

KIYMETİ DÜŞEN MALLAR, ZAYİ OLAN MALLAR, BUNLARIN FARKLARI, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE VERGİSEL DURUMU

Mehmet Ata DAŞ*
Kamuran ÇAĞLAR**

ÖZ

İşletmelerde beklenmeyen durumlarda emtiaların değerinin düşmesi ve zayi olması hususu ortaya çıkmaktadır. Makalemiz emtiaların değer düşüklüğü, zayi olan malları ve bunların muhasebeleştirilmesini ve farklarını konu almaktadır.

Anahtar Sözcükler: Emtiaların değer düşüklüğü, zayi olan mallar ve bunların muhasebeleştirilmesi ve farkları.

GİRİŞ

İşletmenin sürekliliği kavramı 1 Seri Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde özetle şöyle tanımlanmıştır; işletmeler faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ve *İşletme*, işletme sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam süreleriyle bağlı değildir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere istisna hususlar dışında işletmeler faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın kurmakta ve işletmenin sahiplerinin veya hissedarların ömürleriyle bağlı kalmamaktadır. İşletmenin belli bir süreyle kurulmaması ya da başka bir ifadeyle genelinin uzun ömürlü olmaları nedeniyle olağan ve olağanüstü olaylarla karşılaşılır. Makalemizin konusunu olağanüstü (Yangın, sel, su basması vb.) olaylar karşısın da işletmelerin değeri düşen mallar ve zayi olan mallar için yapması gereken muhasebe kaydı ile bu malların KDV kanunu ve gelir ve kurumlar vergisi kanununu karışışındaki durumunu ortaya koymaktır.

1. KIYMETİ DÜŞEN MALLAR, ZAYİ OLAN MALLAR, BUNLARIN FARKLARI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

1.1. Kıymeti Düşen Mallar

1.1.1. Kıymeti Düşen Malların 213 Sayılı Vergi Usul Kanunundaki Yeri

213 sayılı VUK' un 278. maddesinde kıymeti düşen mallar başlığında;

“Yangın, deprem ve su basması gibi âfetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadî kıymetlerinde önemli bir azalış vâki olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması

* Vergi Müfettişi

** Vergi Müfettişi

mûtat olmıyan hurdalar ve döküntüler, üstupu, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değerenir.” Hükmü yer almaktadır.

VUK’ un 278. Maddesinde kıymeti düşen maldan söz edilmesi için;

1. Yangın, sel ve su basması gibi afetler olması,
 2. Veya çürümek, bozulmak, , çatlakmak, kırılmak, paslanmak gibi durumlar,
 3. Bir ve ikinci maddede sayılan nedenlerle emtianın değerinde önemli bir azalış olması,
- Gerekmektedir.

VUK’ un 278. Maddesine göre mallın kıymeti düştüğünden sonra söz konusu emtiaların artık emsal bedelle değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

213 sayılı VUK’ un 267 maddesinde emsal bedeli ve emsal ücreti başlığında emsal bedelin tanımı aşağıdaki şekilde yapılmıştır;

“Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan, veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tesbit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.

Emsal bedeli sıra ile, aşağıdaki esaslara göre tayin olunur:

Birinci sıra: (Ortalama fiyat esası) aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan «Ortalama satış fiyatı» ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25 ten az olmaması şarttır.

İkinci sıra: (Maliyet bedeli esası) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilindir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.

Üçüncü sıra: (Takdir esası) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kâğıtlar olarak muhafaza edilir.

Yukarıdaki esaslarla mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer.

Ücretle yapılan imalatta ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tâyin edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur.”

Yukarıda belirttiğimiz kanun maddelerine göre kıymeti düşen bir malın emsal bedele değerlendirilmesi gerekmektedir.

1.1.2. Kıymeti Düşen Malların 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunundaki Yeri

3065 KDV Kanununun 30. Maddesi indirilemeyecek katma değer vergisi başlığında;

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

c) 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, (Şu kadar ki Vergi Usul Kanununun 315'inci maddesine göre Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömürlerini tamamladıktan sonra zayı olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisi ile faydalı ömrünü tamamlamadan zayı olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisinin kullanılan süreye isabet eden kısmı indirilebilir.)[3]

Yukarıda yer alan kanun maddesinden anlaşılacağı üzere; değeri düşen malların KDV' sinin indirilemeyeceğine ilişkin bir hükmün yer almadığı görülecektir.

