

ÇALINAN, ZAYİ OLAN ve KIYMETİ DÜŞEN MALLARIN VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

EVALUATION ON STOLEN, LOST AND UNDERVALUATED GOODS
WITH REGARD TO TAX LEGISLATION AND ITS ACCOUNTING



Yeliz AKYÜZ*

ÖZ

Zayı olan, kıymeti düşen ve çalınan malların genel çerçevesi Vergi Usul Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yer almakla birlikte, mükellefler bu konularda sıklıkla tereddüde düşmektedir. Bu sorunlar özelge, sirküler ve Danıştay kararlarıyla giderilmeye çalışılmaktadır. Bu malların yasal mevzuat açısından değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi makalemizin konusunu oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Zayı Mal, Kıymeti Düşen Mal, Çalınan Mallar, Zayı Malların KDV indirimi

ABSTRACT

The general framework of the lost, undervaluated and stolen goods is stated in the Tax Procedure Law and the Value Added Tax Law. However, taxpayers are often hesitant to take part in. These problems are attempted to be revealed in rulings, circulars and State Council decisions. The subject matter of this article is the evaluation of these goods from the view point of legislation and recognition.

Keywords: Lost property, lost property, stolen property, VAT discount in lost property

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 31.10.2016 / M.K.T.: 23.11.2016

1- GİRİŞ

Stokların çeşitli nedenlerle yok olması ya da iktisadi değerlerinde azalma meydana gelmesi sıkça yaşanan durumlardır. Bu durumun nedenlerini yangın, su basması, deprem gibi afetler, fire, hırsızlık, teknolojik değişimler olarak gösterebiliriz. Zayi olma, değer düşüklüğü, hırsızlık vb. kavramlar hem sözlük anlamlarıyla hem de vergisel açıdan farklı kavramlardır. Ayrıca Katma Değer Vergisi, Kurumlar Vergisi, Vergi Usul Kanunları çerçevesinde farklı sonuçlar doğurmaktadır.¹

Zayi mal kavramının ne anlama geldiği vergi kanunlarında yer almadığından hangi malların zayi mal kapsamında değerlendirileceği anlam karmaşasına yol açmakta ve bu konuyla ilgili farklı yıllarda farklı mahkeme kararları çıkabilmekteydi. 1 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin çıkmasıyla birlikte genel olarak uygulamada birlik sağlanmış, GİB tarafından verilen özeller ile mahkeme kararları da bu yönde olmuştur.

Zayi olan, kıymeti düşen ve çalınan malların vergi mevzuatı açısından değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi makalemizin konusunu oluşturmaktadır.

2- ZAYİ OLAN, KIYMETİ DÜŞEN ve ÇALINAN MALLARIN VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

2.1- Zayi Mal

2.1.1- Zayi Mal Kavramı

Zayi olma, kelime anlamı itibarıyla ziyaa uğrama, yok olma, yitme, ortadan kaybolma, gözden kaybolma anlamındadır. Bu tanımlamadan hareketle, zayi olma kavramının ortada bulunmayan, yok olan, nereye gittiği bilinmeyen mallar için kullanılması, doğru olacaktır. Teknolojik değişimler nedeniyle ekonomik değerini yitiren mallar, malın kullanım(ekonomik) ömrünün tükenmesi, miadın (tüketilebilir sürelerinin) dolması, tüketicinin korunmasına ilişkin hükümler çerçevesinde değiştirilen iade alınan mallar gibi zayi olma kapsamında değerlendirilemeyecek çok sayıda durum mevcuttur.²

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/c maddesine göre, zayi olan malların alımında yüklenilen KDV'nin indirimi mümkün değildir. Ancak vergi kanunlarında zayi olma kavramının ne anlama geldiği ile ilgili olarak herhangi bir açıklama bulunmamaktadır.³ Buna karşın Danıştay kararları, GİB tarafından çıkarılan özeller ve sirküler, Katma Değer Vergisi Kanunu Uygulama Genel Tebliği ve mülga 113 seri nolu KDV Genel Tebliği birlikte ele alınarak bu kavram makalemizde açıklığa kavuşturulmaya çalışılacaktır.

