



ZAYİ OLAN MALLARIN VERGİ MEVZUATINDAKİ YERİ ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Engin SANDIKÇI^(*)

1 - GİRİŞ

Ticari faaliyette bulunan gerçek kişi ve kurumlar tarafından, bir takvim yılı içerisinde elde edilen gelir veya kazançların vergilendirilmesinde, bu kişi ve kurumların ticari faaliyetlerinin sürekliliğini sağlamaya yönelik yapacakları giderlerden hangilerinin vergi matrahının tespitinde kanunen kabul edilen gider ve hangilerinin de kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacakları hususu Türk Vergi Kanunlarında belirtilmiştir. Diğer taraftan katma değer vergisi ile ilgili olarak da nelerin indirim konusu yapılabileceği hususu da hükme bağlanmıştır. Bununla birlikte, kanunen kabul edilen gider mahiyetinde olup olmadıkları ya da yapılmış olan bir harcamaya ilişkin ödenmiş olan KDV'nin in-

dirim konusu yapılabileceği ile ilgili olarak mükellefler arasında tereddütler ya da ihtilaflar olduğu gözlenen bazı gider ya da harcamalar da bulunmaktadır. Nitekim, "zayı olan mallar"la ilgili olarak daha önce yapılmış olan ödemelerin durumu buna örnektir.

Türk vergi kanunlarında doğrudan bir tanımla yapılmamış olan "zayı olan mal" kavramını; işletmenin aktifinde bulunan ancak; doğal afetler, yangın, kaza gibi olağanüstü durumlar sonucu veya paslanma, çürüme vb. gibi sebeplerle tekrar satışa konu olamayacak biçimde yok olan mallar şeklinde tanımlamak mümkündür. Nitekim Danıştay 11. Dairesinin bir kararında¹ "...emtiyanın fiziksel varlığının tamamen yok olması nedeniyle ekonomik değerinin bulunmaması halinde malın zayı olduğundan" bahsedileceği belirtilmiştir. Aşağıda, vergi ve muhasebe uygulamaları açısından önemlilik arz eden zayı olan mal kavramını vergi mevzuatı bakımından ele alıp konunun muhasebe boyutuna da yer vereceğiz.

^(*) Vergi Denetmeni Yardımcısı

¹ Danıştay 11. Dairesinin 02.12.1997 Tarih ve E. 1997/2808, K. 1997/4353 sayılı kararı.

**2- ZAYİ OLMA KAVRAMI VE
ZAYİ OLAN MALLAR**

Zayi olma kavramı, kelime anlamı itibariyle yok olma yitlik, kayıp, kaybolma, bulunamama anlamlarına gelmektedir. Burada üzerinde durulan konu bir cismin veya maddenin olağandışı, iradi veya gayri iradi olarak fiziksel yapısının yitirilmesidir.² Dolayısıyla fiziken var olmakla birlikte, çeşitli sebeplerle değeri sıfır olan veya mevcut mevzuat hükümleri uyarınca satışa konu edilemeyen malların, zayi mal olarak değerlendirilmesi gerekir.

Vergi mevzuatı açısından “zayi olma” kavramına baktığımızda esasında zayi olmanın vergi kanunlarımız ve ilgili genel tebliğlerinin hiçbirisinde tanımının yapılmadığını görmekteyiz. Kavrama ekonomik açıdan baktığımızda “zayi olma” kavramını sadece fiziken yok olması değil, aynı zamanda bir maddenin veya cismin fiziken var olduğu fakat olağandışı nedenlerden dolayı kendisinde bulunan ekonomik değeri tamamen yitiren farklı bir fiziki yapıya dönüşmesi şeklinde ifade edebiliriz.