1.1.3. Kıymeti Düşen Mallarla İlgili Özelge

B.07.1.GİB.4.35.16.01-125-635 sayılı özelgeyle ile zayı olan malların gelir ve kurumlar vergisi kanunu karşısındaki durumu açıklanmıştır. Söz konusu özelgede “*Bu hüküm ve açıklamalara göre, yangın sonucu zayı olan malların maliyet bedeli ile emsal bedeli arasındaki tutarın kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Bununla*

birlikte yanan mallar ile ilgili olarak sigortadan alınan tazminatların da gelir olarak dikkate alınması gerekmektedir.” Hususu belirtilmiştir.

1.1.4. Kıymeti Düşen Malların Muhasebe Kaydı

ÖRNEK-1: Çağlar-Daş Ltd.Şti 10.10.2018 döneminde KDV hariç 100.000,00 TL karşılığında emtia satın almış ve söz konusu emtiaların bedelini ve %18 KDV tutarını bankadan ödenmiştir.

10.10.2018		
153 Ticari Mallar	100.000,00 TL	
191 İndirilecek KDV	18.000,00 TL	
102 Bankalar		118.000,00 TL

ÖRNEK-2: Çağlar-Daş Ltd.Şti 10.10.2018 döneminde KDV hariç 100.000,00 TL karşılığında satın aldığı malları 15.10.2018 çıkan bir yangın sonucunda değer düşüklüğüne uğramış 20.10.2018 tarihinde takdir komisyonuna başvurmuştur. Takdir komisyonu tarafından söz konusu emtiaların değeri 25.10.2018 tarihinde 70.000,00 TL olduğu mükellef kuruma bildirilmiştir.

Mükellef kurum tarafından 15.10.2018 tarihinde çıkan yangın sonucunda yapması gereken muhasebe kaydı.

15.10.2018		
157 D. Stoklar	100.000,00 TL	
153 T. Mallar		100.000,00 TL

Takdir komisyonu tarafından söz konusu emtiaların değeri 25.10.2018 tarihinde 70.000,00 TL olduğu mükellef kuruma bildirilmesi sonucunda yapılması gereken muhasebe kaydı.

25.10.2018		
654 K. Gideri	30.000,00 TL	
158 S.D.D. Karşılığı		30.000,00 TL

ÖRNEK-3: Örnek-1 ve Örnek-2 ‘ de yer alan emtialar mükellef kurum tarafından 11.11.2018 tarihinde KDV hariç 90.000,00 TL karşılığında satılmıştır. KDV dahil tutar için senet alınmıştır.

11.11.2018		
121 A.Senetleri	106.200,00 TL	
600 Y. İ. S.		90.000,00 TL
391 H. KDV		16.200,00 TL

Söz konusu satışın maliyet kaydı

11.11.2018		
158 S.D.D. Karşılığı	30.000,00 TL	
623 D. Satışların Maliyeti	70.000,00 TL	
157 D. Stoklar		100.000,00 TL

Yukarıda yer alan örnek olaylar tetkik edildiğinde Çağlar-Daş Ltd.Şti’ nin yangın sonucu değeri düşen malların KDV’ lerinin indirilmesine izin verilmiştir. Söz konusu olayda Kurumlar Vergisi açısından mükellef kurumun 30.000,00 TL karşılık gideri ayrılmasına izin verilmiş ancak mükellef kurum tarafından emtiaların 90.000,00 TL’ ye satılması sonucunda mükellef kurumun 10.000,00 TL toplamda gider yazılması kabul edilmiştir.

1.2. Zayi Olan Mallar

Kelime anlamı itibariyle “zayi olma” kavramı, yok olma yitik, kayıp, kaybolma, bulunamama anlamlarına gelmektedir.(Sandıkçı, 2011, 69) Bir cismin veya maddenin iradi veya gayri iradi olarak fiziksel yapısının yitirilmesidir. Dolayısıyla fizikken var olmakla birlikte, çeşitli sebeplerle değeri sıfır olan veya mevcut mevzuat hükümleri uyarınca satışa konu edilemeyen malların, zayi mal olarak değerlendirilmesi gerekir.