2.1.2- Zayi Malın Vergi Usul Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinde;

"Aşağıdaki vergiler mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin indirilemez:

...

¹ http://yontemymm.com.tr/Doc/Stoklarda_Meydana_Gelen_Deger_Kayıplari.pdf, Erişim Tarihi:28.10.2016

² <http://www.dunya.com/kose-yazisi/degeri-dusen-miadi-dolan-mallarda-kdv-duzeltilmeli-mi/5105>, Erişim tarihi: 28.10.2016

³ F. Bulut, (2010), Kullanım Süresi Dolan Veya Benzeri Bir Nedenle Zayi Olan Malların Alımında Yüklenilen KDV'nin Akıbeti , Mali Çözüm Dergisi, Sayı:181

c) 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," Denilmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun gerekçesinde;

"Maddenin (c) bendindeki esas itibariyle vergilendirme emniyetini sağlamak ve malların zayi olduğu gerekçesiyle yaratılabilecek vergi kaybına önlemek amacıyla yönelik bulunmakta, bunun yanı sıra tasan genel esprisi itibariyle her kademedede yaratılan katma değeri mutlaka vergilendirmeyi hedef tutmaktadır. Bu açıdan bakıldığında malların mükellef tarafından kendi özet ihtiyaçlarında kullanılması veya her ne suretle olursa olsun işletmeden çekilmesi ile zayi edilmesi arasında hiçbir fark bulunmamakta dolayısıyla zayi olan mallar için alış vesikalarında gösterilen Katma Değer Vergisinin indirilmesi mümkün görülmemektedir.

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

denilmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanun metninden ve gerekçesinden anlaşılacağı üzere; deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olan mallara ilişkin yüklenilen KDV hesaplanan KDV'den indirilebilirken bu koşullar dışında zayi malların alımında yüklenilen KDV'si indirilemez.

Vergi Usul Kanunu'nun 278. maddesinde;

"Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlaklamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüpü, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir."

şeklindedir.

Yukarıda yer alan kanun hükmünde kıymetin azalış nedenleri teker teker sayılmış ve söz konusu nedenlerin sonuna "gibi" edatı eklenerek, benzeri durumlar nedeniyle emtianın değerinde önemli miktarda azalma olduğu takdirde emsal bedel değerlendirileceği belirtilmiştir.⁴

Anılan Kanun'un 267'nci maddesinde; emsal bedeli, gerçek bedeli belli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer olarak tanımlanmış ve izleyen fıkralarda emsal bedeli belirlenirken sırasıyla ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası veya takdir esaslarından birinin uygulanacağı belirtilmiştir. Değeri düşen malların emsal bedeli tayin edilirken, ortalama fiyat ve maliyet bedeli esaslarının uygulanabilmesinin mümkün olmaması nedeniyle, bu malların emsal bedelleri takdir esasına göre belirlenmektedir.⁵

Sebze meyve sevkiyatı yapılmakta iken aracın yan yatması sonucu taşınan ürünlerin zayi olduğu belirtilerek ürünlerin fatura bedellerinin giderleştirilmesi hususunda talep edilen görüş için verilen GİB B.07.1.GİB.4.41.15.02-105[VUK 278- 2012/11]-196 sayılı özelgede;