**3- VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN
ZAYİ OLAN MALLARIN DURUMU**

Ticari faaliyette teslimine konu olan emtiaların zayi olmasına ilişkin Vergi Usul Kanunu açısından net bir hüküm olmaması nedeniyle isabetli bir değerlendirme yapılması güçtür. Bu açıdan VUK.nun 278 inci maddesindeki kıymeti düşen malların, zayi olan malları kapsayıp kapsamadığını ve ilgili maddedeki hükmün zayi olan mallara da uygulanıp uygulanmayacağı üzerinde durmamız gerekir. Mükelleflerin, mallarının zayi ol-

duğundan bahisle vergi dairesi aracılığı ile Takdir Komisyonuna başvurmaları halinde, Takdir Komisyonunun söz konusu malların emsal bedelini, kayıtlı değerinin örneğin % 60 ya da 40’ı olarak tespit edebileceği gibi sıfır olarak tespit etmesi ve karara bağlaması da mümkündür. Böyle bir durumda ise iktisadi değeri sıfır olan mal zayi olmuş anlamındadır. Dolayısıyla, söz konusu mallar için emsal bedelin, kayıtlı değerinin örneğin % 60 ya da 40’ı olarak tespit edilmesi halinde mevzuat bağlamında nasıl bir değerlendirme işlemi yapılması gerekli ise emsal bedelin sıfır olarak tespit edilmesi halinde de aynı yönde bir değerlendirme işleminin yapılması gerekmektedir. Bir başka ifade ile , %60 ya da % 40 oranında bir değer düşüklüğünün kabulü ile emsal bedelinin Takdir Komisyonunca tespit edilmesi üzerine söz konusu malları VUK.nun 278. maddesi kapsamında değerlemek zorunda olan mükellefin, bu kez aynı malları, Takdir Komisyonu kararıyla % 100 oranında bir değer düşüklüğünün kabulü ile emsal bedelinin sıfır olarak tespit edilmesi halinde de VUK.nun 278. maddesindeki “Kıymeti Düşen Mallar” a ilişkin hükümlere göre değerlemesi gerekecektir.

Bu konuya ilişkin Danıştay 11. Dairesinin 02.12.1997 tarih ve E. 1997/2808, K. 1997/4353 sayılı kararında “...emtianın fiziksel varlığının tamamen yok olması nedeniyle ekonomik değerinin bulunmaması halinde malın zayi olduğundan söz edilebilecek iken, emtianın kullanım sonucunda ekonomik ömrünü tamamlaması ya da çeşitli etkenlerle değerinin düşmesi halinde ise hurda veya hasarlı mal söz konusu olacaktır.”³ denilmiştir.

² <http://www.muhasibeciyizbiz.com/zayi-olan-malların-vergi-mevzuatı-acısından-değerlendirilmesi.html>

³ Danıştay 11. Dairesinin 02.12.1997 Tarih ve E. 1997/2808, K. 1997/4353 sayılı kararı.

3.1- Kıymeti Düşen Mallar

Vergi Usul Kanunu'nun 274'üncü ve 278'inci maddelerinde değer düşüklüğüne ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. 274'üncü maddede, iktisadi nedenlerden dolayı meydana gelen değer düşüklüğü; 278'inci maddede ise, fiziksel ve teknolojik nedenlerden meydana gelen değer düşüklüğü ele alınmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Emtia" başlıklı 274 üncü maddesi ile emtiaların değerlendirilmesine ilişkin düzenleme yapılmıştır. Söz konusu madde hükmüne göre; "Emtia, maliyet bedeliyle değerlendirilir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267 nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir."

Vergi Usul Kanunu'nun kıymeti düşen mallarla ilgili 278'inci maddesinde ise, "Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve dö-küntüler, üstü, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir." hükmü yer almıştır.

