu aşamada (girişte) indirilmeyecektir. Çünkü bu mal ve hizmet vergiye tabi bir faaliyette kullanılmayacak, ya sonraki bir aşamada teslim ve ifaya konu edilmeyecek ya da bunlar yapılsa bile vergi hesaplanmayacaktır. Ancak bu durum sonradan tespit edilmiş ya da oluşmuşsa işte verginin yansımayacağı nokta ve mükellefte, daha önce indirim konusu yapılan vergi iptal edilerek durumun gerçek şekline getirilmesi gerekecektir.

Konu mal olduğunda, verginin yansıması için, zincirleme teslim konu olacak, hareket etmeye devam edecek bir malın da ortada olması gerekir. Herhangi bir noktada mal fiilen yok olmuşsa, artık bir teslim konu edilemeyecekse, **kural olarak** bunun gerçekleştiği nokta ve mükellefte de daha önce indirim konusu yapılmış verginin iptali gerekli olacaktır. Sonraki aşamaya geçirilemeyecek, teslim edilemeyecek bir mal olmadığına göre sonraki aşamadakilere yansıtacak, nihai olarak süreçte tüketiciye ulaştırılacak bir mal kalmamış ise bu sistemin doğası gereğidir.

Danıştay'ın, *"Emtianın zayı 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."* şeklinde gerekçelendirdiği<sup>10</sup> bu sonuca, *"malın yok olduğu noktada, malı elinde bulunduran, zincirin son halkası yani nihai tüketici konumuna gelmiştir"* görüşüne (bazı çekincelerle) katılmaktayız. Nitekim bu çekinceler nedeniyle yukarıdaki açıklamalarda **'kural olarak'** vurgusu yapmayı tercih ettik. Çekincelerimizi ortaya koyarsak:

<sup>10</sup> Bkz. Dipnot 6.

Nihai yüklenici yaklaşımından hareketle yukarıda ortaya konulan görüşe katılmakla birlikte, taşıyıcı açısından “katma değeri” sadece ürüne bağlı değerlendirmek eksik kalmaktadır. Esasen “katma değeri” işletmenin bütün faaliyetinden doğar ve ürün / hizmeti satın alanlar tarafından yük paylaşılır, paylaşılmayan yük taşıyıcıda kalır, devlet duruma göre iade edebilir veya etmez. Zira taşıyıcının ürettiği net katma değer geliri kadardır. Kirası, elektrik, suyu, hatta ağırlama giderleri de bu “katma değeri” etkilemektedir. Örneğin bir firma, finansman ihtiyacı için mallarını spot fiyatına elden çıkartabilir. Başka bir malını satmak için mal fiyatlarında ciddi indirimler yapabilir, ürün satıldıktan sonra ayıplı olduğu ortaya çıkabilir, sözleşme gereği ürün zamanında teslim edilmemiş olduğundan bedeli ödenmeyebilir veya bedeli sınırlayacak reklamasyon, iade faturası, cezai şart gibi uygulamalar da yapılabilir.

Fire ve zayıt oranları da açık değildir. Kapasite Raporlarında farklı uygulamalar yapılabilmekte, bölgesel olarak uygulamalar ve oranlar değişebilmektedir. İncelemede fire zayıt duruma göre farklı yerlerin ölçüleri, hatta emsal üreticiler bile dikkate alınabilmektedir.

O halde önemli olan ticari hayatın olağan akışı içerisinde her olayın ayrı değerlendirilmesi gerektiğidir. Her konuda lafzın yeterli olmadığı ortadadır ve sadece bu husus dahi “ruh”u önemli hale getirmektedir. Aşağıda bu konuda ayrıntıya girilecektir.

Ayrıca Danıştay’ın yukarıya aldığımız kararında ortaya konulan yaklaşım, malın tümüyle zayıt olduğu noktasından ziyade değer kaybına uğradığı hallerde konuyu kavrayamamaktadır. Kullanım süresi dolduğu için imha edilen/edilecek mallar açısından yaşanan tartışmada bu zeminde değerlendirilmelidir; çünkü bu durumda mal zayıt olmamış, örneğin kullanım süresi dolduğundan değeri sıfıra inmiştir.

Vergi Usul Kanununun 278.maddesinde yer alan; yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartaların emsal bedel ile değerlendirileceği hükmünden hareketle, emtianın nihai tüketime ulaşmadan işletme bünyesinde kaybolması, başka bir ifade ile, emtianın fiziksel varlığının tamamen yok olması nedeniyle ekonomik değerinin bulunmaması halinde malın zayıt olduğundan söz edilebilecek iken, emtianın kullanım sonucunda ekonomik ömrünü tamamlaması ya da çeşitli etkenlerle değerinin düşmesi halinde ise hurda veya hasarlı mal söz konusu olduğu ve bu durumlarda daha önce indirim konusu yapılan verginin durumu tereddütlere yol açmaktadır.

## **B. 113 Seri No.lu KDV Genel Tebliği İle Oluşan Son Durum**

Vergi idaresi, geçmişte farklı tarihlerde verdiği Özelgelerde; 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 hususundaki tereddütleri mükellefler lehine çözmüş ve indirim yolunda görüş bildirmiştir.

Ancak İdare, çeşitli zamanlarda verilmiş görüşlerin aksine nihai görüşünü, 113 seri no.lu KDV Genel Tebliği<sup>11</sup> ile;

---

<sup>11</sup> RG: 05.12.2009-27423.

*“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.”*

şeklinde açıklamış bulunmaktadır.

Danıştay'ın yukarıda çeşitli defalar alıntı yaptığımız kararında;<sup>12</sup> *“...değeri düşen emtia (hurda veya hasarlı mal) nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinin; değer kaybına isabet eden kısmının indirimler arasında yer almaması, hurda veya hasarlı emtiaya ait kısmın ise yeni bir teslim konu edilmesi halinde indirimler arasında değerlendirilmesi gerekmektedir.”* hükmü yer almaktadır.

Danıştay'ın bu kararı; meyve suyu imalatı ve ticaretiyle uğraşan bir şirketin sel felaketi nedeniyle tahrip olan emtia ile iktisadi ve teknik nedenlerle imha edilen emtiaya ait KDV'nin, Kanunun 30/c maddesi uyarınca indirimler arasında gösterilmeyerek ilgili dönem KDV Beyannamesini ihtirazı kayıtla vererek, ödenen katma değer vergisinin tamamının geri ödenmesini istemesi ile ilgilidir.

Karara konu olayın; cam şişe ve teneke kutular halinde satışa sunulan meyve sularının sel felaketi nedeniyle tahrip olması ve kararın bu olaya ilişkin *“...meyve suları yeniden teslim konu edilemeyeceğinden, zayi olduğunun kabulü gerekecek, bunun doğal sonucu olarak da meyve sularının üretimi nedeniyle yüklenilen katma değer vergisi indirim konusu yapılamayacaktır.”* kısmı dışarıda bırakılıp, iktisadi ve teknik nedenlerle imha edilen kısım dikkate alınırsa Danıştay'ın üzerinde tartışılan 113 seri no.lu KDV Genel Tebliği'nden 12 yıl önce olayı çözüm şekline yani, *“Öte yandan, söz konusu emtianın ayrılmaz parçası niteliğinde bulunan ve fiziksel şeklindeki değişiklik nedeniyle hasarlı mal durumuna dönüşen cam şişe ve teneke kutu nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinin, değer kaybına isabet eden kısmının indirimler dışında bırakılması, yeniden ve hasarlı haliyle teslim konusu edilmesi durumunda, hurda veya hasarlı bedele isabet eden ve bu kısım için yüklenilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılması katma değer vergisi uygulaması ve vergide adalet prensibi yönünden uygun olacaktır.”* sonucuna ulaşılabilecektir.

Danıştay'ın biraz daha eski bir başka kararında;<sup>13</sup> *“Sözlük anlamıyla 'zayi'; 'yitik', 'kayıp' anlamına gelmektedir. Yani mal bütünüyle kaybolduğunda (örneğin sel sularına kapılma) zayi olmuştur ve maddenin gerekçesinde öngörüldüğü gibi vergilendirmede emniyeti sağlamak ve vergi kaybını önlemek amacıyla alış vesikasında gösterilen katma değer vergisi indirim konusu yapılamayacaktır. Zira katma değer vergisinin amacı her kademede yaratılan katma*

<sup>12</sup> Bkz. Dipnot 6.