⁴ Gib B.07.1.GİB.4.41.15.02-105[VUK 278- 2012/11]-196 sayılı özelge

⁵ Gib 39044742-KDV.1-700 sayılı özelge

“Şirketinize ait araçla yapılan kazada zayı olan mallara ilişkin olarak yüklenilen katma değer vergisinin indirimi mümkün değildir. Bu nedenle kaza sonucu zayı olan mallara ilişkin olarak yüklenilen katma değer vergilerinin indirilmiş olması durumunda, kazanın meydana geldiği vergilendirme dönemine ilişkin olarak verilecek KDV beyannamesinin “İlave Edilecek KDV” satırında beyan edilmek suretiyle düzeltilmesi bu şekilde beyan edilen verginin ise gelir ve kurumlar vergisi yönünden gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar doğrultusunda, kaza sonucu zayı olduğu belirtilen söz konusu malların 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 267 inci maddesinin 3 üncü bendine göre takdir komisyonunca takdir edilen emsal bedeliyle değerlendirilmesi ve bu bedel kayıtlı değeri arasındaki farkın kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Dolayısıyla, gider yazılabilecek tutarın belirlenebilmesi için zayı malların emsal bedellerinin tespitine ilişkin takdir komisyonu kararı gerekmektedir.”

denilmektedir.

Zayı malların maliyet bedelinin gider yazılıp yazılamayacağı ile ilgili yukarıdaki örneğe benzer bir durum GİB'nin B.07.1.GİB.4.35.16.01-125-635 sayılı özelgesinde açıklığa kavuşturulmuştur. Söz konusu özelgede, müşteriye satılan malların nakliye esnasında tırda yanarak yok olduğu ve yanan malların bedelinin sigorta şirketince ödeneceği belirtilerek yanan malların maliyet bedelinin gider olarak kaydedip kaydedilemeyeceği sorulmuştur. İlgili görüş talebine cevaben; “213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 278 ve 267'nci maddelerinin birlikte ele alınarak yapılan değerlendirme sonucunda yangın sonucu zayı olan malların maliyet bedeliyle emsal bedeli arasındaki tutarın kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Emsal bedelin tespitinde ise Vergi Usul Kanunu 267'nci maddesi üçüncü sıradaki takdir esası dikkate alınacaktır.” denilmiştir

Söz konusu düzenlemelerden anlaşılacağı üzere; 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 hesaplanan kdv'den indirilemez. Buna göre, Maliye Bakanlığı'nca meydana geldiği bölgede mücbir sebep ilan edilmeyen yangınlarda tamamen zayı olan mallar ile deprem ve sel felaketi dışındaki sebepler nedeniyle zayı olan malların yüklenilen KDV'leri indirilemeyecek, indirilmiş ise malların zayı olduğu döneme ilişkin KDV beyannamesinin 30. satırında beyan edilerek hesaplanan KDV'ye ilave edilmek suretiyle düzeltilcektir. Bu şekilde düzeltilen ya da yüklenildiği halde henüz indirilemeyen KDV'ler ise, Kanun'un 58. maddesine göre Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

2.1.3- Kullanım Süresi Geçen veya Kullanılmayacak Hale Gelen Malların Zayı Mal Kapsamında Değerlendirilmesi

05.12.2009 tarihine kadar vergi idaresi vermiş olduğu özelgelerle miyadı dolan veya başka nedenlerle kullanılması mümkün olmayan malların alımında yüklenilen KDV'nin indiriminin mümkün olduğu belirtmekteydi. 05.12.2009 tarihinde yayımlanan 113 seri Nolu KDVK Genel tebliği ile bu konuda görüşünü değiştirmiştir.⁶

⁶ F. Bulut, (2010), Kullanım Süresi Dolan Veya Benzeri Bir Nedenle Zayı Olan Malların Alımında Yüklenilen KDV'nin Akıbeti, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:181

KDVK Genel Uygulama Tebliğinin yürürlüğe girmesiyle birlikte mülga olan 113 seri Nolu KDVK Genel Tebliğinde;

“Mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin olarak stoklarında mevcut olan ancak kullanım süresi geçen veya bir başka nedenle kullanılamayacak durumda olan malların, 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.”

denilmektedir.