3.2- Takdir Esasına Göre Emsal Bedel Tespiti

Zayi olan mallara, vergi kanunları açısından kıymeti düşen mallara ilişkin hükümler uygulanacağından bu mallara, VUK'nun 267. maddesindeki emsal bedelle ilgili olarak üçüncü sırada yer alan "Takdir Esası" hükümlerinin tatbik edilmesi gerekmektedir. Buna göre mükellefler

VUK'nun 267'inci maddesinin birinci (Ortalama Fiyat Esası) ve ikinci (Maliyet Bedeli Esası) sırasında belirtilen usullere dayanılarak emsal bedelini tespit edemedikleri durumda, emsal bedelinin takdir edilmesi için vergi dairesi aracılığı ile takdir komisyonuna başvurabilirler. İlgilinin müracaatı üzerine de emsal bedeli takdir komisyonunca takdir edilerek belirlenir.

Takdir komisyonunca takdir edilecek emsal bedeli dolayısıyla hesaplanan zararın ilgili dönemin sonuç hesaplarına yansıtılabilmesi için takdir komisyonunun beyanname verme süresinin sonuna kadar emsal bedel takdirini yapması gerekmektedir. Bunun için de firmaların mümkün olduğunca erken ve en geç de dönemin son günü akşamına kadar vergi daireleri aracılığı ile takdir komisyonuna başvurmaları gerekir. Mükellef takdir komisyonuna başvurmadan önce, malların zayi olmasına neden olan olayı, mahkeme, polis, itfaiye ve benzeri makamlara tespit ettirecektir. Bu tespit belgesi ile birlikte bağlı bulunduğu vergi dairesine başvurarak, değer düşüklüğünün takdir komisyonu tarafından takdirini talep edecektir.⁴

Beyanname verme süresinin sonuna kadar takdir komisyonu kararının alınmaması halinde kıymeti düşen malların emsal bedeli ile değerlendirilmesi mümkün değildir. Ancak hesap dönemi sonuna kadar takdir komisyonuna emsal bedel takdiri için müracaat eden; fakat beyanname verme süresinin sonuna kadar takdir komisyonu kararının alınmaması durumunda, mükelleflerin ihtirazi kayıtla beyanname vermeleri ve takdir komisyonu kararına göre daha sonra söz konusu malların değerinde meydana gelen düşmeye karşılık gelen vergiyi geri almaları mümkündür.⁵

⁴ www.bilgidenetim.com

⁵ <http://www.muhasibeciyizbiz.com/zayi-olan-malların-vergi-mevzuatı-acısından-değerlendirilmesi.htm>

Uygulamada sıkça karşılaşılan başka bir konu da, kıymeti düşen mallara ilişkin hasar tespitinin takdir komisyonları dışında; itfaiye yetkilileri, sigorta eksperleri, kaymakamlıkça görevlendirilen bilirkişiler, jandarma gibi kişi ve kurumlarca yapılmasıdır. Sigorta, itfaiye, bilirkişi, sağlık müdürlüğü raporları sadece takdire veri teşkil edecek belgelerdir. Takdir komisyonu kararı olmadan hiçbir hüküm ifade etmezler. Değer kayıpları Takdir Komisyonlarınca takdir ettirildikten sonra, ortaya çıkan rakam üzerinden sonuç hesaplarına atılabilmektedir.⁶

Oluşan zarar, Takdir Komisyonları dışında bir de kaza mercilerinin (ticaret mahkemeleri ve asliye hukuk mahkemelerinin) re'sen biçtikleri değerler ile de belirlenebilmektedir. Takdir komisyonları ile mahkemeler dışında bu tür zararları belirleyecek kişi veya kuruluş yoktur.⁷

Emtianın tabii afet yüzünden değer kaybettiği hallerde, hesap dönemi sonu beklenmeden takdir komisyonundan emsal bedeli tespitinin talep edilmesi gerekir. Çünkü bu hallerde vergi idaresinin durumu tespit ve kontrol etmesine ihtiyaç vardır.⁸ 282 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne⁹ göre; "Vergi Usul Kanunu'nun 278'inci maddesi uyarınca tabii afetler yüzünden iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış olan emtianın emsal bedeli ile değerlendirilmesi ve aynı Kanununun 267 nci maddesine göre de emsal bedelinin takdir komisyonunca takdir edilmesi gerekmektedir. Emtiası zarar gören mükelleflerce vergi

dairelerine yapılan müracaatlar, süratle takdir komisyonlarına intikal ettirilecek, komisyonlar bu işleri öncelikli ve ivedi olarak görüşecekler ve komisyonların belirlediği bedellere göre mükelleflerce zarar kaydı yapılabilecektir."