1.2.1. 213 Sayılı VUK ’ta Zayi Olan Malların Yeri

Vergi mevzuatı açısından “zayi olma” kavramına baktığımızda zayi olmanın vergi kanunlarımız ve ilgili genel tebliğlerinin hiçbirisinde tanımının yapılmadığı görülmektedir. Emtiaların zayi olmasına ilişkin Vergi Usul

Kanunu açısından net bir hüküm olmaması nedeniyle isabetli bir değerlendirme yapılması oldukça güçtür. Makalemizin 2.1.1.bölümünde bahsedildiği üzere emtiaları VUK'un 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'un 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." denilmiştir.

Buna göre vergi kanunları açısından zayi olan mallara, kıymeti düşen mallara ilişkin hükümler uygulanacağından bu mallara, VUK 'un 267. maddesindeki emsal bedelinin tespiti ile ilgili olarak üçüncü sırada yer alan "Takdir Esası" hükümlerinin tatbik edilmesi gerekmektedir. Çünkü zayi olan malların hasar derecelerinin farklı olması nedeniyle 1.sırada yer alan "ortalama fiyat" yöntemi uygulamayacak olup söz konusu malların maliyet bedeli geçerliliğini kaybettiğinden "maliyet bedeli" yöntemi de uygulanamayacaktır.

Ayrıca 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. 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.(Sandıkçı, 2011, 69)

1.2.2. Zayi Olan Malların 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunundaki Yeri

Katma Değer Kanunu'nun "İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi" başlıklı 30'uncu maddesinin 5228 sayılı Kanunla değişik (c) bendinde; "

Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığı'nın yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait KDV'lerin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği" hükmolunmuştur. Ayrıca (7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun, 2018) 9. Maddesi ile "(Şu kadar ki Vergi Usul Kanununun 315'inci maddesine göre Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömürlerini tamamladıktan sonra zayi olan veya istisna kapsamında teslim edilen *amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen Katma Değer Vergisi ile faydalı ömrünü tamamlamadan zayi olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen Katma Değer Vergisinin kullanılan süreye isabet eden kısmı indirilebilir.*)"Şeklinde madde bendine parantez içi hüküm eklenerek yeniden düzenlenmiştir.¹

Bu kapsamda 30. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine eklenen parantez içi hüküm sonrasında;

a) Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığı'nın yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlara ait katma değer vergisi indirim konusu yapılabilecektir.

b) Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömürlerini tamamladıktan sonra zayi olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen Katma Değer Vergisi indirilebilir.

c) Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömrünü tamamlamadan zayi olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen Katma Değer Vergisinin kullanılan süreye isabet eden kısmı indirilebilir.

1 seri no'lu KDV Kanununun Genel Tebliğinde aşağıdaki hususlara yer verilmiştir: "*Katma Değer Vergisi 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 olamayacağından, bu mallara ilişkin alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesi, zayi olan mallar üzerindeki*

1 7104 sayılı Kanun ile yapılan değişikliğin (c) bendine ilişkin bölümü Kanunun yayım tarihinde yürürlüğe girmiş olup (a) bendi ise 01/01/2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

vergi yükünü tamamen ortadan kaldıracaktır. Dolayısıyla, KDV Kanun'unun 30/c maddesi uyarınca, zayı olan malların alış vesikalarında gösterilen Katma Değer Vergisi mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisinden indirilemeyecektir."

7104 Sayılı KDV Kanunu ile yapılan yasal değişiklik sonrasında, sel felaketi, deprem ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar ile Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömürlerini tamamladıktan sonra zayı olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisi indirilebilir. Dolayısıyla söz konusu hallerin gerçekleştiği dönemlerde katma değer vergisini düzeltmeye gerek bulunmamaktadır. Ancak faydalı ömrünü tamamlamadan zayı olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisinin kullanılan süreye isabet eden kısmı indirilebilir. Süreye isabet etmeyen yüklenilen Katma Değer Vergisi hesaplanarak indirimlerden çıkarılıp "İlave Edilecek KDV" olarak düzeltilmesi ve beyannameye konu edilmesi gerekir.