<sup>13</sup> Danıştay 7. Daire'nin 02.04.1991 tarih ve E:1990/3040 K:1991/1334 sayılı kararı. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) Erişim: 25.06.2012.

*değeri vergilendirmektir.” şeklinde durum tespiti yapıldıktan sonra “Ancak malın bütünüyle zayi olmayıp hasar görmesi, değer kaybetmesi durumunda, alış vesikasında gösterilen katma değer vergisinin tümünün değil, değer kaybına isabet eden katma değer vergisinin indirim dışı kalması, hem kanunun amacına hem de vergide adalet prensibine uygun düşer.” sonucuna varılmaktadır ki, bu karar gerekçesi ile yukarıda irdelediğimiz karar gerekçesinin iki karar arasındaki 6 yıllık zaman farkına rağmen benzerliğine özellikle dikkat çekmekte yarar bulunmaktadır.*

### **C. Genel Kabul: Verginin Yansıması İçin; Malın Yaratılan “Katma Değer” Dikkate Alınarak Sonraki Aşamaya Geçirilmiş Olması Gerekir**

Yukarıda yer alan açıklamalara göre genel kabul; KDV, yansıyan bir vergi olarak her aşamada yaratılan katma değer vergilendiği bir sistem üzerine inşa edildiğine göre, malın hareket etmediği her yerde, gerekçesi ne olursa olsun, mükellef iradesine bağlı olmaksızın yansıma duracak, bu nokta nihai nokta olacak ve gerçekleştiği yer de nihai vergileme yapılacaktır. Yine ‘**genel kabule göre**’; **fiziki olarak durum nasıl böyleyse, kıymet (değer) olarak da aynı durum** söz konusu olacak, verginin ileriye doğru yansıması ve vergi indirim müessesesinin sağlıklı çalışabilmesi, hareket eden malın yaratılan katma değer oranında kıymetlenerek el değiştirmesini gerektirecektir.<sup>14</sup> **Genel kabul böyle olunca**, bir kere fiziki olarak kaybolan/yok olan mal için indirim yasaklandığında; bu hükmün etrafından dolanılmasını önlemek anlamında kıymet kayıplarının da sisteme dâhil edilmesi bu düşünce sisteminde doğal bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır. Aksi halde, gerçekte kullanılmaz halde (0) sıfır değerli malın, sadece bu hükmün bertaraf edilmesi anlamında bir satış işlemi ile peçelenebileceği de göz önüne alınmalıdır<sup>15</sup>.

Örnekleyerek somutlaştıralım: Mükellef (B), 100,00 TL + 18,00 TL KDV ile satın aldığı ve stoklarında bulunan malın modası geçtiği gerekçesiyle Takdir Komisyonu’na tespit ettirmiş ve yapılan takdire göre tespit edilen 50,00 TL emsal bedel üzerinden malı tüketici (C) ye 9,00 TL KDV ilavesiyle satmıştır.

Bu örnekte mal (B)’ye gelinceye kadar yaratılan katma değer 100,00 TL ve bu katma değer üzerinden hesaplanan vergi 18,00 TL iken, verginin gerçek mükellefi olan tüketici (C) bu mal için 50,00 TL bedel ile 9,00 TL vergi ödemiştir. Fark 50,00 TL katma değer, kıymet düşüklüğü gerekçesiyle dikkate alınmamış ve bu fark değer üzerinden hesaplanacak 9,00 TL vergi de Hazine’ye intikal etmemiştir. Malı satan (B), malı 100,00 TL’na mal ettiğine göre mal buraya gelinceye kadar üretilen katma değer 100,00 TL olmak durumundadır. Ancak yapılan uygulama ile 50,00 TL katma değer vergilenmemiştir. Fark 50,00 TL katma değer malın satıcı (B)’nin eline geçmesine kadar geçen dönemde örneğin toptancı (A), imalatçı (X) tarafından yaratılmıştır. Satıcı (B), bu şekildeki işlemle, önceki aşamalarda (A) ve (X)

<sup>14</sup> “Katma değer vergisi sisteminde alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesi, bu malların satışı sırasında mala eklenen değer vergilendirileceği düşüncesine dayanmaktadır. Bir başka deyişle, mal satışı işlemlerinde mükelleflerin yaptıkları satışlar dolayısıyla oluşan ilave değer vergilendirilmektedir.” Bkz. Harun KAYNAK, “Dönem Sonu İşlemleri Yönünden Sayım Noksan ve Fazlaları”, **Vergi Dünyası**, Aralık 2001, Sayı: 244.

<sup>15</sup> Bu tür kabule örnek olarak, “Bir malın tamamen yok olması (zayi olma) ile hasara uğraması arasında nitelik açısından hiçbir fark yoktur. Her iki durumda da iktisadi kıymetin değerinde eksilme olmaktadır. Farklılık niceldir. Zayi olmada malın değeri sıfırlanacak oranda düşmekte, hasara uğrama durumunda ise malın değeri sıfır olmamakla birlikte, belli bir oranda düşmektedir. Yani sadece zayıat dereceleri farklıdır.” açıklamaları gösterilebilir., Bkz. BUDAK, agm.

tarafından yaratılan katma değer vergilenmesini de engellemiştir.<sup>16</sup> Bir başka ifade ile “vergi taşıyıcısı” olan (B), “vergi yükümlüsü” olan (C) ye vergiyi taşımamış ya da taşıyamamıştır. O halde -genel kabule göre- yükümlüye taşınmayan vergi kısmı için taşıyıcı, bu kısma münhasır olmak üzere artık yükümlü olacaktır.<sup>17</sup>

Yargı kararları, Tebliğ ve özelge hükümleri ile bu güne kadar öğretide ağırlık kazanan görüş bu yönde ise de vergi idaresi, 113 seri no.lu KDVK genel Tebliğinden hemen sonra muhtemelen pragmatik davranarak, “*Malın tamamen yok olmaması, ancak değerinde önemli derecede düşüklük meydana gelmesi halinde malın zayi olması hükümleri geçerli olmayacaktır. Bu durumda malların zayi olması değil düşük bedelle veya zararına satışı söz konusu olacağından, bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılabileceği tabiidir.*” şeklinde bir açıklama getirmiş ve bu genel kabulde bir farklılık yaratmıştır.<sup>18</sup>

Gerek bu açıklama ve gerekse; “*Üretim esnasında renginde problem olan giyeceklerin / Yangın sonucu tamamen yok olmayan ve ekonomik değeri olan yedek parça ve malzemelerin*

*daha düşük bir fiyatla satılması halinde bunlar nedeniyle yüklenilen KDV'nin tamamı indirim konusu yapılabilecektir*” şeklindeki örnekler Kanun hükmü ve Genel tebliğ açıklamaları ile farklılık yaratmaktadır. Hemen yukarda, “*...sadece bu hükmün bertaraf edilmesi anlamında bir satış işlemi ile peçelenebileceği de göz önüne alınmalıdır...*” şeklinde dile getirdiğimiz anlayışı bir kere daha hatırlatmakla yetiniyoruz.<sup>19</sup>

Kanunun lafzından hareket edecek olursak bu anlamda çokça tartışılan kullanım ömrü dolmuş gıda maddeleri veya ilaçlarda, durum Takdir Komisyonu kararı ile tespit edilmiş ve emsal bedel sıfır olarak takdir edilmiş olsa dahi, netice itibariyle bu malların imhası malların zayi olduğu sonucunu doğuracağından ve mal dolaşımından çekileceğinden yansıtılamayacak

<sup>16</sup> “KDV işleyiş sistemine göre, satıcı tarafından hesaplanıp tahsil edilen vergi, Hazine'nin alacağıdır. Nihai tüketici dışında alıcı tarafından ödenen bu vergi Hazine'nin mal ve hizmeti satın alana borcu olmaktadır. Söz konusu mal veya hizmetin vergiye tabi olmaması, vergiden istisna edilmiş olması (KDVK'nun 11, 13, 14 ve 15. maddesindeki işlemler dışında) veya zayi olması nedeniyle bir ileriki aşamada vergi hesaplanamaması durumu, bu malın alımında ödenen verginin mükellefçe indirilmesi halinde o aşamaya kadar yaratılan değer üzerinden vergi alınmaması sonucunu doğurur.” Bkz. BUDAK, agm.

