

18.09.2009

Açıklamalı Sirküler Rapor 2009/12

Konu:

ZAYİ OLAN MALLAR, SABİT KIYMETLER, DEFTERLER VE BELGELER HAKKINDA DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR

A) ZAYİ OLAN MALLAR VE SABİT KIYMETLERDE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN YAPILMASI GEREKENLER

1- ZAYİ OLAN MALLAR

1.1- Zayi Olan Mallarda Emsal Bedel Tespiti

VUK'un 274. maddesine göre emtia maliyet bedeli ile değerlendirilir. Ancak zayi olan emtianın değerlendirilmesi VUK'un 278. maddesinde özel olarak düzenlenmiştir. Söz konusu madde hükmüne göre, yangın, deprem ve su basması gibi tabii afetler yüzünden veyahut bozulmak, kırılmak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetinde önemli bir azalış olan emtia emsal bedeli ile değerlendirilir.

Buna göre zayi olan yani; yangın, deprem, su basması gibi tabii afetler yüzünden veya bozulmak, kırılmak, paslanmak ve benzeri haller neticesinde değeri düşen emtianın emsal bedeli ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Maddede malların zayi olmasına yol açan sebepler sayılırken "gibi haller" eklenmesi yapılarak, genişletici yoruma imkan sağlanmıştır. Bu nedenle maddede sayılan durumlara benzeyen hallerde de malların zayi olduğu kabul edilerek, değerlendirme emsal bedeli ile yapılacaktır.

Emsal bedelinin nasıl hesaplanacağı VUK'un 267. maddesinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Zayi olan malların VUK'un 267. maddesinde yer alan 1 ve 2. sıraya göre değerlendirilmesi mümkün değildir. Çünkü 1. sıraya göre değerlendirme yapmak için değerlendirilecek mallar ile satılan malların misli mal olması gerekir. Başka bir ifadeyle 1. sıraya göre uygulama yapılabilmesi için zayi olan malların maddede öngörülen oranda satışının da yapılmış olması gerekir ki, zayi olan malın değerini tamamen kaybetmiş olması halinde satışa konu edilmesi zaten mümkün değildir. Kısmi değer kaybı olması halinde satış yapılması durumunda dahi 1. sıraya göre değerlendirme yapmak mümkün olmaz. Zira hasar derecesi tüm mallarda farklı olacaktır.

VUK'un 267. maddesinin 2. sırasında yer alan değerlendirme ölçüsü de uygulanamaz. Zira hasar gören malın değerlendirme günü olan bilanço günündeki değeri ile maliyetleri arasındaki ilişki, hasar nedeniyle kopmuş olduğundan, maliyet bedeli ile değerlendirme yapmak maddenin mantığına aykırı olacaktır.

Bu itibarla zayi olan malların emsal bedelinin tespitinde VUK'un 267. maddesinin 3. sırasında yer alan takdir esasının uygulanması bir zorunluluktur. Emtiadaki kıymet kaybı nedeniyle takdir komisyonuna başvurulup, emsal bedeli tayininin istenmesi gerekir. Mükellefler emsal bedelini doğrudan kendileri takdir edemezler. Yine emsal bedelini takdir komisyonu dışında diğer üçüncü kişi veya kuruma tespit ettiremezler. Ancak değeri düşük malların emsal bedelinin tespitinde VUK'un 267. maddesine göre, kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerlerin de kullanılması mümkündür. Buna göre, kazai merci durumunda olan, Ticaret Mahkemeleri ve Asliye Hukuk Mahkemelerinin re'sen biçtikleri değerler, emsal bedeli olarak dikkate alınabilecektir. Bu hallerde ayrıca emsal bedeli tespiti için takdir komisyonuna başvurulmasına gerek yoktur.