Zayı olan mallar için alımda yüklenilen KDV'ler indirilmişse 1 No'lu Katma Değer Vergisi beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırına ilave edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkartılmak suretiyle 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 mefhumu muhalifinden hareket edildiğinde KDV Kanununun 30/c maddesi gereğince indirimi kabul edilmeyen KDV'lerin mükellefçe Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edileceği neticesine ulaşılmaktadır. Ayrıca KDV Kanunu 30/c maddesinde anlaşılacağı üzere Maliye Bakanlığınca mücbir sebep ilân edilmeyen bölgelerde meydana gelen yangınlarda tamamen zayı 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 tespitinde gider

veya maliyet unsuru olarak değerlendirilebilecektir. Örneğin, bir depoda çıkan yangın sonucu Maliye Bakanlığınca mücbir sebep ilan edilmediği takdirde zayı olan malların alışında yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün değildir. Ancak 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30. Maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine eklenen parantez içi hüküm ile faydalı ömürlerini tamamladıktan sonra zayı olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisinin indirilebileceğini belirtmiştir. Dolayısıyla faydalı ömür süresi tamamlandıktan sonra kullanılmaz hale gelen malların alışında yüklenilen Katma Değer Vergisinin tamamı Kanunun 30/c. maddesinin parantez içi hükmü uyarınca indirim konusu yapılacaktır. Dolayısıyla bu durumda katma değer vergisinin düzeltilmesi işlemine gerek bulunmamaktadır.

1.2.3. Zayı Olan Malların Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunundaki Yeri

GVK'nın 40'inci ve KVK'nın 8'inci maddelerinde genel giderler sayılmış olup GVK'nın 89'uncu ve KVK'nın 10'uncu maddelerinde diğer indirimler başlığı altında açıklama yapılmıştır. Dolayısıyla bu gider ve indirim dışındaki harcamaların, KKEG olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Zayı olan malların ilgili buldukları dönemde doğrudan zarar kaydedilmeleri mümkündür. Ancak zararın dönem kazancından indiriminin kabul edilebilmesi için VUK'un 278'inci maddesinde belirtilen şartlar sağlanmış olmalıdır. Ayrıca bedelinin "0" olduğuna dair takdir komisyonu veya kaza mercileri (ticaret mahkemeleri ve asliye hukuk mahkemeleri) kararının varlığı da şarttır.

1.2.4. Zayı Olan Mallarla İlgili Özelgeler

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından verilen 08/03/2005 tarih ve B.07.0.GEL.0.53/5330-102 sayılı özalgede; " şirketinize ait marketin yanması sonucu zayı olan malların katma değer vergisinin, Katma Değer Vergisi Kanununun 30/c maddesine göre indirim konusu yapıлып yapılamayacağı sorulmuş ayrıca, kullanım süresi geçmiş, veya satışı mümkün olmayan malların takdir komisyonu nezaretinde imha edilmesi sonucunda söz konusu mallara ilişkin katma değer vergisinin de indirim konusu yapıлып yapılamayacağı konusunda Bakanlığımız görüşü talep edilmiştir. Katma Değer Vergisi Kanununun 5228 sayılı Kanunla değişik 30/c maddesine göre