<sup>17</sup> “...Katma Değer Vergisi sisteminde, üretimden tüketime kadar uzanan süreçte yapılan her bir teslim işlemi sonucunda ilave değerler vergilendirilmek suretiyle, bir malın üzerindeki nihai vergi yükü oluşturulmaktadır. Böyle bir sistem, her bir mükellef yönünden satın alınan malın önceki zincirlerden gelen vergi yükünün indirilmesini ve malın ilave değeri dahil tutarı üzerinden KDV hesaplanmasını gerekli kılmakta, hesaplanan KDV ile indirim konusu yapılan KDV arasındaki farkın ise vergi dairesine ödenmesini zorunlu hale getirmektedir. Belirtilen sistem nihai tüketici konumundaki gerçek veya tüzel kişilerin, vergi yükünü nihai olarak üstlenmelerini gerektirmektedir.”, Bkz. KAYNAK, agm.

<sup>18</sup> 23.06.2010 tarih ve 57 sayılı KDV Sirküleri, md. 5.2

<sup>19</sup> Önceden de Sirkülerdeki açıklamalara paralel görüşler mevcuttur. Örneğin, “Öte yandan KDV indiriminin iptali açısından malların kısmen veya tamamen değerini kaybetmesi önem arz eder. Esas itibariye zayi olan mallara ilişkin KDV'nin indirimine imkân verilmemesinin temel nedeni, bu malların tedavül ekonomisi dışına çıkmış olmasıdır. Zayi olan malın kısmen hasar görmüş olması halinde, mal tümüyle tedavül ekonomisi dışına çıkmış değildir. Bu durumda kısmen zayi olan malın belli bir değeri bulunmakta olup, satışa konu edilmesi ve üzerinden KDV hesaplanması mümkündür. Dolayısıyla tamamen zayi olma durumundan farklı olarak ortada KDV'ye tabi bir teslim olacağından söz konusu mal için daha önce yüklenilmiş olan KDV'nin indirilmemesi için herhangi bir yasal engel yoktur.” açıklamaları için Bkz. Gürol ÜREL-Kenan ŞEKER, “Zayi Olan İktisadi Kıymetlerle İlgili Değerleme Sorunları-I”, **Yaklaşım**, Aralık 2002.

verginin taşıyıcı konumundaki işletme artık verginin yükümlüsü olmak durumunda kalacağından, bu malların bünyesindeki KDV için indirim iptali yapması gerekli olacaktır.

Nitekim 113 seri no.lu KDV Genel tebliği ile ilgili olarak verilmiş kararda geçen, “*Vergi kanunlarında zayi olan mal veya zayi olma kavramlarının ne anlama geldiği hususunda bir açıklamaya yer verilmediğinden zayi olmanın kelime anlamının ortaya konulması gerekmektedir. Zayinin sözlükteki anlamının kaybolma, yitme, kayıp, yok olmuş, elden çıkmış, mahvolmuş olarak tanımlandığı, zayi olmanın yitme, kaybolmak olarak tarif edildiği görülmektedir. Bu itibarla, sebebi ne olursa olsun ilgili mevzuat uyarınca teşkil edilen resmi komisyonlar veya takdir komisyonu huzurunda imha edilen malların yitip gittiği ve yok olduğu açıktır.*”<sup>20</sup> hükmü bu çerçevede lafız üzerinde yoğunlaştığını göstermektedir.

Ancak kanunun ruhunun, yani işletme faaliyetlerinin bir bütün olarak “*katma değer*” ürettiği, bir bütün olarak bu çerçevede “*yansıma*”nın söz konusu olduğu ve oluşan “*katma değer*” içinde mal dışında başkaca gider (girdi) unsurlarının da etkisi olduğu hususlarının kararda bir izdüşümü bulunmamaktadır.

#### **D. Üretim Aşamalarında Ortaya Çıkan Mutat Fire ve Zayıtlar, KDV Uygulamasında Özellik Arz Etmez**

KDV'nin yansıması, başlangıçta da vurguladığımız üzere fiyat mekanizması ile gerçekleşmektedir. Bu anlamda bakıldığında, üretim işletmelerinde, üretilecek ve satılacak malın maliyeti ve bağlı olarak satış fiyatının belirlenmesinde işletmeler mutat fire ve zayıtları da dikkate alarak fiyatlama yapmaktadırlar.

Örneğin bir konfeksiyon işletmesi net 2,40 mt kumaştan ibaret bir gömlek için 3,00 mt kumaş kullanmak durumunda ise zaten bu gömleğin maliyet ve satış fiyatı 3,00 mt kumaş üzerinden yapılacaktır. Oluşan 0,60 mt kumaş kırpıntısı ayrıca bir ekonomik değer içeriyor ise bu satılacak, ekonomik değer içermiyor ise deşe olacaktır. Kırpıntı kumaşın satışında doğal olarak VUK'nun 278. maddesinde belirtilen emsal bedel ve tespit sıraları dikkate alınacaktır.<sup>21</sup> Sonuç olarak 0,60 mt kumaş kırpıntısı için, kumaşın alımında ödenen KDV üzerinden bir indirim iptali söz konusu değildir. Ancak bu gömlek işletme stoklarında uzun süre kalmış ve modası geçmiş ise işte bu durumda yaşanan değer düşüklüğüne ilişkin çalışmamıza konu uygulama gündeme gelebilecektir.

Biz, KDVK'nun 30/c maddesinde yer alan ve zayi olan mallara ait katma değer vergisinin indirilemeyeceğine ilişkin hükmün ticari teamüllere uygun olarak ürünün niteliğinden oluşan ve önlenemesi de mümkün olmayan firelere yönelik bir düzenleme olmadığı görüşüne katılmaktayız. Yine görüşümüze göre aynı uygulama ticari mallar açısından da geçerlidir. Örneğin, gıda mamulleri ticaretiyle uğraşan bir işletmenin satmak üzere aldığı 10 kg. sucuğun ağırlığının, zamanla kuruması sebebiyle 9 kg.'a düşmesi durumunda sadece 9 kg. satılmış görünecek 1 kg. stokta olması gerekecektir. Ancak fiilen işletme stokunda sucuk bulunmayacaktır.<sup>22</sup>

<sup>20</sup> Danıştay 4. Daire, 23.02.2011 tarih ve E:2010/792 K:2011/899 sayılı karar. **Dünya** 15.02.2012.

<sup>21</sup> Konu ile ilgili ayrıntılar için Bkz. Mesut KOYUNCU, “*Değeri Düşen Malların Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu*”, **Vergi Dünyası**, Mart 1997, Sayı: 187.

<sup>22</sup> Aynı yönde görüşler için Bkz. Kazım ÇALIŞKAN, “*Dönem Sonu Stok Farklılıkları ve KDV Açısından Doğuracağı Sonuçlar*”, **Vergi Dünyası**, Aralık 2000, Sayı: 232. Örnek, aynı makaleden alıntıdır.

Bu şekilde normal fire ve zayıflar için emsal bedel uygulaması dahi yapılmadığı dikkate alındığında aslında konu kendiliğinden çözüme de kavuşmuş olacaktır. Kaldı ki eğer üretim/ticaret sürecinin doğası gereği oluşan firelerde Takdir Komisyonu Kararı ile emsal bedeli tespiti zorunlu tutulsa idi, binlerce Takdir Komisyonu kurulup, sınaî/ticari işletmelerde hazır bekletilmesi gerekecektir. Örneğin bir kumaş üreticisi kumaşı boyattığında %12 civarında fire meydana geldiğine göre, her boyahanede bir de Takdir Komisyonu bulunması gerekecektir.<sup>23</sup>

Nitekim durum vergi idaresi tarafından; *“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 zayı 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.”* açıklaması ile çözüme kavuşturulmuş görünmektedir.<sup>24</sup>

Açıklamada verilen,

- Akaryakıtın depolanması sırasında ortaya çıkan ve ilgili kuruluşlar tarafından belirlenen oranlar dâhilindeki 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,

şeklindeki örnekler fire olarak değerlendirilmekte olup, bunlara ilişkin yüklenilen KDV indirim konusu yapılabilecektir. Sirkülerde verilen bu örnekler yeterince açık olduğundan konu üzerinde durulmayacaktır.