2014/955 esas numaralı **2014/1159** karar numaralı **26.11.2014** tarihli Danıştay 4. Dairesi, 113 sayılı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin “Kullanım Süresi Geçen veya Kullanılamayacak Hale Gelen Mallara İlişkin Yüklenilen KDV Hakkında Yapılacak İşlem” başlıklı “E” bölümünün iptali ile söz konusu düzenleme uyarınca davacı tarafından ihtirazi kayıtlarla verilen Mart 2007 vergilendirme dönemine ilişkin katma değer vergisi beyannamesi üzerinden tahakkuk eden verginin kaldırılması istemiyle açılan davanın karar özeti aşağıdaki gibidir:

“...
...

İptali istenen düzenlemede uyuşmazlığın özünün, kullanım süresi geçen veya bir başka biçimde kullanılamayacak hale gelen ve ilgili mevzuat uyarınca teşkil edilen resmi komisyonlar veya takdir komisyonu huzurunda imha edilen malların zayi mal olarak nitelendirilip nitelendirilmeyeceğine ilişkin olduğu, vergi kanunlarında zayi olan mal veya zayi olma kavramlarının ne anlama geldiği hususunda bir açıklamaya yer verilmediğinden zayi olmanın kelime anlamının ortaya konulması gerektiği, “Zayi” kelimesinin sözlükteki anlamının kaybolma, yitme, kayıp, yok olmuş, elden çıkmış, mahvolmuş olarak tanımlandığı, zayi olmanın yitme, kaybolma olarak tarif edildiği, bu itibarla, sebebi ne olursa olsun ilgili mevzuat uyarınca teşkil edilen resmi komisyonlar veya takdir komisyonu huzurunda imha edilen malların yitip gittiği ve yok olduğunun açık olduğu, öte yandan, İdarenin önceki uygulamalarının aksi yönde olmasının uyuşmazlık konusu malların nitelendirilmesinde her hangi bir hukuki etkisinin olmayacağı; bu nedenle, Genel Tebliğin dava konusu edilen bölümünde ve bu düzenlemeye göre *ihtirazi kayıtlarla verilen beyanname üzerinden yapılan tahakkuk işleminde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davayı reddetmiştir.*”

113 seri numaralı KDVK genel tebliğindeki düzenleme ile 05.12.2009 tarihine kadar verilen özelge ve Danıştay kararlarındaki farklılıklardan kaynaklanan karışıklığa son verilmiştir. 1 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile söz konusu tebliğ mülga olmakla birlikte bu düzenleme yeni tebliğde de yer almıştır. Danıştay kararında da görüleceği üzere kullanım süresi geçen veya bir başka biçimde kullanılamayacak hale gelen ve ilgili mevzuat uyarınca teşkil edilen resmi komisyonlar veya takdir komisyonu huzurunda imha edilen malların zayi mal olarak nitelendirilip, diğer zayi mallarda olduğu gibi bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

2.2- Kıymeti Düşen Mallar

Kıymeti düşen mallara ilişkin madde hükmü ile ilgili açıklama makalemizin 1.1.2.'nci bölümünde yer almakta ve anılan maddede yer alan “önemli bir azalış” ifadesi iktisadi kıymetlerin piyasa değere-

rini ve kullanılma özelliklerini normalin üzerinde kaybetmelerini ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle anılan madde fiziken mevcut ancak normal değerinin altında bir değere sahip malların değerlemesini düzenlemektedir.

Kıymeti düşen malların değerlemesi ise makalemizin aynı bölümünde yer aldığı üzere Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesi ve GİB 39044742-KDV.1-700 sayılı özelgesi çerçevesinde yapılacaktır.

60/2011-1 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Sirkülerinin 8.1.3.2. bölümünde;

“Malın tamamen yok olmaması, ancak değerinde önemli derecede düşüklük meydana gelmesi halinde malın zayı olması hükümleri geçerli olmayacaktır. Bu durumda malların zayı olması değil, düşük bedelle veya zararına satışı söz konusu olacağından, bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenen KDV'nin indirim konusu yapılabileceği tabiidir.