01.12.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere; deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ilişkin olarak yüklenilen katma değer vergisi hesaplanan katma değer vergisi üzerinden indirilememektedir. Vergi Usul Kanununun 15 inci maddesi uyarınca, Maliye Bakanlığı. belli bir bölgeyi, ili, ilçeyi ve mükellef grubunu ilgilendiren genel nitelikteki yangın afetlerine maruz kalanlar için mücbir sebep hali ilan etmeye yetkili olup, bu yetkinin münferit olarak ortaya çıkan yangınlar için her bir mükellef itibarıyla kullanılması söz konusu değildir. Buna göre şirketinize ait marketin yanması sonucu zayi olan mallara ait katma değer vergisinin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Öte yandan kullanım süresinin dolması sebebiyle ya da çeşitli sebeplerden dolayı kullanılması veya satılması mümkün olmadığından takdir komisyonu nezaretinde imha edilen malların zayi olan mallar kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, imha edilen söz konusu malların alış faturalarında gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi mümkün bulunmaktadır.” Şeklinde açıklanmıştır.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 29/08/2013 tarih ve 84974990-130[2011-2-29-26]-943 sayılı özelgesinde; “Takdir komisyonunca değeri sıfır (0) olarak belirlenen emtia için yüklenilen vergilerde bir düzeltme yapıp yapılmayacağı hususunun 113 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (E) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde yeniden değerlendirilerek Başkanlığımız görüşünün bildirilmesi istenilmiştir. Konuyla ilgili olarak 113 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin “ E-Kullanım Süresi Geçen veya Kullanılmayacak Hale Gelen Mallara İlişkin Yüklenilen KDV Hakkında Yapılacak İşlem” başlıklı bölümünde “Gelir İdaresi Başkanlığına intikal eden olaylardan; mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin olarak stoklarında mevcut olan ancak kullanım süresi geçen veya bir başka nedenle kullanılmayacak durumda olan malların, ilgili mevzuat uyarınca teşkil edilen resmi komisyonlar veya Takdir Komisyonu huzurunda imha edilmesi durumunda, bu mallara ilişkin yüklenilen KDV’nin indirilip indirilemeyeceği hususunda tereddüde düşüldüğü anlaşılmıştır. KDV Kanununun (30/c) maddesinde; deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan 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 kullanılmayacak

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. açıklamalarına yer verilmiştir. Bu itibarla, emsal bedel değeri takdir komisyonuna başvurmanız sonucunda sıfır olarak takdir edilen stoklarınızdaki malların, 113 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde belirtildiği üzere zayi olan mal olarak kabul edilmesi, bu mallara ilişkin yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılmaması ve takdir komisyonu kararının verildiği tarihe alan vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırına dahil edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkartılması gerekmektedir." Şeklinde açıklanmıştır. Ancak 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30. Maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine eklenen parantez içi hüküm ile faydalı ömürlerini tamamladıktan sonra zayi olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortisman tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisinin indirilebileceğini belirtmiştir. Dolayısıyla faydalı ömür süresi tamamlandıktan sonra kullanılmaz hale gelen malların alışında yüklenilen Katma Değer Vergisinin tamamı Kanunun 30/c. maddesinin parantez içi hükmü uyarınca indirim konusu yapılacaktır. Dolayısıyla katma değer vergisinin düzeltilmesi işlemine gerek bulunmamaktadır.

Isparta Valiliği Defterdarlık Genel Müdürlüğü tarafından verilen 15/11/2017 tarih ve B.07.4.DEF.0.32.10.00-130-11 sayılı özelgede; "Büyükbaş hayvancılığı süt üretimi işiniz ile ilgili olarak yurt dışından ithal ettiğiniz süt ineklerinin bir kısmının aldığınız bütün tedbirlere rağmen öldüğünü ve bu ineklerden hiçbir fayda sağlamadığınızı belirterek, ithalat sırasında ödediğiniz ve indirim konusu yaptığınız katma değer vergilerinin, söz konusu ineklerin ölümlerinin gerçekleştiği dönemlere ait KDV beyannamelerinde 'İlave Edilecek K.D.V.' satırına dahil edilerek indirim hesaplarından çıkartılmasının gerekli olup olmadığı hususunda görüş talep ettiğiniz anlaşılmıştır. 3065 sayılı KDV Kanununun 29/1 inci maddesinde; mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda

gösterilen katma değer vergisi ile ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisini indirebilecekleri, aynı Kanununun 30/c maddesinde ise; deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait katma değer vergisinin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Buna göre; aldığınız bütün tedbirlere rağmen bir kısmı ölen ve hiç bir fayda sağlamadığınız inekleriniz zayı olan mal kapsamında değerlendirileceğinden, KDV Kanununun 30/c maddesi hükmü gereğince, söz konusu ineklerin yurt dışından ithalinde ödediğiniz KDV indirim konusu yapılamayacak olup, indirim konusu yapılan KDV nin ilgili dönem beyannamesinde “İlave Edilecek KDV” satırına dahil edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkartılması gerekmektedir.” Şeklinde açıklanmıştır.