## **VII. KDV'nin Yansıması İle İlgili Kendine Özgü (Zorunlu) Bir Vergi Güvenlik Müessesesi: “Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti”**

KDV Kanunu, diğer vergi Kanunlarından farklı olarak kendine özgü bir vergi güvenlik müessesesi içermektedir. Kanunda *“Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti”* başlığı altında diğer hükümler yanında ayrıca; *“Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır.”* hükmü yer almaktadır. (md. 27/2)

<sup>23</sup> *“(VUK md. 278) Bu maddede geçen hurda, döküntü, deşe ve ıskartalar için üretim sürecinde asıl ürünün dışında kendiliğinden ortaya çıkan ve satış amacıyla üretilmeyen emtia kastedilmektedir. ...Normal fire ve zayıflar için emsal bedelinin tespitine gerek yoktur...”*, Ayrıntılar için Bkz. Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, Hesap Uzmanları Derneği yayını, 2007, s.924 ve 925.

<sup>24</sup> Bkz. 57 sayılı KDV Sirküleri, md. 5.3. Daha sonra yayınlanan 60 sayılı KDV Sirküleri, md. 8.1.3.3. ile bu açıklamalar tekrar edilmiştir.

Yukarıda katma değerin, mal veya hizmetin satış bedelinden maliyet değerinin çıkarılması sonucunda kalan kısım olduğunu ve KDV'nin hesaplanan bu değer (katma değer) üzerinden alındığını vurgulamış idik.

O halde, indirilecek KDV ile ilgili güvenlik müessesesi "*İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi*" (md. 30) ise hesaplanan KDV ile ilgili güvenlik müessesesi de "*Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti*" (md. 27) olmaktadır<sup>25</sup>.

Konu ele alındığında temel yanlış KDV Kanunu'nun 30. maddesinin 27. maddeden kopuk değerlendirilmesidir. Şöyle ki:

Teslim edilen malda emsal bedel dikkate alınacaksa o zaman indirim yönünden orantısal bir hesaplama düzeltme yapılması gerekli olmayacak, yani 30. madde dikkate alınmayacak demektir. Yok, eğer teslim konu değer emsal bedelden düşükse o zaman Kanun "*haklı bir sebeple açıklanmadığı*" takdirde diyerek bir ölçü getirmiştir. Haklı bir neden var ise, bedelin emsal bedelden düşük olduğu gerekçesiyle hesaplanan KDV'ne bir eleştiri getirilmeyecektir. Ancak bu haklı nedenin kabul edilmeyip indirim iptali yoluna gidilmesi durumunda (md. 30/c) o zaman haklı neden olup olmamasının bir önemi kalmayacaktır. Yani haklı nedeni olmayan nasıl emsal bedelden KDV hesaplayacaksa haklı nedeni olan da bu kez indirim iptali yoluna gidecek aynı duruma düşecektir. Esas bu durum vergide hak ve adaletle örtüşmeyecektir.

Bu durumda şunu söyleyebiliriz: KDV sisteminde **esas olan** mal ve hizmetin nitelik ve nicelik olarak üzerine hep bir katma değer ilave edilerek tüketiciye ulaştırılmasıdır. Baştan beri açıklamaya çalıştığımız verginin yansıma özelliği bu teori üzerine kuruludur. Mal fiziki olarak yok olmuşsa idare bu yok olmayı tespit edemeyeceğinden hesaplanan KDV arama yoluna gitmeyecek ancak indirim iptali isteyecektir. Malda fiziki kayıplar varsa bu durum tespit edilebileceğinden yine emsal bedel uygulamasında haklı neden sayılacaktır. Haklı nedenle hesaplanan KDV'de mükellefe baskı yapılamayan hallerde indirim yönünden de baskı yapılmayacaktır. Kıymet düşüklüğü de aynen fiziki olarak kısmen kayıp gibi değerlendirilecektir. Yani tespit ediliyorsa haklı neden sayılacak emsal bedel uygulanmayacak bu durumda indirim iptali de uygulanmayacaktır. Bu durumlarda temel KDV varsayımı realize edilmek durumundadır<sup>26</sup>.

O halde bu bölümde sonuç olarak, malın fiziki özelliklerinde meydana gelen değişiklik nedeniyle yansımanın sekteye uğradığı hallerde "*İndirilemeyecek KDV*", kıymetinde meydana gelen değişiklik nedeniyle yansımanın sekteye uğradığı hallerde ise "*Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti*" devreye girecek, ama bu iki hüküm ve sistem birbirinden bağımsız olarak ele alınmayacaktır.

<sup>25</sup> Nitekim KDVK gerekçesinde, "...mükelleflerin belli birtakım kişilere yaptıkları teslim ve hizmetler dolayısıyla düşük bedel göstererek muvazaalı yollarla, matrahi, dolayısıyla vergi miktarını azaltmaya yönelik davranışlarını da önlemek zorunlu bulunmaktadır." şeklinde yer alan ifadeler bu hükmün bir vergi güvenlik müessesesi olduğuna işaret eder. Ancak gerekçede yer alan "*bir takım kişilere yaptıkları*" ifadesi, (transfer fiyatlandırması yoluyla) örtülü kazanç dağıtımını çağırıştırdığından kesinlikle hatalıdır. Bu hüküm "*bir takım kişilere*" şeklinde bir kısıtlamaya tabi olmadan uygulanır. Diğer yandan "*muvazaalı yollarla*" ifadesi de anlamlı değildir. Zaten VUK md. 3 uyarınca vergilendirmede gerçeklik ilkesi uyarınca KDVK bu hükmü içermese idi gene de işlem yapılabilecekti.

<sup>26</sup> MAÇ, bizim de katıldığımız üzere, "*Malın haklı nedenlerle çok düşük bir bedele satılması mecburiyeti ortaya çıktığında, o malın indirim konusu yapılan girdi KDV'si indirimler arasında kalabildiğine göre değer sıfıra düştüğünde indirim hakkının ortadan kalkmasına neden yoktur.*" görüşündedir. Bkz. Mehmet MAÇ, "*Bedelsiz Teslimlerde KDV Uygulaması, Bedelsiz Teslimlerin Belgelenmesi ve Zayıf Olan Mallar*", **Vergi Dünyası**, 1989/Eylül, S:97.



Açıklamalarımızı somutlaştırmak anlamında örnekleyelim: Mükellef Bay (A), boya ticareti yapmaktadır ve her biri 1 Lt. kutularda ambalajlanmış 10 kutu boyayı birim fiyatı 10,00 TL olmak üzere satın almıştır. Her bir kutu (1 Lt.) ile 10 m<sup>2</sup> bir alan boyanabilmektedir. Bay (A) her bir kutuyu perakende olarak 15,00 TL bedelle satmaktadır. Ancak uzun süre satılmayan boyalarda bozulma meydana gelmiş ve boyanın kalitesi düşmüş, kapatici vasfı azalmış ve artık bir kutu boya ile ancak 1 m<sup>2</sup> bir alan boyanabilir hale gelmiştir. Bay (A) elinde kalan son 5 kutu boyayı artık 10,00 TL yerine 0,50 TL birim fiyatla satmıştır. Bu durumda olay kanunun 30. maddesine göre indirilemeyecek KDV yönünden değil 27. maddesine göre emsel bedel üzerinden değerlendirilecektir. Malın niceliğinde değil, niteliğinde bir kayıp vardır ve yansıma bedel yönünden sekteye uğramıştır. Bay (A)'nın uyguladığı fiyat emsal bedele uygun değilse de haklı bir gerekçe dayalıdır. Düşük bedel ile satış yapıldığı gerekçesiyle matrah farkı ihdas edilmeyecektir. Ancak boyaların (Ucuza satılan son 5 kutu) alışında ödenen KDV'nin (kısmen de olsa) indirim iptali yapıp yapılmayacağı tartışılmalıdır ve aşağıda bu sorunun cevabı aranacaktır.