4- GVK ve KVK AÇISINDAN ZAYI OLAN MALLARIN DURUMU

Bir ticari işletmede gerçekleştirilen harcamaların gelir sağlayıcı giderler olarak kabul edilmesi için, bu harcamaların kazancın elde edilmesi ve sürdürülebilmesi ile ilişkili olması gerekir. Bu yüzden ticari faaliyette bulunan şahıs ve kurumlar tarafından yapılan ve gelir sağlayıcı niteliği olmayan harcamalar genel gider olarak kabul edilmez. Nitekim GVK'nun 40'ıncı ve KVK'nın 8'inci maddelerinde genel giderler sayılmıştır. Aynı zamanda ticari faaliyet sürecinde diğer harcamalar için de, GVK'nun 89'uncu ve KVK'nun 10'uncu maddelerinde diğer indirimler başlığı altında açıklama yapılmıştır. Dolayısıyla bu gider ve indirim dışındaki harcamaların, kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Zayi olan malların ise, VUK'nun 278. maddesinde belirtilen "Kıymeti Düşen Mallar" kapsamında değerlendirilmesi gerektiğinden, söz konusu malların (zayi olan mallar) takdir komisyonlarınca veya kaza mercilerince (ticaret mahkemeleri ve asliye hukuk mahkemeleri) belirlenen emsal bedeli ile değerlemeye tabi tutulması ve alış bedeli ile emsal bedel arasındaki farkın gelir

⁶http://www.malikelavuz.com/index.php?lang=tur&page=30&pluginAnonym_v2_catID_2=0&pluginAnonym_v2_itemID_2=181&pluginAnonym_v2_itemPage_2=5

⁷ http://forum.izsmmmo.com/forum_posts.asp?TID=165

⁸ <http://www.sakaryavdb.gov.tr/DOCUMENT/DE%C4%9EEERLEME.pdf>

⁹ 21/12/1999 tarih ve 23913 Mükerrer Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ve kurumlar vergisi yönünden gider yazılması gerekmektedir. Bu giderin de kanunen kabul edilen bir gider olduğu muhakkaktır.

5- KDV KANUNU AÇISINDAN ZAYİ OLAN MALLARIN DURUMU

Zayı olma kavramının ne vergi kanunlarında ne de ilgili tebliğlerde açıklanmış bir kavram olmadığını önceki bölümlerde belirtmiştik. Bu konuya ilişkin yalnızca Katma Değer Kanunu'nun "İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi" başlıklı 30'uncu maddesinin 5228 sayılı Kanunla¹⁰ değişik (c) bendinde; " Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığı'nın yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait KDV'lerin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği hükümlenmiştir.

Bu hükme ilişkin 1 seri nolu KDV Kanununun Genel Tebliğinde¹¹ aşağıdaki hususlara yer verilmiştir:

" Katma Değer Vergisi sisteminde alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesi, bu malların satışı sırasında mala eklenen değer vergi indirileceği düşüncesine dayanır. Ancak, zayı olan mallar için satış ve dolayısıyla yaratılan bir değer olmayacağından, bu mallara ilişkin alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesi, zayı olan mallar üzerindeki vergi yükünü tamamen ortadan kaldıracaktır. Dolayısıyla, Kanun'un 30/c maddesi uyarınca, zayı olan malların alış vesikalarında gösterilen Katma Değer Vergisi mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan

*Katma Değer Vergisinden indirilemeyecektir." Eğer zayı olan mallar için alımda yüklenilen KDV'ler indirilmişse hesaplanan KDV'ye ilave edilmek kaydıyla düzeltilecektir. Bu şekilde düzeltilen ya da yüklenildiği halde henüz indirilemeyen KDV'ler ise Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 58'inci maddesi uyarınca duruma göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir. "Verginin Gider Kaydedilemeyeceği" hususunu düzenleyen bu maddeye göre, " 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." denilmekte olup bu maddenin **mefhum u muhalifinden** hareket edildiğinde KDV Kanunu'nun 30/c maddesi gereğince indirimi kabul edilmeyen KDV'lerin mükellefçe Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edileceği sonucuna ulaşılmaktadır.*

Öte yandan konuya ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığının 07.07.2010 tarih 46 Sıra No.lu K.D.V. sirkülerinde ; " ...çeşitli nedenlerle imha edilen malların alımında ödenen KDV de indirim hesaplarından çıkarılacak ve ilave edilecek KDV olarak beyan edilecektir. Ancak değeri düşen mallar için ödenen KDV indirim konusu yapılabileceğinden, değeri düşen mallar için bu şekilde işlem yapılması söz konusu olmayacaktır. Aynı şekilde yasal düzenlemeler veya mesleki kuruluşlar tarafından belirlenen tutardaki firelere ilişkin yüklenilen KDV de indirim konusu yapılabilecektir. Bu düzenlemelerdeki miktarı aşan firelere ilişkin yüklenilen KDV ise indirim konusu yapılamayacak, daha önce indirilmiş ise indirilen

¹⁰ 31/07/2004 tarih ve 25539 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹ 30/11/1984 tarih ve 18591 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

KDV hesabından çıkarılacak ve ilave edilecek KDV olarak beyan edilecektir.” ifadesi yer almaktadır.

5.1- Deprem ve Sel Felaketi Nedeniyle Zayi Olan Malların KDV Karşısındaki Durumu ve Muhasebeleştirilmesi

KDV Kanununun 30. maddesinin (c) bendinde “Deprem, sel felâketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisinin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği” hükmedilmiştir.

Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere, deprem ve sel felaketi nedeniyle zayi olan mallara ait yüklenilen ve indirilen Katma Değer Vergisinin daha sonra ilave edilecek KDV olarak beyan edilmesi gerekmez.

Örnek:

Sel nedeniyle “X” A.Ş. nin daha önce satın aldığı ve deposunda bulunan 30.000,00 TL bedelli mal zayi olmuştur. Aynı dönem (ay itibariyle) içerisinde de Takdir komisyonu malların değerini sıfır olarak tespit etmiştir. Dolayısıyla, değer düşüklüğü kesinleşmiştir. Bu durumda yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

_____ / _____	
153. Ticari Mallar	30.000,00 TL
191. İndirilecek KDV	5.400,00 TL
102. Bankalar	35.400,00 TL
-Mal Alış Kaydı	
_____ / _____	
_____ / _____	
659. Diğer Olağan Gider ve Zararlar	30.000,00 TL
153. Ticari Mallar	30.000,00 TL

-Aynı dönem içerisinde alınan Takdir Komisyonu kararına göre zayi olan malların tamamının gider yazılması.

_____ / _____

Mallar sel nedeniyle zayi olduğu için, bu malın alımında yüklenilen ve indirim konusu yapılmış olan katma değer vergisi açısından düzeltme işlemleri yapılmayacaktır. (KDVK Madde 30/c). Bir başka ifadeyle, daha önce indirim konusu yapılan KDV tutarı cari dönem KDV beyannamesinde ilave edilecek KDV olarak beyan edilmeyecektir. Ayrıca, zayi olan malın 30.000,00.-TL tutarındaki maliyet bedeli, VUK'nun 278 ve 288'inci maddeleri gereğince giderleştirilir.