1.2.5. Zayı Olan Mallarla İlgili Örnekler ve Muhasebeleştirilmesi

Örnek-4: Çağlar-Daş Ltd.Şti. 2018/Ocak yılında 100.000,00 + 18.000,00 TL KDV ödeyerek emtia satın almıştır. 2018/Nisan ayında meydana gelen;

- 1)Sel felaketi,
- 2)Deprem
- 3)Yangın (Maliye Bakanlığı yangını mücbir sebep ilan etmiştir.)
- 4)Su Basması
- 5)Yangın (Maliye Bakanlığı yangını mücbir sebep ilan etmemiştir.)

Neticesinde emtia kullanılamaz hale gelmiş ve zayı olmuştur. Takdir Komisyonu zayı olan havalandırma sisteminin bedelini 2019/Temmuz ayı içerisinde “0” olarak belirlemiştir. Söz konusu örneğe ilişkin muhasebe kaydı şu şekildedir:

Sel Felaketi

2018/Ocak			
153 T.Mallar		100.000,00	
191 İ. KDV		18.000,00	
	102-Bankalar		118.000,00
-*Emtia Alımı			

2019/Temmuz		
157 D. Stoklar 153 T. Mallar -Sel Felaketi Sonucu Zayi Olan Emtia	100.000,00	100.000,00
2019/Temmuz		
689 D. Olağandışı Gider ve Zararlar 157 D. Stoklar - Sel Felaketi Sonucu Zayi Olan Emtia	100.000,00	100.000,00

Sel felaketi sonucunda yukarıda yapılan muhasebe kaydı, deprem ve Yangın (Maliye Bakanlığı yangını mücbir sebep ilan edildiği durum) sebebiyle zayi olan emtia için de aynen yapılır.

Su Basması

2019/Temmuz		
157 D. Stoklar 153 T.Mallar -Su Basması Sonucu Zayi Olan Emtia	100.000,00	100.000,00
2019/Temmuz		
689 D.Olağandışı Gider ve Zararlar 157 D. Stoklar 391 H. KDV -İlave Edilecek KDV *Su Basması Sonucu Zayi Olan Emtia Kaydı	118.000,00	100.000,00 18.000,00

Yukarıda yer alan örneklerden anlaşılacağı üzere su basması KDV kanununun 30/c maddesinde sayılmadığı için su basması nedeniyle zayi olan malın KDV'sinin indirilmesine izin verilmemiştir. Ancak mezkur kanununun 58. Maddesine göre gider ve maliyet yazılması kabul edilmiştir.

Su basması sonucunda yukarıda yapılan muhasebe kaydı, yangın (Maliye Bakanlığı yangını mücbir sebep ilan edilmediği durum) sebebiyle zayi olan emtia için de aynen yapılır.

Örnek-5: Çağlar-Daş Ltd.Şti. 2008/Şubat yılında 30.000,00 + 5.400,00 TL KDV ödeyerek havalandırma sistemini aktive kaydetmiştir. Ayrıca havalandırma sistemine ait 5.400,00 TL KDV'yi indirim konusu yapmıştır.

İşletmede 2019/Temmuz ayında yangın çıkması nedeniyle havalandırma sistemi kullanılamaz hale gelmiş ve zayi olmuştur. Takdir Komisyonu zayi olan havalandırma sisteminin bedelini 2019/Temmuz ayı içerisinde “0” olarak belirlemiştir. Maliye Bakanlığı yangını mücbir sebep ilan etmemiştir. Maliye Bakanlığı 333 sıra Numaralı VUK Genel Tebliği ekindeki liste uyarınca havalandırma sisteminin faydalı ömrünü 10 yıl olarak belirlemiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30/c bendinde sel felaketi, deprem ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir. Yukarıda verilen örnekte iş yerinde yangın çıkmış ve Maliye Bakanlığı mücbir sebep ilan etmemiştir. Dolayısıyla, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 30/c. Maddesi uyarınca havalandırma sisteminin alımı sırasında yüklenilip indirilen 5.400,00 TL tutarındaki Katma Değer Vergisinin tamamı indirilemeyecek olup, zayi olma tarihini kapsayan vergilendirme dönemine ait (2019/Temmuz) KDV beyannamesinin “İlave Edilecek KDV” satırına dâhil edilecektir. Ancak 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30. Maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine “*Şu kadar ki Vergi Usul Kanununun 315’inci maddesine göre Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömürlerini tamamladıktan sonra zayi olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen Katma Değer Vergisi indirilebilir.*” şeklinde parantez içi hüküm eklenmiştir. Bu durumda, KDV dâhil 35.400,00 TL ‘ye alınan havalandırma sistemi, ilk iktisabından itibaren yaklaşık 11 yıl sonra kullanılamaz hale gelmiş ve zayi olmuştur. Dolayısıyla faydalı ömür süresi tamamlandıktan sonra zayi olan havalandırma sisteminin alımı sırasında yüklenilip indirim konusu yapılan 5.400,00 TL KDV tutarının tamamı 3065 sayılı Kanunun 30/c maddesine eklenen parantez içi hüküm gereği indirebilecek olup, herhangi bir Katma Değer Vergisi düzeltmesi de yapılmayacaktır.