Öte yandan yukarıda belirtilen kazai merciler dışındaki kurum ve kuruluşların değer tespit etme yetkisi bulunmamaktadır. Dolayısıyla sigorta eksperleri, itfaiye, jandarma ve kaymakamlık gibi kurum ve kuruluşların tespit ettikleri değerlerin emsal bedeli olarak dikkate alınması mümkün değildir. Söz konusu kurum ve kuruluşların verdikleri değer tespit kararları, yalnızca takdir komisyonunca verilecek karara mesnet teşkil etmek bakımından bir anlam ifade eder. Nihai kararın mutlaka takdir komisyonunca veya yukarıda belirtilen kaza mercilerince verilmesi gerekir.

Değerleme hesap dönemi sonu itibariyle yapılır. Kıymeti düşük mallarla ilgili değerlendirme de bu tarihte söz konusu olur. Dolayısıyla kıymeti düşük mallarla ilgili tespitin en geç hesap dönemi sonu itibariyle yaptırılması gerekir.

Mükellef takdir komisyonuna başvurmadan önce, malların zayi olmasına neden olan olayı mahkeme, itfaiye, polis ve benzeri makamlara tespit ettirecektir. Bu tespit belgesi ile birlikte bağlı bulunduğu vergi dairesine başvurarak, değer düşüklüğünün takdir komisyonu marifetiyle takdirini talep edecektir.

1.2- Zayi Olan Malların Muhasebeleştirilmesi

Zayi olma suretiyle emtianın kıymetindeki düşme tam veya kısmi olabilir. Her iki halde de kıymet kaybına uğrayan emtiayı, emtia hesabından çıkarıp, değeri düşük emtia hesabına almak gerekir. Takdir komisyonu veya kaza mercilerinin kararına göre kıymeti düşük mal karşılık ayrılacak suretiyle zarar yazılır. Sigortadan tazminat alınması veya hasarlı malın satılması halinde gerekli düzeltmeler yapılır.

Öte yandan takdir komisyonu zayi olan malın kıymetinin tamamen düştüğüne karar verirse, değer düşüklüğü karşılığı hesabı açılmasına gerek kalmaz. Değeri düşük mal hesabı zarar yazılmak suretiyle doğrudan kapatılır.

Örneğin maliyet bedeli 100.000 TL olan mal sel nedeniyle zarara uğramıştır. Bu durumda yapılacak ilk kayıt aşağıdaki gibidir:

_____ / _____		
157 DİĞER STOKLAR	100.000	
- Değeri Düşen Emtia		
153 TİCARİ MALLAR		100.000
_____ / _____		

Takdir komisyonu malın emsal bedelini 60.000 TL olarak takdir ettiğinde maldaki hasar 40.000.000 TL olup, konuya ilişkin olarak aşağıdaki kayıt yapılır:

_____ / _____	
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	40.000
158 EMTİA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	40.000
_____ / _____	

Bu malın 120.000 TL'ye (KDV ihmal edilmiştir) satılması halinde ise aşağıdaki şekilde kayıt yapılır:

_____ / _____	
102 BANKALAR	120.000
158 EMTİA DEĞ. DÜŞÜK. KARŞILIĞI	40.000
620 SATIŞLARIN MALİYETİ	100.000
157 DİĞER STOKLAR	100.000
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	120.000
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR	40.000
_____ / _____	

1.3- Çalınan Veya Kaybolan Malların Durumu

Emtianın çalınması veya kaybolması, zayi olma nedeni olarak dikkate alınmaz. Başka bir ifadeyle çalınan veya kaybolan emtianın zayi olduğu esasında işlem yapılamaz. Zira bir malın zayi olduğundan bahsedebilmek için zayi olmanın ticari faaliyetin normal icapları dahilinde meydana gelmesi gerekir. Oysa çalınma ve kaybolma ticari faaliyetin normal icapları ile ilgili değildir. Bu nedenle çalınma ve kaybolma halinde, malların zayi olduğundan bahisle VUK'un 278. maddesi çerçevesinde işlem yapılması mümkün olmadığı gibi vergi hukukunun yapısı ve ilkeleri ile de bağdaşmaz. Yani çalınan veya kaybolan malların giderleştirilmesi mümkün değildir. Bu nedenle çalınan veya kaybolan mallar, maliyet bedeli üzerinden şirket sahibinin cari hesabına veya kanunen kabul edilmeyen gider hesabına alınmak suretiyle muhasebeleştirilmelidir. Buna karşılık çalınan veya kaybolan malların gider yazılması konusunda vergi yargısının farklı kararları mevcut olup, belli bir yönde istikrar kazanmış değildir. Vergi idaresi ise, öteden beri çalınan mal bedelinin gider olarak dikkate alınamayacağı görüş ve anlayışı içindedir.