Yukarıdaki örnek olayda, değer düşüklüğü kesinleşmemişse bir başka ifade ile Takdir Komisyonu kararı henüz verilmemişse yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

<hr/>		<hr/>	
153. Ticari Mallar	30.000,00 TL		
191. İndirilecek KDV	5.400,00 TL		
102. Bankalar		35.400,00 TL	

-Mal Alış Kaydı

<hr/>		<hr/>	
157. Diğer Stoklar	30.000,00 TL		
153. Ticari Mallar	30.000,00 TL		

-Malın Sel Nedeniyle Kullanılamaz Hale Gelmesi

<hr/>		<hr/>	
654. Karşılık Giderleri	30.000,00 TL		
158. Stok Değer Düşük. Karşılığı	30.000,00 TL		

-Zayi Olan Malın "X" A.Ş. Tarafından Değerinin Sıfır Olarak Belirlenmesi

<hr/>		<hr/>	
-------	--	-------	--

Takdir Komisyonu kararı henüz verilmediği için yukarıdaki kayıta yer alan 654-Karşılık Giderleri Hesabındaki 30.000,00.-TL Kanunen Kabul Edilmeyen Gider niteliğindedir. Ayrıca, söz konusu mallarla ilgili daha önce yüklenilmiş olan KDV'lere yönelik olarak da herhangi bir düzeltme işlemi yapılmayacaktır. Zira, olayla ilgili olarak malların sel nedeniyle zayi olup olmadığı konusu dahil değer düşüklüğü yönündeki takdir komisyonu kararı henüz verilmemiştir. Dolayısıyla , daha sonra Takdir Komisyonu kararına göre gerekli düzeltme işlemlerinin yapılması gerektiği muhakkaktır.

5.2- Yangın Nedeniyle Zayi Olan Malların KDV Karşısındaki Durumu ve Muhasebeleştirilmesi

Aşağıda, yangın nedeniyle zayi olan malları; Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olması ve diğer yangınlar nedeniyle zayi olması durumuna göre ele alarak değerlendireceğiz.

1) Maliye Bakanlığının Yangın Sebebiyle Mücbir Sebep İlân Ettiği Yerlerdeki Malların Yangın Sonucu Zayi Olması

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30.maddesinin (c) bendi hükmüne göre; Maliye Bakanlığı tarafından mücbir sebep ilân edilen yerlerdeki yangın nedeniyle malları zayi olan mükellefler, zayi olan

malları için ödemiş oldukları katma değer vergilerini indirim konusu yapabileceklerdir. Bu bağlamda, yüklenilen vergiler şayet indirilmiş ise düzeltilmeyecek, henüz indirilmemiş ise indirim konusu yapılmaya devam edilecektir. Ancak, bu şekilde işlem yapılabilmesi için ;

- Maliye Bakanlığınca yangın nedeniyle mücbir sebep ilan edilmesi,
- Malların yangın nedeniyle mücbir sebep ilan edilen yerlerdeki yangında zayi olması,
- Malların bu yangın nedeniyle zayi olduğunun takdir komisyonlarınca tespit edilmesi, Şartlarının tamamının gerçekleşmesi gerekir.

2) Malların Diğer Yangınlar Nedeniyle Zayi Olması

Maliye Bakanlığınca mücbir sebep ilân edilmeyen bölgelerde meydana gelen yangınlarda tamamen zayi olan mallar için Yüklenilen KDV'ler indirim konusu yapılmayacak, indirilmiş ise Hesaplanan KDV'ye ilave edilerek düzeltilecektir. Düzeltilen ya da yüklenildiği halde henüz indirilemeyen KDV'ler ise KDV Kanunu'nun 58'inci maddesine göre Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitiinde gider veya maliyet unsuru olarak değerlendirilebilecektir.

Örnek:

Bir tekstil fabrikasında çıkan yangın sebebiyle depoda bulunan 100.000,00 TL ve Yüklenilen KDV'si 18.000,00 TL değerindeki kumaşlar tamamen yanarak zayi olmuştur. Takdir komisyonu malların değerini sıfır olarak tespit etmiştir.