Örnek-6:Çağlar-Daş Ltd.Şti.2016/Mart ayında fiyatı 5.000,00 + 900,00 TL KDV olan koltuk takımı satın almış ve aktifine kaydetmiştir. Şirket koltuk takımına ait 900,00 TL tutarında yüklenilen Katma Değer Vergisini 2016/Mart ayında indirim konusu yapmıştır. 2019/Ocak ayında iş yerinde meydana gelen su basması sonucunda koltuk takımı kullanılamaz hale gelmiş ve zayi olmuştur. Takdir Komisyonu zayi olan demirbaşın bedelini 2019/Ocak ayı içerisinde “0” olarak belirlemiştir. Maliye Bakanlığı 333 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği ekindeki liste uyarınca koltuk takımının faydalı ömrünü 5 yıl olarak belirlemiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30/c madde 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 katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı, belirtilmiştir. İşyerinde meydana gelen su basması nedeniyle koltuk takımı kullanılamaz hale gelmiştir. Dolayısıyla, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/c maddesi uyarınca televizyonların alımı sırasında yüklenilip indirilen 900,00 TL tutarındaki Katma Değer Vergisinin tamamı indirilemeyecek olup, zayı olma tarihini kapsayan vergilendirme dönemine ait (2019/Ocak) KDV beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırına dâhil edilmesi gerekecektir. Ancak 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine "... *faydalı ömrünü tamamlamadan zayı olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen Katma Değer Vergisinin kullanılan süreye isabet eden kısmı indirilebilir.*" şeklinde parantez içi hüküm eklenmiştir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/c maddesinde yer alan parantez içi hüküm gereği, söz konusu koltuk takımının faydalı ömrünün işletmede kullanıldığı süre dikkate alınarak yüklenilen 900,00 TL tutarındaki katma değer vergisinin ayrıştırılması gerekmektedir. Dolayısıyla televizyonların işletmede kullanıldığı süre 3 yıldır. Çağlar-Daş Ltd.Şti. 2016 yılında indirim konusu yaptığı toplam 900,00 TL katma değer vergisinin faaliyet ömrünün işletmede kullanıldığı süreye isabet eden $[(900,00 \text{ TL}/5)*3=]$ 540,00 TL tutarını indirim konusu yapabilecek olup, kalan 360,00 TL Katma Değer Vergisi tutarını ise indirim konusu yapamayacaktır. Çağlar-Daş Ltd.Şti. tarafından 2016/Mart ayında indirim konusu yapılan 360,00 TL Katma Değer Vergisi tutarını zayı olma tarihini kapsayan vergilendirme dönemine ait (2019/Ocak) KDV beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırına dâhil edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir.

1.3. Kıymeti Düşen Mallar Ve Zayı Olan Malların Farkları

1.3.1. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunundan Doğan Farklar

Kıymeti düşen mallarda kanun koyucu KDV' nin indirilmesine izin verirken zayı olan mallar için KDV' nin indirilmesi 30/c maddesine göre belli şartlara bağlanmıştır. Bu şartlar aşağıdaki gibidir;

1. Deprem,
2. Sel,
3. Yangın sebebiyle mücbir sebep ilan edilmesi,

Hallerinde KDV Kanununun 30/c maddesine göre indirilebilir. Bu haller dışında KDV' nin indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Su basması ve yangın nedeniyle mücbir sebep ilan edilmeyen durumlarda; KDV kanununun 30/c maddesine göre KDV indirilemez. Ancak takdir komisyonuna başvurulması şartıyla indirilemeyen KDV, KDV Kanununun 58. Maddesinin mefhum-u muhalifine göre gelir ve kurumlar vergisi açısından gider olarak kabul edilir.