1.4- Zayi Olan Emtianın Sigortalı Olması Durumu

Zayi olan emtianın sigortalı olması ve sigortadan tazminat alınması halinde, uygulamanın VUK'un 330. maddesi hükmüne göre yapılması gerekir. Söz konusu madde hükmüne göre, emtiada meydana gelen zaiyat dolayısıyla alınan sigorta tazminatları bunların değerinden fazla olursa, bu fazlalık doğrudan kara alınacaktır.

Dolayısıyla ilgili madde hükmü emtia sigorta tazminatı alınması ve alınan tazminatın emtia bedelinden fazla olması halinde, takdir komisyonuna başvuru yapılmaksızın işlem yapılmasına imkan tanır niteliktedir. Zira bu durumda sonuç olarak değer düşüklüğü nedeniyle gider yazılması söz konusu değildir.

Özet olarak hasar neticesinde sigortadan alınan tazminat, hasarlı emtianın bedelini karşılıyorsa veya hasarlı emtianın bedelinden fazlaysa, bu hasarın takdir komisyonu kararına gerek olmaksızın gider yazılması mümkündür. Sonuçta sigortadan alınan tazminatın zarar mahsubundan arta kalan kısmı gelir olarak hesaplara alınmış olacaktır. Ancak belirtilen madde hükmüne rağmen vergi idaresinin sigortadan alınan tazminatın hasar bedelinden fazla olması halinde dahi takdir komisyonu kararının gerektiği yönünde bir anlayış ve değerlendirme içinde bulunması da ihtimal dahilindedir. Dolayısıyla bu hallerde ihtiyaten takdir komisyonuna başvurarak, verilecek karara göre işlem yapılması yerinde olur.

Emtiada meydana gelen zararın sigortadan alınan tazminattan yüksek olması halinde ise zararın alınan sigorta tazminatının üstünde kalan kısmının mutlaka takdir komisyonu kararına göre gider yazılması gereklidir. Zira 330. maddede alınan sigorta tazminatının uğranılan zarardan fazla olması hali düzenlenmiş olup, tazminatın zarardan az olması halinde ilgili maddede bir belirleme bulunmamaktadır. Bu nedenle zararın sigorta tazminatından fazla olan kısmının gider yazılabilmesi için her halükârda takdir komisyonu kararı gereklidir.

Malların tamamen yok olmayıp değerlerinin düşmesi ve sigortadan tazminat alınması durumunda da aynen yukarıda açıklanan esaslar geçerlidir.

Yani sigorta tazminatının değer düşüklüğünden fazla olması durumunda fazlalığın kar yazılması, tazminatın az olması halinde de takdir komisyonu kararına göre farkın gider yazılması gerekir.

ÖRNEK:

Maliyet bedeli 100 birim olan mal kısmen hasar görmüş ve bu hasar karşılığı olarak sigortadan 20 birim tahsil edilmiştir. Ayrıca takdir komisyonu hasar sonrasında emtianın bedelini 60 birim olarak takdir etmiştir.