Örneği değiştirelim: Bay (A)'nın elinde kalan son 5 kutu boya, artık boya olma vasfını kaybetmiştir. Satılabilir bir vasfı kalmayan boyalar için Bay (A) Vergi Dairesi'ne bildirim yapmış, Tekdir Komisyonu kararı ile boyaların emsal bedeli sıfır olarak tespit edilmiş ve boyalar imha edilmiştir. Bu durumda ne olacaktır? Cevabı aşağıda arayacağız. Ancak nasıl bir çözüm getirirsek getirelim Bay (A)'yı bu boyaları 0,50 TL bedelle birilerine fatura etmediği için pişman etmememiz gerektiğini de göz önünde tutmamız gerektiğini unutmamalıyız.

## VIII. Sentez

KDV Kanunu gerekçesinde; *“...Mükellef bir vergilendirme döneminde teslim ettiği mallara ait vergiden sadece o malların alışında ödediği vergiyi değil, vergilendirme döneminde satın aldığı diğer malların vergisini de indirecektir...”* açıklaması yer almaktadır. Kanununun 29. maddesi de bu yöndedir. Yani indirim ve yansıma, ne mal ne de işletme bazında değil mükellef bazında uygulanmaktadır. Örneklersek, lokanta ve otobüs işletme faaliyetleri bulunan mükellefin lokanta faaliyeti için ayrı, otobüs işletmesi için ayrı vergi hesaplamaları yapılmamakta, otobüs işletmesi için alınan mazotun KDV'si aynı zamanda toplam içinde lokanta satışları için hesaplanan KDV'den de indirilmiş olmaktadır.

Yine gerekçede; *“...Satılan malların alış vergisi belki de daha önceki vergilendirme dönemlerinde indirim konusu yapılmış bulunacaktır. Yani indirim mekanizmasının işleyişinde, tatbikattan gelen, zaman itibarıyla bir kayma söz konusudur...”* şeklinde açıklandığı üzere, çok önce indirim konusu yapılmış bir malın, çok sonra satılması halinde, hesaplanan KDV'nden satış ile ilgili olmayan başkaca mal veya hizmet alışlarının KDV'nin indirimi mümkündür. Nitekim yine gerekçede vurgulandığı üzere sonraki döneme devreden indirilecek KDV'nin varlık nedeni de budur.

**O halde her şeyden önce, her bir mal için yansımanın 'birebir' aranmasına yol açacak yorumlardan kaçınılmalıdır.** Nitekim Kanun KDV için özel olarak *“Kayıt Düzeni”* (md. 54) ile ilgili olarak düzenleme içermekte ise de böyle her bir mal bazında hesaplanan ve indirilecek KDV izlenmesini gerektiren bir hüküm getirmemiştir.

**İkinci ve diğer bir önemli konu ise, yukarıdaki açıklamaya bağlı olarak katma değer, 'mal veya hizmet' ya da 'işletme' bazında değil 'mükellef' bazında irdelenmesi gereğidir.** Örneğin yukarıda örneklediğimiz olayda Bay (A) satamadığı için elinde kalan ve bozulan boyaları imha ettiğinde, malların maliyet bedelini vergilendirmede de dikkate

alınacak şekilde gider yazacaktır. Bu şekilde gider yazma yansıma zincirini devam ettirecektir çünkü bir şekilde bu boyaların maliyeti safi karın tespitinde gider olarak dikkate alınarak yaratılan katma değeri de azaltmış olacaktır.

Yukarıda “katma değer” kavramını kabaca mal veya hizmetin satış bedelinden maliyet değerinin çıkarılması sonucunda kalan kısım olarak tanımlamış idik. Öyleyse, eğer tek bir KDV oranı mevcut olsa ve KDV’ne tabi olmayan hiçbir unsur (örneğin işçilik) var olmasa idi, dönem başı ve sonu stokları ihmal edilirse mükellef bazında elde edilen safi kar esasen yaratılan katma değer ta kendisi olmaktadır. Stokların varlığı bu kar üzerine ekleme veya düşme ile dikkate alındığında yine aynı sonuca varılacaktır. Buradan hareketle, safi (mali) karın içinde yer alan KDV’li unsurların (ki bu nettir) toplamı mükellefin o dönemde yarattığı katma değerdir denilebilir. (Safi kar yerine zarar varsa bu kez de devreden KDV’nin varlığı aranacaktır.) Devam edelim...

**Bir şekilde safi karın tespitinde dikkate alınabilen / alınan unsur, artık mal ve maliyet olarak değil gider olarak yaratılan ‘katma değer’in’ hesabında dikkate alınmış olmaktadır.** Bay (A) örneğinde son 5 kutu boya imha edildiğinde, boyalar satılsa idi (5 kutu x 10,00 TL=) 50,00 TL maliyete (153.Ticari Mallar Hesabından 621.Satılan Ticari Mallar Maliyeti Hesabına aktarma ile) intikal edecek ve satış hâsılatı (5 kutu x 15,00 TL=) 75,00 TL’nden diğer hasılat ve maliyet/gider unsurları içinde erimiş olacaktır. Oysa imha nedeniyle bu kez doğrudan (5 kutu x 10,00 TL=) 50,00 TL gider hesaplarına (örneğin 689. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabı içinde) intikal etmiş olacaktır. İster maliyet isterse gider olsun, her durumda 50,00 TL maliyet bedelinin safi karın ve dolayısıyla “yaratılan katma değer’in” hesabında dikkate alınmış olmasıdır. Bu durumda imha edilen boyaların KDV’nin indirimler arasından çıkarılarak gider hesaplarına alınmasının bir anlamı ve dayanağı da yoktur. Anaparası (matrahı) yaratılan katma değer’in hesabında dikkate alınan bir unsurun (KDV’nin) vergi hesaplamasından çıkarılıp üstelik adeta anapara imiş gibi gider hesaplarına alınması kendi içinde çelişiktir. Çünkü böyle bir uygulama, anapara yönünden yansımayı / katma değer yaratmayı kabul etmek, ama aynı zamanda bizzat katma değer üzerinden hesaplanan bir unsur için yansıma / katma değer yaratmayı red anlamında çelişik bir sonuç demektir.

Özetle yaratılan katma değer içinde bir indirim olarak dikkate alınan unsurların, bu katma değer üzerinden alınan bir verginin hesabında dikkate alınmaması sonucunu doğuran yorumlar, aynı zamanda maliyet olarak değil de gider olarak değerlendirilen bir unsuru ayırıştırarak maliyet ve gider kavramlarına ayrı anlamlar yükleme anlamına gelecektir. **Çözüm yansımadadır ve yansıma ‘mükellef bazında’ dikkate alınır.** Her bir mal veya hizmet, işletme ya da şube bazında KDV Beyannamesi verilmediğine gerekçe ve Kanun metinleri bunları mükellef bazında değerlendirdiğine göre çözüm ortadadır.

Buna bağlı olarak Bay (A)’nın emsaline göre (hatta maliyetinin de altına) düşük fiyatla sattığı boyalar için de kısmen de olsa indirim iptali yoluna gidilmeyecektir.

**Peki, o zaman indirim iptali hangi durumda mevcuttur? Cevap basittir, anaparanın “katma değer” ile ilişkisi kesildiği zaman...** Yani eğer anapara (matrah) safi kazancın tespitinde dikkate alınmıyorsa o zaman buna dair katma değer de dikkate alınmayacaktır. Bu haller aşağıda ele alınmıştır.

## IX. Yorum

KDVK'nun "*İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi*" başlıklı 30. Maddesi kendini izah etmekten uzaktır ve bu durum gerekçede de kendini göstermektedir. Yukarıda, bölüm bölüm ele aldığımız hususları, bu kez bir bütün olarak irdeleyelim:

Söz konusu maddede tanımlanan ilk durum "*Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi*"dir.

Lafza göre, teslimi vergiden istisna edilmiş bir mal varsa, bunun alış belgesinde gösterilen vergi indirilemeyecektir. Bu lafız aynıyla dikkate alınırsa Kanunun "*İstisna Edilmiş İşlemlerde İndirim*" başlıklı 32. maddesinin Kanun'da neden var olduğunun izahı mümkün değildir. Özellikle söz konusu maddenin ilk fıkrasında, "*Bu kanunun 11, 13, 14, 15 inci maddeleri ile 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi 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.*" hükmünde neden "indirilir" denildiği izaha muhtaçtır.