1.3.2. Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Doğan Farklar

Kıymeti düşen mallarda kanun koyucu KDV' nin indirilmesine izin verdiğinden dolayı söz konusu KDV'lerin gider yazılması mümkün değildir. Bununla birlikte takdir komisyonuna başvurulması şartıyla takdir komisyonu tarafından belirlenen değer ile mükellefin alış bedeli arasındaki fark takdir komisyonunun kararını bildirdiği dönemde 654 Karşılık Giderleri hesabına alınarak gider yazılır. Konuya ilişkin açıklamalar Örnek 1,2 ve 3' te detaylı şekilde yer verilmiştir.

Zayi olan mallar için sel felaketi ,deprem ve yangın nedeniyle mücbir sebep ilan edilen haller dışında KDV' ler KDV kanununun 30/c maddesine göre indirilemez mezkur kanununun 58. Maddesinin mefhum-u muhalifine göre gider yazılır. Bununla birlikte zayi olan malın değeri sıfır olduğu için alış bedeli takdir komisyonunun kararının bildirildiği dönemde gider yazılır.

SONUÇ

Yukarıda detaylı açıklandığı üzere işletmeler; istisnalar dışında ortak ve hissedarlarının ömürlerine bağlı olmaksızın sonsuz ömürle kurulurlar. İşletmeler bu sonsuz ömürleri nedeniyle olağan ve olağandışı olaylarla karşılaşılırlar. Makalemizde işletmenin olağandışı hallerde iktisadi kıymetlerinde veya emtialarında meydana gelen değer düşüklüğü ve zayi olma durumlarında işletmelerin söz konusu emtia veya iktisadi kıymetlerin gelir ve kurum vergisi açısından gider yazılması için gereken şart ve koşulları açıklanmıştır.

Bu çerçevede kanun koyucu, mükellefler tarafından sigorta ettirilmeyen emtia veya iktisadi kıymetin değer düşüklüğüne uğraması veya zayi olması durumunda mağdur edilmemesi için söz konusu mal veya iktisadi kıymetin belirli hallerde gelir ve kurumlar vergisi için gider yazılmasına izin verilmiştir. KDV açısından ise iki farklı durum ortaya çıkmaktadır; bunlardan birincisi değeri düşen mallar ve ikincisi zayi olan mallardır. Değeri düşen malların KDV' sinin indirilmesine VUK' un 278. Maddesinde belirlenen hallerde ortaya çıkması durumunda izin verilirken zayi olan malların ise KVD' si KDV kanununun 30/c maddesinde belirtilen sel felaketi, deprem ve yangın nedeniyle mücbir sebep ilan edilen haller olması durumunda indirilmesine izin verilmiştir.

KAYNAKÇA

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (1961, 06 Ocak). Resmi Gazete (Sayı: 10700)

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (1961, 10 Ocak) Resmi Gazete (Sayı: 10705)

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu(1984, 02 Kasım). Resmi Gazete (Sayı: 18563)

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu(2006, 21 Haziran). Resmi Gazete (Sayı: 26205)

7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2018, 06 Nisan). Resmi Gazete (Sayı: 30383)

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı (29.08.2013). *84974990-130[2011-2-29-26]-943 sayılı özelge*

Danıştay 11. Dairesi(02.12.1997). *1997/2808, K. 1997/4353 sayılı karar*. Isparta Valiliği Defterdarlık Genel Müdürlüğü(15.11.2017) *B.07.4.DEF.0.32.10.00-130-11 sayılı özelge*

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü (08.03.2005) *B.07.0.GEL.0.53/5330-102 sayılı özelge*

Sandıkçı, Engin (2011). Zayi Olan Malların Vergi Mevzuatındaki Yeri Ve Muhasebeleştirilmesi. *Vergi Raporu Dergisi*, Mayıs 2011, 69