Bu durumda yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibidir:

157 DİĞER STOKLAR	100	
153 TİCARİ MALLAR		100
102 BANKALAR	20	
679 DİĞ. OLAĞANDIŞI KÂR.		20
689 DİĞER OLAĞANDIŞI ZARARLAR	40	
158 STOK DEĞER DÜŞ. KARŞ.		40

1.5- Zayi Olan Emtianın Kdv Kanunu Karşısındaki Durumu

KDVK'nın 30/c maddesine göre, prensip olarak zayi olan mallar için yüklenen verginin indirim konusu yapılması mümkün değildir. İlgili hükümde 4503 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle, deprem ve sel felaketleri nedeniyle zayi olan mallara ilişkin KDV'nin indirim konusu yapılmasına imkan sağlanmıştır. 5228 sayılı Kanun ile de madde metnine "...Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar..." ifadesi eklenmiştir. Dolayısıyla deprem ve sel felaketleri ile Maliye Bakanlığı'na yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olma hali hariç olmak üzere, zayi olan mallara ilişkin olarak yüklenen KDV, indirim konusu yapılamayacaktır.

Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere, sel'de zayi olan mallara ait yüklenen ve indirilen Katma Değer Vergisinin daha sonra ilave edilmesi gerekmez.

Konuya ilişkin olarak, Maliye Bakanlığınının 282 sıra no.lı V.U.K. Genel Tebliği'nin 7. bölümünde "Deprem ve sel felaketi sonucu zayi olduğu takdir komisyonlarınca tespit olunan mallara ilişkin olarak yüklenilip önceki dönemlerde indirim konusu yapılan katma değer vergileri ile ilgili olarak Katma Değer Vergisi Kanununun 30/c maddesine göre işlem yapılmayacak, diğer bir ifade ile bu mallarla ilgili olup önceki dönemlerde indirilen katma değer vergileri düzeltme yoluyla mükelleflerden istenilmeyecek, henüz indirilememiş olan katma değer vergileri ise takip eden dönemlerde indirilebileceği" açıklanmıştır.

2- ZAYİ OLAN AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLER

2.1- Fevkalade Amortisman Oranı

VUK'un 317. maddesine göre, amortisman konusu iktisadi kıymetlerin değerinde meydana gelen olağan dışı kayıplar, belli nedenlere dayanmak şartıyla fevkalade ekonomik ve teknik amortisman yoluyla zarar yazılır. Söz konusu maddeye göre, yangın, deprem ve su basması gibi afetler nedeniyle tamamen veya kısmen zayı olan amortismana tabi iktisadi kıymetler için fevkalade amortisman uygulaması yapılabilir. Bu itibarla fevkalade amortisman uygulaması yapılabilmesi için, amortismana konu iktisadi kıymetin mutlaka doğal afetler nedeniyle zayı olması gerekmektedir. Doğal afetler dışındaki nedenlerle zayı olma durumunda fevkalade amortisman uygulaması yapılamaz.

Örneğin, bir binanın kendiliğinden çökmesi, bir su bendinin kendiliğinden yıkılması halinde fevkalade amortisman uygulanamaz. Bu çerçevede örneğin aşırı yüklenme nedeniyle çöken ve kullanılamaz hale gelen bina için fevkalade amortisman ayrılamaz. Çöken bina veya su bendinin normal şekilde amortismanına devam edilir.

Fevkalade amortisman ayırabilmek için öncelikle ilgili mahkeme, belediye, polis ve benzeri makamlara hasarın tespit ettirilmiş olması gerekir. Bundan sonra fevkalade amortisman oranının tespiti için Maliye Bakanlığı'na müracaat edilecek ve fevkalade amortisman nispeti Bakanlıkça belirlenecektir.

2.2- Fevkalade Amortismanın Genel Amortisman Uygulamasına Etkisi

Sabit kıymetin fevkalade amortisman konusu olacak şekilde tamamen zayı olması halinde, sonraki dönemlerde normal amortisman uygulaması söz konusu olmaz. Fevkalade amortisman yoluyla net değer tamamı itfa olunur. Bu durumda iktisadi kıymet için ayrılan amortismanlar ile iktisadi kıymetin mukayyet değeri eşitlenir.