Örnekleyelim, 32. madde (ve dahi 29. madde) dikkate alınmaz, olay 30/a maddesine münhasır değerlendirilirse, ihracatçı Bay (B), ihraç etmek üzere imalatçı olmayan Bay (C) den örneğin demir aldığıında, bu demirin alışında ödenen KDVK'ni indirim konusu yapamayacaktır. İndirim konusu yapamazsa yine 32. maddede "*Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur.*" şeklinde yer alan hükme göre iade de söz konusu olmayacaktır.

Oysa durum böyle değildir, hükmün düzenleme alanı böyle değildir. Konumuz bu olmadığından ayrıntıya girilmeyecek sadece metnin ifade zafiyeti vurgulanmakla yetinilecektir.

İndirilemeyecek KDVK yönünden ikinci düzenleme ise, "*Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi*" şeklindedir. (md. 30/b)

Bu hüküm karşısında şu sorulabilir: Burada 'verginin yansıması ile ters bir şekilde' böyle bir hüküm niçin vardır? Böyle bir soru mantıklıdır. Esasen binek otoların bizzat amortismanı ya da giderleri safi kazancın (yani yaratılan katma değer) tespitinde dikkate alınıyorsa, dolayısıyla mükellefin teslimini yaptığı mal ile ilgili hâsıllardan indirim konusu yapılıyorsa anaparadan (katma değerden) ayrı olarak vergiye neden özel bir anlam yüklenmiştir?

Cevap gerekçededir ve bu kez de gerekçe kendini izah etmekten uzaktır. Gerekçe verginin tüm teori ve sistematığına aykırıdır. Şöyle ki: Gerekçeye göre bu hükmün ihdas amacı, "*...işletmeye ait binek otomobilleri ile ilgili Katma Değer Vergisinin de indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Bu şekilde, özel otomobillerin muvazaalı olarak işletmeye sokulması suretiyle özel tüketime teşvik edilmemesi ve vergi kaybına sebebiyet verilmemesi amaçlanmıştır.*" şeklindedir.

Kanun koyucu bu hükmü ihdas ederken yine verginin sistematığı dışına çıkmış, VUK'nun 3. maddesinin varlığını göz ardı etmiş, muvazaa varsa zaten buna göre işlem yapılabileceği

dikkate alınmamış, binek otolar için var olan önyargılar ışığında vergi sistematığı dışına çıkmıştır. Böylece amortismanı ve giderleri katma değer hesabında dikkate alınan ancak katma değer üzerinden alınan verginin dikkate alınmadığı bir hüküm yaratılmıştır. Ancak ne yazık ki lafız açıktır ve lafzın ruha aykırı olması Kanunun uygulanmasına engel değildir. Hüküm böyle uygulanacaktır. Bir dönem binek otolar için gider ve amortisman uygulamasında ½ oranını uygulayıp sonra vazgeçen Kanun koyucunun bir gün bu hükmü değiştireceğini ummaktan başka bir seçenek mevcut değildir.

Üçüncü düzenleme, *“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”* şeklindedir. (md. 30/c)

Görüşümüze göre bu hüküm de Kanunun sistematığı ve verginin teorisi ile örtüşmemektedir. İhdas edilme gerekçesine bakarsak; *“...Maddenin (c) bendindeki esas itibarıyla vergi emniyetini sağlamak ve malların zayı olduğu gerekçesiyle yaratılabilecek vergi kaybına önlemek amacıyla yönelik bulunmakta...”* (yazım/ ifade hataları metnin kendisinde mevcuttur) açıklamasını görmekteyiz.

Her şeyden önce vergi sistemimiz beyana dayalıdır ancak vergi incelemesi müessesesi de mevcuttur. Kaldı ki VUK md. 3 çerçevesinde vergilendirmede gerçekli esas var iken daha en baştan *“malların zayı olduğu gerekçesiyle yaratılabilecek vergi kaybı”* endişesinden dem vurulması yerinde değildir. Bu durum olsa olsa Kanunun kabul edildiği 1984-1985 yıllarında belge ve kayıt düzeninin tam oturmadığı gerekçesiyle izah edilebilir ki bu dahi kabul edilebilir değildir. Bir vergi kaybı yaratılıyorsa yöntem ne olursa olsun yaptırımı ikmalen veya re'sen vergi tarhidir. Daha en baştan mükellef haklarının kısıtlanması değildir.

Gerekçede daha da garip bir şekilde, *“...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.”* açıklaması yer almaktadır. Anlaşılan Kanunkoyucu, işletme sahiplerinin malları kendi özel ihtiyaçlarında kullanıp sonra mallar zayı oldu demesinden endişe etmektedir.

Önyargı ve peşin hükümlerle Kanun yapılır mı, o zaman neden beyana dayalı vergilendirme esastır gibi sorular bir yana, öncelikle şu sorulara cevap arayalım: Kanunda, *“Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi”* neden teslim sayılarak vergiye tabi tutulmuştur? (md. 3/a) Zaten işletme sahibi malı çekerse malın bedeli (emsal bedeli!) üzerinden vergi hesaplanacak iken böyle bir hükme gerek var mıdır? Ya da bir gün işletme sahibi işletmeden çektiği mal için kendi adına fatura düzenleyerek KDV hesapladığı halde bir inceleme elemanı yetmez, ayrıca bu malın alışında ödediğin KDV'ni de iptal etmeliydi diyebilir mi?

Her şeyden önce belirtmek gerekir ki gerekçede yer alan *“işletmeden mal çekme”* hükme (md. 30/c) yansımamıştır, metinde yoktur. Böyle bir yorum da yapılamaz. Kanun koyucu gerekçede yanlış bir benzetme / kıyas yapmıştır. Kanunkoyucu duyduğu endişeleri izah edemeyince gerekçede zorlamaya gidilmiş, tutarsız bir durum ortaya çıkmıştır.

Yine gerekçede kısmen yanlış da olsa yansımaya ve yaratılan katma değere vurgu yapılan; *“...tasarı genel esprisi itibarıyla her kademede yaratılan katma değeri mutlaka*

vergilendirmeyi hedef tutmaktadır...”, “Bir vergi sisteminde alışlarla ilgili verginin indirilmesi bu malların satışı sırasında nasıl olsa vergiye tabi tutulacağı, diğer bir ifade ile mala eklenen değer vergilenmiş olacağı düşüncesine dayanır. Zayi olan mallar için satış ve dolayısıyla yaratılan bir değer olmayacağından, bunlara ait vergilerin indirilmesi sistemin mantığına ters düşecektir.” ifadeleri de mevcuttur.

Her şeyden önce bu gerekçeler hükmün ilk ihdas edilen halini yani, “Zayi olan malların alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi” halini kavramaktadır. O zaman sormak gerekir ki madem öyledir neden sonradan maddeye “Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç” ifadesi eklenmiştir. Bu durumlarda da zayi vardır, ancak ayrıştırılmıştır **demek ki sorun sadece zayi olmak ile ilgili değildir.**

Diğer taraftan hüküm lafzen ele alındığında gerçekten “zayi”, “kaybolma, yitme” anlamındadır. Ancak zayi kelimesi iradi olmayan ve hatta gerçekleşmesi istenmeyen kayıpları ifade etmek için “olmak” ekiyle fiil haline getirilerek kullanılır. Oysa “imha”, “ortadan kaldırma, yok etme” anlamındadır ve bir iradenin ürünüdür. Nitekim “etmek” ekiyle fiil haline getirilir. Örneklersek, “Sel baskınına maruz kalan peynir deposunda bulunan 100 ton peynirden 80 tonu **zayi oldu**. Geriye kalan 20 ton ise insan sağlığına zararlı olabileceği endişesi ile işletme sahibi tarafından **imha edildi**.” Bu kısa değerlendirme bile lafza bağlı kalınsa dahi Kanun metninde kullanılan “zayi” kelimesinin “imha” kavramını karşılamadığını ortaya koymaya yeterlidir<sup>27</sup>.