• Bu durumda zayi mala ait Yüklenilen KDV 18.000,00 TL, KDV Kanunu'nun 58'inci maddesi gereği giderleştirilir(*). Ayrıca zayi olan mala ait bedeller yine VUK'nun 278 ve 288'inci maddeleri gereği 100.000,00 TL maliyet bedeli giderleştirilebilir.

- Burada yapılması gereken muhasebe kayıtları ise aşağıdaki şekilde olmalıdır.

<hr/>	
153. Ticari Mallar	100.000,00 TL
191. İndirilecek KDV	18.000,00 TL
100. Kasa	118.000,00 TL
- Mal Alış Kaydı	
<hr/>	
157. Diğer Stoklar	100.000,00 TL
770. Genel Yönetim Giderleri(*)	18.000,00 TL
153. Ticari Mallar	100.000,00 TL
391. Hesaplanan KDV	18.000,00 TL
- Malın Yangın Nedeniyle Kullanılamaz Hale gelmesi	
<hr/>	

645. Karşılık Giderleri	100.000,00 TL	
158. Stok Değ.Düş. Karşılığı		100.000,00 TL
- Zayi olan malın Takdir Komisyon Kararına göre değerinin sıfır olarak takdir edilmesi		
----- / -----		
690 Dönem Kar veya Zararı	118.000,00 TL	
645. Karşılık Giderleri		100.000,00 TL
632. Genel Yönetim Giderleri		18.000,00 TL
- Zayi olan Mal Bedelinin Zarar Kaydı		
----- / -----		
632. Genel Yönetim Giderleri	18.000,00 TL	
771. Genel Yönetim Gideri Yansıtma		18.000,00 TL
----- / -----		
771. Genel Yönetim Gideri Yansıtma	18.000,00 TL	
770. Genel Yönetim Giderleri		18.000,00 TL
----- / -----		

3) Çalınan veya Kaybolan Malların KDV Karşısındaki Durumu ve Muhasebeleştirilmesi

Çalınma ve kaybolma suretiyle zayi olan mallara ait Yüklenilen KDV'nin indirilememesinin yanı sıra söz konusu malların KDV tutarının ve KDV hariç bedellerinin Gelir ve Kurumlar Vergisi açısından da kanunen gider olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Zira, çalınan veya kaybolan malların zayi olan mal olmakla birlikte VUK'nun 278. maddesi kapsamında belirtilen kıymeti düşen mallar olarak addedilmesi mümkün olmadığı gibi GVK'nun 88 maddesi gereğince sermayede meydana gelen eksilmelerin zarar addolunması da mümkün olmayıp söz konusu mallara (çalınan veya kaybolan mallara) ilişkin ödenen bedellerin gider olarak indirilebileceğine dair bir hüküm de GVK'nun 40. maddesinde de bulunmamaktadır.

Çalınma ve kaybolma suretiyle zayi olan mallar yasal defter kayıtlarında, karşılık ayrılmadan direkt olarak "689. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabı"na kanunen kabul edilmeyen gider olarak kaydedilmeli, çalındığı ispat edilemezse, emtianın ortaklarca işletmeden çekildiği kabul edilip "131. Ortaklardan Alacaklar Hesabı"na kayıt yapılması gerekir.