Sabit kıymetin kısmen zayı olması halinde, önceki dönemlerde ayrılmış amortismanlar ile fevkalade amortismana rağmen itfa edilemeyen kısım kalmış ise, kalan kısım sonraki dönemlerde normal usullere göre itfa edilir. Kısmi hasarlarda, fevkalade amortisman ayrılan yılda ayrıca normal amortisman ayrılıp ayrılamayacağı hususu belirsizdir. Bize göre hasarın meydana geldiği yılda ayrıca normal amortisman ayrılabilceğinin kabulü gerekir.

Öte yandan önceki yıllarda ayrılmamış veya düşük nispet uygulanması suretiyle eksik ayrılmış amortismanların fevkalade amortisman yoluyla zarara intikali mümkün değildir.

2.3- Fevkalade Amortisman Oranı Tespit İçin Başvuru Yapılmaması Durumu

Sabit kıymeti fevkalade amortisman uygulamasını gerektirecek şekilde değer düşüklüğüne uğrayan mükellef, fevkalade amortisman ile ilgili formalitelerle uğraşmak istemiyorsa, hiç değer düşüklüğü olmamış gibi normal amortisman uygulamasına devam edebilir. Yine değer düşüklüğüne yol açan olaydan önce tamamen amorti edilmiş bir iktisadi kıymet için fevkalade amortisman uygulaması sözkonusu olmaz. Zira ilgili kıymet daha önce amorti edilmiş olup, hiç bir şekilde ayrıca amortisman uygulamasına konu edilmesi mümkün değildir.

2.4- Hasar Gören Sabit Kıymetin Tamir Ettirilmesi

Hasar gördüğü için fevkalade amortisman uygulamasına tabi tutulan iktisadi kıymetin tamir ettirilmesi halinde, normal olarak tamir için yapılan masraflar sabit kıymetin maliyetine eklenmek suretiyle kalan sürede itfa edilir.

Yapılan tamirat iktisadi kıymetin kullanım ömrünü uzatıyor ise, ayrıca aktifleştirilmek suretiyle amortismanına tabi tutulur

2.5- Sigortadan Tazminat Alınması

Amortismanına tabi iktisadi kıymetin doğal afetler nedeniyle hasara uğraması ve bu nedenle sigortadan tazminat alınması halinde, VUK'un 329. maddesine göre, alınan sigorta tazminatı, hasara uğrayan iktisadi kıymetin değerinden fazla veya eksik olduğunda, fark kâr zarar hesabına geçirilir. Bu durumda ayrıca fevkalade amortisman uygulaması için Maliye Bakanlığı'na başvurulup başvurulmayacağı konusunda ilgili hükümde açıklık yoktur. Bize göre, sabit kıymetin sigortalı olması halinde, fevkalade amortisman uygulaması yapılması söz konusu değildir.

Zira VUK'un 329. maddesi zayi olan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerle ilgili özel bir düzenlemedir. Yani iktisadi kıymetin hasar görerek zayi olması ve bu hasar karşılığında da sigortadan tazminat alınması halinde uygulama 329. madde hükmüne göre yapılacaktır. Bu haller için VUK'un 317. maddesinde belirtilen fevkalade amortisman uygulaması yapılması söz konusu olamaz. Uygulamanın mutlaka VUK'un 329. maddesine göre yapılması gerekir. Danıştay, konuya ilişkin bir kararında sigorta tazminatı alınması durumunda, doğan zararın gider yazılabilmesi için Maliye Bakanlığı'na başvurup, fevkalade amortisman oranı belirlenmesine gerek olmadığına hükmetmiştir. Maliye Bakanlığı da bu durumda, ilgili iktisadi kıymetin kayıtlı değeri üzerinden aktiften çıkarılması ve sigortadan alınan tazminatın da gelir yazılması halinde fevkalade amortisman uygulamasına gidilmesine gerek olmadığı yönünde özelge bazında görüş açıklamıştır. Aynı uygulamanın kısmi değer kayıplarında da yapılabileceği kuşkusuzdur.

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin hasar görmesinin, hasar gören iktisadi kıymetlerde amortisman uygulaması, bu kıymete ilişkin olarak yapılan onarım giderleri ile sigortadan alınan tazminatlar olmak üzere değişik boyutları bulunmaktadır.