Örneğin;

- 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 yüklenen KDV'nin tamamı indirim konusu yapılabilecektir.”

denilmektedir.

VUK'nun 278'inci maddesinde belirtilen nedenlerle iktisadi kıymetlerde meydana gelen kayıpların uygun süre içerisinde, delilleri ortadan kalkmadan ilgili makamlara (yangında itfaiyeye, gıdanın bozulmasında sağlık müdürlüklerine gibi) bildirilerek olayın tespitinin yapılması gerekmektedir. Tespitler sonucunda emtiadaki kıymet kaybının belirlenmesi ve emsal bedelin tespiti için GİB B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-267-67 sayılı özelgede de belirtildiği üzere takdir komisyonuna başvurulmalıdır. Takdir komisyonu dışında başka bir kurum ya da kuruluşa emsal bedel veya zarar tespiti yaptırılamaz. Emtianın tamamen değer kaybına uğramış olması sonucu değiştirmez. Bu durumda takdir komisyonu değer tamamen kaybolduğunu, emsal bedelin sıfır bedeli olduğunu tespit eder. Çürümek, kırılmak, çatlak, paslanmak gibi haller neticesinde kıymeti düşen malların değer kayıplarının gider kaydedilebilmesi için takdir komisyonunun takdir kararı yeterlidir.

Takdir esasına göre değerlendirme ise, mükellefin müracaatı üzerine takdir komisyonu tarafından yapılmaktadır. Takdir komisyonu tarafından emsal bedelinin tespitinden sonra maliyet bedeli ile emsal bedeli arasındaki değer kaybı sonuç hesaplarına aktarılabilir.⁷

Kıymeti düşen malların KDV indiriminin ne şekilde ele alınacağını, yangın sonucu hasar gören araçların, değeri düşen mal olarak dikkate alınıp alınmayacağı hakkında görüş talep eden mükellefe cevaben verilen Gib 71387770-130[29-2012/234]-39 sayılı özelgesiyle açıklayabiliriz:

“ ...

Hasarlı olmaları nedeniyle takdir komisyonlarınca hurda bedeli belirlenen ve bu değer üzerinden satışa konu edilebilecek mahiyette olan ve Vergi Usul Kanunu uygulamasında “kıymeti düşen mal” olarak değerlendirilen mallar, “zayı olan mal” olarak değerlendirilmeyeceğinden, söz konusu mallar için yüklenen KDV tutarlarına yönelik bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Aksi takdirde Kanununun 30/c maddesi hükmü gereğince gerekli düzeltmelerin yapılmasının gerekeceği tabiidir.”

⁷ http://www.erkyymm.com/resimler/ERK_YMM_sirkuler__30.pdf, Erişim tarihi: 28 Ekim 2016

2.3- Çalınan Mallar

İşletmenin aktifinde kayıtlı ticari mallar, demirbaşlar, menkul kıymetler, alacak senetleri ve bazı maddi olmayan haklar hırsızlığa konu olabilmekte ve işletmeden çıkabilmektedir. Bir işletmenin çalınma sonucunda uğradığı kayıplar mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde matrahtan indirilecek gider olarak kabul edilmemektedir. Çünkü hem Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, hem de Gelir Vergisi Kanunu'nda sermayede meydana gelen azalmaların zarar sayılmayacağı hususundaki düzenlemeler bulunmaktadır. Dolayısıyla işletmeden çalınan mal bedelleri gider niteliğinde olmayıp hırsızlık sebebiyle meydana gelen kayıpların ancak kanunen kabul edilmeyen gider olarak kaydedilmek suretiyle işletmenin varlığından çıkarılabilir.⁸

Mükellef, çalınan mal ve nakit para nedeniyle oluşan zararın, ticari kazancın tespitinde gider olarak indirip indirilemeyeceği hakkında görüş talebinde bulunmuştur. GİB B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.2010.99-4 sayılı özelgesinde özet olarak;