O halde “zayi” kavramı üzerinden (lafzen) yapılacak değerlendirmede “katma değer” ve “yansımaya” gibi Kanunun ruhu da dikkate alınarak yorum yapıldığında farklı bir noktaya ulaşılmaktadır. Kanunkoyucunun bu maddeyi ihdas ederken temel endişesi “malların zayi olduğu gerekçesiyle yaratılabilecek vergi kaybı” oluşmasını önlemek olduğuna ve imha işlemleri, resmi merciler önünde olduğuna göre, imhada böyle bir endişeye yer yoktur. Lafız, gerekçe ve Kanunun ruhu bir bütün olarak ele alındığında görüşümüz teyit edilmektedir.

Bunca eleştiriden sonra madde de yer alan tek doğru hükmün “Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi” olduğunu (md. 30/d) belirtelim. Aslında görüşümüze göre bu madde sadece bu hükümden ibaret olmalıdır.

Şimdi bir örnekle konuyu açıklayalım:

Boya ticareti yapan Bayan (Z) 10 kutu boyayı, her bir kutu 10,00 TL olmak üzere satın almış ve tümünü birim fiyat 20,00 TL olmak üzere satmıştır. Dönembaşı ve sonu stok yoktur, diğer tüm unsurlar örnekte ihmal edilmiştir. Durum aşağıdaki gibidir:

|  |          |                                      |         |
|--|----------|--------------------------------------|---------|
| Hasılat TL                             | 200,00   | Hesaplanan KDV TL                    | 36,00   |
| Maliyet TL                             | (100,00) | İndirilecek KDV TL                   | (18,00) |
| Safi Kar TL<br>(Yaratılan Katma Değer) | 100,00   | Katma Değer Vergisi TL<br>(Ödenecek) | 18,00   |

<sup>27</sup> Kelime anlamları için Bkz. TDK Büyük Türkçe Sözlük. [www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr) Erişim:25.06.2012.

Yaratılan katma değer 100,00 TL ve ödenecek KDV ise 18,00 TL olup, birebir örtüşmektedir.

Yine boya ticareti yapan Bayan (Y) aynı şekilde boya almış, ancak boyalar aşırısı sıcaklarda bozulmuş ve vasfını kaybetmiştir. Bayan (Y) takdir Komisyonu Kararı ile durumu tespit ettirerek malları imha etmiştir. Eğer md 30/c burada uygulanırsa durum şu şekilde olacaktır.

|  |          |                                      |         |
|--|----------|--------------------------------------|---------|
| Hasılat TL                             | 0,00     | Hesaplanan KDV TL                    | 0,00    |
| Maliyet TL                             | (100,00) | İndirilecek KDV TL                   | (18,00) |
| İndirim İptal KDV                      | (18,00)  | İndirim İptal KDV                    | 18,00   |
| Safi Kar TL<br>(Yaratılan Katma Değer) | (118,00) | Katma Değer Vergisi TL<br>(Ödenecek) | 0,00    |

Bu örnekte yaratılan bir katma değer yoktur aksine 118,00 TL kaybolan değer oluşmuştur<sup>28</sup>. Buna rağmen KDV sıfır şeklindedir oysa negatif bir katma değer yansımalarının doğal olarak devreden indirilecek KDV olması beklenir. Üstelik her iki örnek arasında bir de iptal edilen KDV kadar bir fark oluşmuştur.

Oysa burada Bayan (Y)'nin usulüne uygun bir şekilde imha ettiği mallar nedeniyle oluşması gereken durum şöyle olmalıdır:

|  |          |  |         |
|--|----------|--|---------|
| Hasılat TL                             | 0,00     | Hesaplanan KDV TL                                | 0,00    |
| Maliyet TL                             | (100,00) | İndirilecek KDV TL                               | (18,00) |
| Safi Kar TL<br>(Yaratılan Katma Değer) | (100,00) | Katma Değer Vergisi TL<br>(Devreden İndirilecek) | (18,00) |

Bu durumda negatif olarak oluşan katma değer 100,00 TL ve bunun yansıması olarak da devreden indirilecek KDV 18,00 TL'dir. Sonuç uyumludur. Elbette burada mal sonraki aşamaya geçmediği için ileride satışı ve dolayısıyla üzerinde KDV hesaplanması söz konusu olmayacaktır. Ancak *“her kademedeki yaratılan katma değeri mutlaka vergilendirmeyi”* hedef tuttuğumuza ve *“alışlarla ilgili verginin indirilmesi bu malların satışı sırasında nasıl olsa vergiye tabi tutulacağı”* ilkesini esas aldığımız göre *“mala eklenen değer vergilenmiş olacağı düşüncesi”* nin devamında aksi durumda maldan düşen değer de (negatif katma değer) vergilendirilmemiş olması gerekir. Kaldı ki bu örnekte Bayan (Y) faaliyetine devam ettiği sürece (başka mal ve hizmetlerle) katma değer üretmeye devam edecek ve imha etmiş olduğu malların vergisini de bu durumda indirim olarak kullanmış olacaktır. Mademki indirim her bir mal veya işletme bazında değil, toplam faaliyet bazındadır bunda bir engel yoktur. Kaldı ki bir gün faaliyet sona erdiğinde halen indirilemeyen bir vergi var ise işte nihai tüketici gibi bu verginin yüklenilmesi de bu aşamada söz konusu olacaktır. **Mal yok olmuştur ancak faaliyet devam etmektedir ve yok olan malın maliyeti de işletmenin genel faaliyetine ilişkin risk gideri olarak ‘katma değer’in hesabında dikkate alınmalıdır.**

<sup>28</sup> Tabloda parantezler, eksi değeri ifade etmektedir.

Örnekte imha işlemi resmi mercilerin onay ve gözetiminde yapıldığına göre Kanun koyucu'nun gerekçede öne sürdüğü endişelere de mahal olmadığına göre uygulama böyle olmalıdır. Ya da tutarlı olmak anlamında imha edilen malların maliyet bedeli de katma değerden çıkarılmalı yani safi kazancın tespitinde dikkate alınmamalıdır.

## X. Sonuç

VUK'nun 3. maddesi, *“Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.”* hükmü taşımaktadır. Bu hükümde vücut bulan anlayış sanıldığı gibi yeni değildir. Nitekim Mecelle'de dahi *“Mevrid-i nasda içtihadı mesag yokdur”* (md. 9) yani *“Zahir olan sözlerin tefsire ihtiyacı yoktur / Açık olan sözün yorumuna gerek yoktur”* şeklinde var olagelmıştır.

KDVK'nun 30. maddesi (c) bendi hariç açık bir lafız içermektedir. Gerekçesi ile örtüşmüyor olsa da, sisteme aykırı da olsa lafzın açık olduğu hallerde uygulama metnin işaret ettiği yönde olacaktır.

Ancak (c) bendi, *“zayi olma”* kavramına yer verdiğinden ve hüküm içinde *“Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın”* gibi afetlere vurgu yapıldığından bu hüküm lafzen açık değildir ve KDV'nin yansıyan bir vergi olduğu ve yaratılan katma değeri vergilediği zemininde yoruma müsaittir.

Kanun gerekçesine yansıyan ifadelerden Kanun koyucunun sistemin kötüye kullanılması endişesi taşıdığı anlaşılmaktadır. Oysa resmi mercileri tarafından tespit edilen bir durumda bu endişelere mahal yoktur. Kanun koyucunun endişeleri ancak mükelleflerin iradeleri ile yarattığı durumlarda söz konusu olabilir. İrade dışı olan hususlar hele ki tespit edilebiliyorsa mükellef aleyhine bir yük yaratmamalıdır. Kaldı ki –artık bir gider olarak- her durumda katma değer hesabında dikkate alınan maliyet bedeli söz konusu iken bu katma değer üzerinden hesaplanan verginin dışarıda bırakılması çelişiktir ve verginin sistematığına da aykırıdır.

Son olarak konuya ilişkin 113 seri no.lu KDV Genel Tebliği'nin *“Kullanım Süresi Geçen veya Kullanılamayacak Hale Gelen Mallara İlişkin Yüklenilen KDV Hakkında Yapılacak İşlem”* başlıklı “E” bölümünün iptali istemiyle konu yargıya intikal etmiş olup, uyuşmazlık henüz (kesin olarak) sonuçlanmamıştır.