Bu çerçevede içinde esas itibarıyla zayi olan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için sigorta tazminatı alınmasında değişik durumlar söz konusu olabilir.

- Birincisi, sigorta şirketinin hasara uğrayan iktisadi kıymeti sigorta ettirenden alıp, tamamen kendi imkanları ile tamir ettirdikten sonra sigortalıya teslim etmesi durumu. Bu durumda yapılan tüm masraflar sigorta şirketince üstlenilmiş olduğundan, sigorta ettiren mükellefin kayıtlarında herhangi bir gider veya gelir kaydı yapılmasına gerek yoktur. Mükellef hasar gören iktisadi kıymeti kalan itfa süresi içinde normal biçimde amortismanına tabi tutacaktır.

- İkincisi, iktisadi kıymette meydana gelen hasarın sigortalı mükellefin kendisi tarafından giderilmesi ve yapılan tamirat giderlerinin belgelendirilmek suretiyle kısmen veya tamamen sigorta şirketinden tazminat olarak alınması durumu. Bu durumda mükellef yaptığı hasar giderme masrafını gider olarak kayıtlarına alacak, buna karşılık aldığı sigorta tazminatını gelir olarak yazacaktır. Hasar gören iktisadi kıymet ise kalan itfa süresi içinde normal biçimde amortismanına tabi tutulacaktır.
- Üçüncüsü, sigorta şirketinin ekspertizler vasıtasıyla hasar tutarını takdir ettirilerek, sigortalı mükellefe sigorta tazminatını nakit olarak ödemesi durumu. Bu durumda da nakit olarak alınan sigorta tazminatı gelir, mükellefçe yapılacak hasar giderme masrafları da gider olarak hesaplara alınacaktır. Bu durumda da mükellef hasar gören iktisadi kıymeti kalan itfa süresi içinde normal biçimde amortismanına tabi tutacaktır.
- Dördüncüsü, amortismanına tabi iktisadi kıymetin onarılamayacak şekilde tamamen zayi olması durumudur. Bu durumda normal olarak zayi olan iktisadi kıymetin onarılması mümkün değildir. Bu durumda, hasar görme nedeniyle alınan sigorta tazminatı hasılat yazılacaktır. İktisadi kıymet tamamen zayi olduğundan net değeri gider olarak yazılmak suretiyle kayıtlardan çıkarılacaktır.

2.6- Yenileme Fonu

Konu hakkında VUK'nun 329. maddesinde yer alan hüküm aşağıdaki gibidir;

Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa, uğrayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı bunların değerinden (Amortismanlı olanlarda ayrılmış olan amortisman çıktıktan sonra kalan değerden) fazla veya eksik olduğu takdirde farkı kar veya zarar hesabına geçirilir.

Şu kadar ki, alınan sigorta tazminatı ile ziyaa, uğrayan malların yenilenmesi için mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde tazminat fazlası, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Bu süre içinde kullanılmamış olan tazminat farkları kara ilave olunur.

Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu tazminat fazlası, o yılın matrahına eklenir.

Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan tazminat fazlası, yeni değerler üzerinden bu Kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.

2.7- Doğal Afetler Dışındaki Nedenlerle Zayi Olan Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Durumu

Yukarıda açıklandığı gibi, doğal afetler nedeniyle zayi olan amortisman tabi iktisadi kıymetler için VUK hükümlerine göre fevkalade amortisman uygulaması yapılması mümkündür. Buna karşılık doğal afetler dışındaki nedenlerle zayi olan iktisadi kıymetler için fevkalade amortisman uygulaması yapılması mümkün değildir. Bu bağlamda örneğin amortisman tabi iktisadi kıymetlerin çalınması veya kaybolması hallerinde fevkalade amortisman uygulaması yapılamaz. Bu durumda ilke olarak söz konusu kıymetler bu haller nedeniyle zayi oldukları tarihten itibaren amortisman konusu yapılamaz. Normal olarak net değerleri üzerinden kayıtlardan çıkarılmaları ve bunlara ilişkin olarak herhangi bir gider kaydının yapılmaması gerekir. Ancak uygulamada iktisadi kıymetlerin çalınması veya kaybolması hallerinde de, bu kıymetlerin hiç zayi olmamış gibi amortismanına devam edildiği görülmektedir. Bu durumda işletmede bulunmayan ve kullanılmayan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılmış olmaktadır. Fiili sabit kıymet envanteri yapılması halinde, bu durumun eleştirisi konusu olacağı açıktır.