Çalınan veya kaybolan emtialara ilişkin yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

Örnek:

Elektronik eşya ticareti ile uğraşan A işletmesinin 10.09.2010'da 1.000,00 TL + %18 KDV ödeyerek satın almış olduğu bilgisayarlar 20.11.2010'da çalınmış ve hırsızlık Polis raporuyla tespit edilmiş olup, takdir komisyonu da çalınan mallardan dolayı emsal bedeli sıfır olarak tespit etmiştir. Bu durumda yapılması gereken muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

10.09.2010	
153. Ticari Mallar	1.000,00 TL
191. İndirilecek KDV	180,00 TL
100. Kasa	1.180,00 TL

20.11.2010	
689. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	1.180,00 TL
689.01 K.K.E.G.....	1.180,00 TL
153. Ticari Mallar	1.000,00 TL
391. Hesaplanan KDV	180,00 TL

Hırsızlığın polis raporuyla belgelendirilemediği ve takdir komisyonunca da çalındığı iddia edilen malların emsal bedelinin 1.200,00 TL. olduğu tespit edilmişse yapılması gereken muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

131. Ortaklardan Alacaklar	1.416,00 TL
600. Yurt İçi Satışlar	1.200,00 TL
391. Hesaplanan KDV	216,00 TL

621. Satılan Ticari Mallar Maliyeti	1.000,00 TL
153. Ticari Mallar	1.000,00 TL

6- SONUÇ

Türk vergi mevzuatında doğrudan bir tanımı yapılmamış olsa da, yargı kararları dikkate alındığında "zayı olan mal" kavramının VUK'nun 278. maddesindeki "kıymeti düşen mallar" kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla da zayı olan malların VUK'nun 267. maddesinde yer alan emsal bedel ölçüsüne göre değerlendirilmesi yapılmalıdır.

Bununla birlikte uygulamada sıkça karşılaşılan bir başka konu da, kıymeti düşen ya da zayı olan mallara ilişkin hasar tespitinin takdir komisyonları dışında; itfaiye yetkilileri, sigorta eksperleri, kaymakamlıkça görevlendirilen bilirkişiler, jandarma gibi kişi ve kurumlarca yapılmasıdır. Sigorta, itfaiye veya sağlık müdürlüğü raporları ile bilirkişi raporları sadece takdire veri teşkil edecek belgelerdir. Takdir komisyonu kararı olmadan hiçbir hüküm ifade etmezler. Değer kayıpları Takdir Komisyonlarıncı takdir ettirildikten sonra, ortaya çıkan rakam üzerinden sonuç hesaplarına atılabilmektedir. Oluşan zarar, Takdir Komisyonları dışında bir de kaza mercilerinin (ticaret mahkemeleri ve asliye hukuk mahkemelerinin) re'sen biçtikleri değerler ile de belirlenebilmektedir. Takdir komisyonları ile mahkemeler dışında bu tür zararları belirleyecek kişi veya kuruluş yoktur.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 282 Sıra No'lu Vergi Usulu Kanunu Genel Tebliği ; (**Resmi Gazete Sayısı** : 23913 (M) , **Resmi Gazete Tarihi** : 21/12/1999)
- 1 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği
- Gelir İdaresi Başkanlığının 07.07.2010 tarih 46 Sıra No.lu KDV sirküleri
- Maliye Bakanlığının 282 sıra No'lu VUK. Genel Tebliği
- Danıştay 11. Dairesinin 02.12.1997 tarih ve E. 1997/2808, K. 1997/4353 sayılı kararı
- AKTAŞ Ramazan , Vergi Denetmeni. Erişim Adresi: <http://www.muhasibeciyizbiz.com/zayi-olan-malların-vergi-mevzuatı-acısından-değerlendirilmesi.html>
- AKSOYOĞLU Volkan, Vergi Denetmeni. Erişim Adresi: http://www.malikelavuz.com/index.php?lang=tur&page=30&pluginAnonym_v2_catID_2=0&pluginAnonym_v2_itemID_2=181&pluginAnonym_v2_itemPage_2=5
- GEMİCİ İzzet, Vergi Denetmeni. Erişim Adresi : http://forum.izsmmmo.com/forum_posts.asp?TID=165
- ATEŞOĞLU Kenan Volkan , Değerleme. Erişim Adresi : <http://www.sakar-yavdb.gov.tr/DOCUMENT/DE%C4%9EERLEME.pdf>