Esasen konu yeni değildir. KDV Kanunu henüz yürürlüğe girmeden uygulamaya yönelik yayımlanmış 1 seri no.lu KDV Genel Tebliği'nin<sup>29</sup> VIII-B-3 bölümünde yer alan, *“Katma değer vergi sisteminde alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesi, bu malların satışı sırasında mala eklenen değer vergilendirileceği düşüncesine dayanır. Ancak, zayi olan mallar için satış ve dolayısıyla yaratılan bir değer olmayacağından, bu mallara ilişkin alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesi, zayi olan mallar üzerindeki vergi yükünü tamamen ortadan kaldıracaktır...”* açıklaması, çalışma metninde ele aldığımız üzere, **“yansıma”** ve **“katma değer”** kavramlarını her bir mal veya hizmet için ‘birebir’ ele alan hatalı yaklaşımın sonucudur<sup>30</sup>.

<sup>29</sup> KDV Kanunu 01.01.1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir. İlk tebliğ ise, 30.11.1984 tarih ve 18591 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>30</sup> Mal ya da hizmet bazında birebir yansıma aranmasının **tutarsızlığı** şu sorularla da ortaya konulabilir: Otobüs işletmeciliği yapan bir firmanın bir tanesi İzmir-İstanbul ve diğer İzmir-Ankara hattında çalışan iki otobüsü olsa,

Bu durumda konuyu sadece “kullanılmayacak hale gelen ve ilgili mevzuat uyarınca teşkil edilen resmi komisyonlar veya takdir komisyonu huzurunda imha edilen malların zayi mal olarak nitelendirip nitelendirilmeyeceği” çerçevesinden lâfzî olarak ele almak yeterli olmayacak, bir kere yoruma muhtaç bir hükmün varlığı kabul edilmişse Kanunun ruhunun da yoruma dâhil edilmesi gerekli olacaktır.

Özetle, kural olarak her türlü mal ve hizmetin KDV'ye tabi olması nedeniyle tüm ticari hayatta meydana gelen olayların tek tek değerlendirilmesi gerekmektedir. Tüm ticari hayatı ve olasılıkları yazılı bir kurala bağlamanın imkânsızlığı da ortadadır. Bu nedenle salt yasa metinlerinden hareketle bir sonuca varmak da hakkında düzenleme yapılmayan konularda her zaman mümkün olamamaktadır. Kanun koyucu indirim müessesesinde “*vergileirmede emniyeti sağlamak ve vergi kaybını önlemek*”<sup>31</sup> amacıyla suistimale konu olabilecek fiziki veya kıymetsel değer kayıplarına şüpheli yaklaşmaktadır. Vergilemede esas alınan olayın gerçek mahiyetinin geçmişe yönelik olarak ortaya konulması her zaman kolay değildir. Vergi uygulamalarında ispat külfeti çoğunlukla vergi mükellefleri üzerinde bırakıldığından ortaya çıkabilecek ihtilafların çözümü için, yorumun lehlerine yapılabilmesi bakımından, mükelleflerin değer kayıp veya düşüklükleri ile ilgili delillerini zamanında edinmelerinde fayda bulunmaktadır.

Aksi halde;

| (1)<br>Mal Zayi Olursa  | (2)<br>Malda Kıymet Düşüklüğü Varsa  | (3)<br>Fire Söz Konusu İse  |
|---|--|---|
| KDV sisteminde alış belgelerinde gösterilen verginin indirilmesi, bu malların satışı sırasında mala eklenen değer vergilendirileceği düşüncesine dayanmaktadır. 1 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde, zayi olan mallar için satış ve dolayısıyla yaratılan bir katma değer olmayacağından, bu mallara ilişkin alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesinin, <b><u>zayi olan mallar üzerindeki vergi yükünü tamamen ortadan kaldıracaktır</u></b> ; bu nedenle, Kanunun 30/c maddesi uyarınca, zayi olan malların alış vesikalarında gösterilen KDV'nin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den <b><u>indirilemeyeceği belirtilmiştir</u></b> . | Malın <b><u>tamamen yok olmaması</u></b> , ancak <b><u>değerinde önemli derecede düşüklük meydana gelmesi</u></b> halinde malın zayi olması hükümleri geçerli olmayacaktır. Bu durumda malların zayi olması değil, düşük bedelle veya zararına satışı söz konusu olacağından, bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin <b><u>indirim konusu yapılabileceği tabiidir</u></b> . | Fire, bir malın imalat sürecinde veya tüketiciye arzına kadar kendi doğal akışı içinde <b><u>uğradığı fiziksel kayıp</u></b> olarak tanımlandığından, imalat sırasında veya sonrasında meydana gelen firelerin zayi olan mal kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu durumda, daha önce indirim konusu yapılan <b><u>KDV'nin de düzeltilmesine gerek yoktur</u></b> . 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 <b><u>KDV'nin de indirim konusu yapılması mümkün değildir</u></b> . |

İzmir-İstanbul hattında çalışan otobüs sürekli dolu sefer yaptığı halde İzmir-Ankara hattındaki yarı kapasite çalışsa, İzmir-Ankara seferi yapan otobüsün mazot alımlarına ait KDV'nin yarısı indirim olarak kabul edilmeyecek midir? Ya da İzmir-Ankara otobüsünün mazot alım KDV'si, İzmir-İstanbul seferi yapan otobüs biletleri ile tahsil edilecek KDV'nden indirim konusu yapılmayacak mıdır?

<sup>31</sup> Bkz Dipnot:13



şeklinde aynı metinde yer alan, “aynı teori” yani vergide indirim ve yansıma zemininde değerlendirme yapıldığı halde, “bir şekilde” farklı sonuçlara varılan yorumların izahı mümkün olmayacaktır<sup>32</sup>.

Bu durumda, “vergide yansıma” ve “vergi indiriminin”, “KDV sisteminde alış belgelerinde gösterilen verginin indirilmesi, bu malların satışı sırasında mala eklenen değer vergilendirileceği düşüncesine dayanmaktadır.” şeklinde algılanmasının, (1). seçenekte kabul edilmesine rağmen, mal bazında birebir uygulama getirmesi nedeniyle (2). ve (3.) seçeneklerde uygulanmadığı ve bu nedenle, bu kez farklı yorumlara gidildiği açıktır. O halde, mal bazında birebir “katma değer” yaratılması ve “yansıma” esasına dayalı yorum, esasen aralarında mantıksal bir bütünlük olduğu halde (1), (2) ve (3). seçeneklerin tümüne uygulanmadığına göre ya (1). seçenekteki yorum (2) ve (3.) seçeneklere de uygulanacak ya da son ikisi ilk yoruma uygun hale getirilecektir. Bu çelişki idari yorumun, “bilimsel yorumlama metoduna” uygun olmadığını en somut göstergesidir<sup>33</sup>.

Oysa bilimin en temel özelliği “mantıksal” olması, yani ulaşılan sonuçların birbiri ile çelişmemesidir. Yine bilim tek tek olgularla değil, olgu türleri ile ilgilenir. Yani “genelleyici”dir. O yüzden ki “bilimsel yöntem” sadece tümevarım ya da tümdengelim yaklaşımlarını ayrı ayrı kullanmaz ve her iki yaklaşımı bütünlüştürmeye çalışır<sup>34</sup>.

Bu bağlamda konunun sadece “zayı” kavramı üzerinden lâfzen tartışılması ile yetinilmeyip, aynı zamanda kanunun (ve dahi verginin) ruhuna da temas eden bir çözüme kavuşturulması temel beklentimizdir.

---

#### **UYARI**

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK’e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.

---

<sup>32</sup> 60 sayılı KDV Sirküleri md. 8.1.3., md. 8.1.3.2. ve md. 8.1.3.3. karşılaştırmasından ibarettir.

<sup>33</sup> MAÇ, bu tutarsızlığı, “...bu gibi nedenlerle malın ziyan olması ticari faaliyet çerçevesinde uğranılan bir zarardır. Malın KDV hariç bedeli gider yazılabildiğine göre KDV.si de indirilebilmelidir.” şeklinde ortaya koymaktadır. Bkz. *agm*.

<sup>34</sup> Bkz. Şefik YAŞAR, “Çağdaş Bilim Anlayışı”. **Çağdaş Yaşam Çağdaş İnsan**. (Editör: G. Can). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, ss. 153-160, 1998.