“Vergi hukukumuz açısından sermaye ve sermayenin herhangi bir unsurunda meydana gelen diğer kayıplarının düşük bedelle değerlendirilmesi veya değişik yollarla sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi, esas olarak ticari ve zirai faaliyetlerin normal bir şekilde işleyişinden veya tabii afetler yüzünden değer kaybına uğramasından doğmuş olması şartlarına bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinde, safi ticari kazancın tespitinde hasıllardan indirilecek giderler 10 bent halinde sayılmış olup, bunlar arasında ticari işletmede mevcut varlıkta herhangi bir suretle meydana gelen eksilmelerin gider yazılacağı hususuna yer verilmemiştir. Buna göre, işyerinizden çalınan emtia bedelinin ve nakit para tutarının vergi matrahının tespitinde zarar veya gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.”

denilmektedir.

KDVK'nın 30/d maddesinde Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları'na göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen kdv'nin indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Bu hükme göre çalınma suretiyle malların yok olması durumunda bu malların alış bedelinde gösterilen KDV indirilemeyecektir. Eğer çalınan mallara ait KDV indirilmişse indirilen vergilerin malların çalındığı dönemde verilecek katma değer vergisi beyannamesinde hesaplanan katma değer vergisine ilave edilmek suretiyle düzeltilmesi gerekmektedir.⁹

3- ZAYİ OLAN, KIYMETİ DÜŞEN ve ÇALINAN MALLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Zayı Olan, kıymeti Düşen ve çalınan malların vergi mevzuatı açısından durumu makalemizde de açıkladığımız üzere her bir mal için farklıdır. Bu bölümde ise örneklerle bu malların muhasebeleştirilmesi yapılacaktır.

Örnek 1: 12.05.2012 tarihinde alınan sebze meyve 13.05.2012 tarihinde ... plakalı araç ile ... -... arası sevkiyatı yapılmakta iken ...-... istikametinde firmanıza ait aracın yan yatması sonucu taşınan ürünlerin zayı olmuştur. 3.000 TL tutarındaki fatura bedellerinin giderleştirilmesi hususunu değerlendiriniz.¹⁰(KDV oranı %1, takdir komisyonu tarafından belirlenen emsal bedel “0” olarak kabul edilecektir.)

⁸ <http://www.nevzaterdag.com/isletmemizden-calinan-veya-zayi-olan-mali-gider-yaza-bilirmiyiz/>, Erişim tarihi: 28 Ekim 2016

⁹ S. Öngen, <http://www.mersinsmmmo.org.tr/files/f3b3eaf0-2e8c-4141-b6dc-70580cf194dc.pdf>, Erişim tarihi: 28 Ekim 2016

¹⁰ GİB B.07.1.GİB.4.41.15.02-105[VUK 278- 2012/11]-196 sayılı özelgesi

153 TİCARİ MALLAR	3.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	30	
102 BANKALAR		3.030
157 DİĞER STOKLAR	3.000	
153 TİCARİ MALLAR		3.030
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	3.030	
157 DİĞER STOKLAR		3.000
391 HES. KDV		30
-İlave edilecek kdv		

KDVK'nın 30'ncu maddesinde, deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait Katma Değer Vergisi hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği söylenmektedir. Buna göre örnekteki durumda kaza sonucu zayı olan sebze meyve için yüklenilen KDV indirilemeyecektir. Daha önce indirilen KDV, KDVK'nın 58'nci maddesine göre gider veya maliyet olarak dikkate alınabilecektir.

Maliyet bedeli ile takdir komisyonu tarafından belirlenen emsal bedel arasındaki fark gider olarak yazılabilecektir.

Örnek 2: Antalya Sanayi Bölgesi'nde çıkan yangın sonucunda 12 iş yeri büyük oranda zarar görmüştür. Bunun üzerine Maliye Bakanlığı sadece bu sanayi bölgesinde uygulanmak üzere mücbir sebep ilan etmiştir. Bu işyerlerinden biri olan ABC'ye ait 5.000 TL'lik mal zarar görmüştür. (KDV oranı %18 kabul edilecektir.)

153 TİCARİ MALLAR	5.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	900	
102 BANKALAR		5.900
157 DİĞER STOKLAR	5.000	
153 TİCARİ MALLAR		5.000
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	5.000	
157 DİĞER STOKLAR		5.000

KDVK'nın 30'ncu maddesinde, deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait katma değer vergisi hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği söylenmektedir. Buna göre örnekteki durum-

da Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği sanayi bölgesindeki işyerlerinden ABC'nin zayı olan mallarına ilişkin yüklenilen KDV indirilebilecektir. Söz konusu mallar için yüklenilen KDV tutarlarına yönelik bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Örnek 3: İşletme, 20.08.2015 tarihinde KDV hariç 50.000 TL bedelle emtia satın almış ve bedelini banka yoluyla ödemiştir. 30.11.2015 tarihinde meydana gelen su basması neticesinde emtia değeri düşüklüğüne uğramış ve değer düşüklüğünün tespiti amacıyla takdir komisyonuna başvurulmuştur. Takdir komisyonu emtianın değerini 10.000 TL olarak belirlemiştir. İşletme değer düşüklüğünün tamamını için karşılık ayırmıştır.¹¹

153 TİCARİ MALLAR	50.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	9.000	
102 BANKALAR		59.000
157 DİĞER STOKLAR	50.000	
153 TİCARİ MALLAR		50.000
654 KARŞILIK GİDERİ	40.000	
158 STOK DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI		40.000

Çalışmamızın 1.2'nci bölümünde de belirttiğimiz üzere GİB özelgesinde; "Takdir esasına göre değerlendirme, mükellefin müracaatı üzerine takdir komisyonu tarafından yapılmaktadır. Takdir komisyonu tarafından emsal bedelinin tespitinden sonra maliyet bedeli ile emsal bedeli arasındaki değer kaybı sonuç hesaplarına aktarılabilir." denilmektedir.

Örneğimizde takdir komisyonu malın bedelini 10.000 TL olarak belirlemiştir. Maliyet bedeli ile takdir edilen bedel arasındaki fark olan 40.000 TL 654 KARŞILIK GİDERİ ve 158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ hesaplarında gösterilmek suretiyle giderleştirilir. Kıymeti düşen mal zayı mal kapsamında değerlendirilmediğinden KDV'nin düzeltilmesine gerek yoktur.

Örnek 4: Çalınan 5.000 tutarında ve %18 KDV'li bir ticari malın muhasebe kayıtları ise şöyle olacaktır;¹² (Çalınmanın ispat ve tevsik edilmesi varsayımıyla)

¹¹ S. Sarıgül, Vergisel Yönleriyle Genel Muhasebe, s. 194, Mayıs 2016

¹² <http://muhasebeciyorumluyor.com/muhasebe-acisindan-zayi-olan-mallar/>, Erişim tarihi: 28 Ekim 2016

153 TİCARİ MALLAR	5.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	900	
102 BANKALAR		5.900
<hr/>		
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	5.900	
- Kanunen Kabul Edilmeyen Gider		
153 TİCARİ MALLAR		5.000
391 HES. KDV		900
- İlave edilecek kdv		
<hr/>		

4- SONUÇ

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/c maddesinde; *"Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait katma değer vergisi hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez."* denilmektedir. Ancak zayı mal kavramı vergi kanunlarında tanımlanmamaktadır. Bununla birlikte Vergi Usul Kanunu 278'nci maddesinde kıymeti düşen mallar için başlıca durumlarda emsal bedel ile değerlendirilecek haller sayılmış olmakla birlikte, söz konusu nedenlerin sonuna "gibi" edatı eklenerek, benzeri durumlar nedeniyle emtianın değerinde önemli miktarda azalma olması durumunda emsal bedel ile değerlendirileceği belirtilmiştir.

Özet olarak zayı olan ve kıymeti düşen malların maliyet bedeli emsal bedel ile değerlendirilecektir. Yüklenen KDV ise KDVK 30/c maddesine göre zayı olan mallar ve kıymeti düşen mallar için indirim konusu yapılabilirken, daha önce indirilen KDV'nin düzeltilmesine gerek bulunmamaktadır.

Çalınan mallara ilişkin zarar ise vergi kanunları açısından sermayede vukua gelen eksilme olarak kabul edildiğinden gider yazılamaz. Bu mallara ilişkin yüklenen KDV ise KDVK'nın 30/d maddesine göre indirimi kabul edilmeyecektir.

KAYNAKÇA

- 01.04.2014 Tarih, Gib 39044742-KDV.1-700 sayılı özelge
- 10.01.2011 Tarih, Gib B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.2010.99-4 sayılı özelgesi
- 08.08.2011 tarih ve KDVK-60/2011-1 sayılı sirküler
- 25.10.2013 Tarih, Gib 71387770-130[29-2012/234]-39 sayılı özelge
- 2014/955 esas numaralı 2014/1159 karar numaralı 26.11.2014 tarihli Danıştay 4.dairesi
- 04.07.2012 Tarih, Gib B.07.1.GİB.4.35.16.01-125-635 sayılı özelge
- 27.08.2012 Tarih, Gib B.07.1.GİB.4.41.15.02-105[VUK 278- 2012/11]-196 sayılı özelge
- AYGÜN, A. (2015), Stoklarda Meydana Gelen Değer Kayıpları (1), Erişim tarihi: 28 Ekim 2016, http://yontemymm.com.tr/Doc/Stoklarda_Meydana_Gelen_Deger_Kayıplari.pdf
- BULUT, F. (2010), Kullanım Süresi Dolan Veya Benzeri Bir Nedenle Zayı Olan Malların Alımında Yüklenen Kdv'nin Akıbeti , Mali Çözüm Dergisi, Sayı:181
- ERDAĞ, N. <http://www.nevzaterdag.com/isletmemizden-calinan-veya-zayı-olan-mali-gider-yaza-bilirmiyiz/>, Erişim tarihi: 28 Ekim 2016

- ERKAN, M. http://www.erkymm.com/resimler/ERK_YMM_sirkuler__30.pdf, Erişim tarihi: 28 Ekim 16
- GÜNDÜZ, Z. <http://www.dunya.com/kose-yazisi/degeri-dusen-miadi-dolan-mallarda-katma-deger-vergisi-kanunu-duzeltilmeli-mi/5105>, Erişim Tarihi:28.10.2016
- KARA, V. (2013), <http://muhasibeciyorumluyor.com/muhasebe-acisindan-zayi-olan-mallar/>, Erişim Tarihi:28.10.16
- Maliye Bakanlığı (05.12.2009), 113 seri Nolu Mülga KDVK Genel Tebliği, Ankara: Resmi Gazete (27423)
- ÖNGEN, S. <http://www.mersinsmmmo.org.tr/files/f3b3eaf0-2e8c-4141-b6dc-70580cf194dc.pdf>,
- SARIGÜL, S. Vergisel Yönleriyle Genel Muhasebe, s. 194, Mayıs 2016
- T.C. Yasalar (10.01.1961), 213 Sayılı Vuk Ankara: Resmi Gazete (10703-10705)
- T.C. Yasalar (25.10.1984), 3065 Sayılı Kdvk, Ankara: Resmi Gazete (18563)
- T.C. Yasalar (02.11.1984), 3065 Sayılı Kdvk Gerekçesi Ankara: Resmi Gazete (18563)