Ancak çalınan veya kaybolan iktisadi kıymetler için sigortadan tazminat alınması durumu özellik arz eder. Çalınan veya kaybolan iktisadi kıymet için mükellefe gider yazma imkanı tanınmazken, sigortadan alınan tazminatın bütünüyle gelir yazdırılması düşünülemez. Bu durumda sigortadan alınan tazminat, çalınan veya kaybolan mal bedelinden öncelikle mahsup edilecek, bu mahsuptan sonra bir tazminat tutarı kalıyorsa bu tutar gelir olarak dikkate alınacaktır. Yukarıda ilgili bölümde de açıklandığı gibi, çalınan veya kaybolan mallarla ilgili vergi idaresi görüşü de bu yöndedir. Aynı esas ve kabulün çalınan veya kaybolan amortisman tabi iktisadi kıymetler için de yapılması gerekir.

2.8- Zayi Olan Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlere İlişkin Kdv'nin Durumu

Yukarıda ilgili bölümde belirtildiği gibi, KDVK'nın 30/c maddesine göre, deprem, sel ve Maliye Bakanlığı'nca mücbir sebep ilan edilen yangınlar nedeniyle zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallar için yüklenilen verginin indirim konusu yapılması mümkün değildir. Dolayısıyla deprem ve sel felaketleri ile mücbir sebep ilan edilen yangınlar nedeniyle zayi olma hali hariç olmak üzere, zayi olan mallara ilişkin olarak yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacaktır.

İlgili maddede sadece zayi olan mallara ilişkin KDV'ye yönelik bir sınırlama getirildiğinden zayi olan amortisman konusu kıymetlere ait KDV için böyle bir sınırlama bulunmadığı yönünde görüşler vardır. Bu görüşe göre, zayi olan amortisman konusu kıymetlere ilişkin yüklenilen KDV'nin indirilebileceğinin kabulü gerekir.

Buna karşılık aynen zayi olan mallarda olduğu gibi, zayi olan diğer iktisadi kıymetler için de yüklenilen vergilerin indirim konusu yapılması mümkün olmadığı yönünde görüşler mevcuttur.

Çeşitli muktezalar incelendiğinde vergi idaresinin görüşünün de bu yönde olduğu anlaşılmaktadır. Bu görüşe göre, zayi olan mallara ilişkin KDV'nin indiriminin mümkün olmadığı yönündeki düzenleme, amortismanına tabi iktisadi kıymetleri de kapsamaktadır. Bu nedenle zayi olan amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ilişkin olarak yüklenilen KDV'nin indirimi ilke olarak mümkün değildir. Ancak, KDV Madde 30/c'de yer alan haller nedeniyle bir zayi durumu gerçekleştiyse, zayi olan sabit kıymetlerin zamanında yüklenilen ve indirilen KDV'leri için bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Öte yandan zayi olan iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı KDV açısından özellikler arz eder. Sigortalının elde ettiği sigorta tazminatı, sigortalı tarafından verilen bir hizmet veya gerçekleştirilen bir teslimin karşılığı olmadığından, KDV kapsamına girmemektedir. Bu itibarla sigortalının elde ettiği sigorta tazminatı için fatura düzenlemeyecek ve KDV hesaplamayacaktır. Sigortalı aldığı tazminatın tamamını gelir olarak kayıtlarına alacaktır. Ya da şartları taşıması halinde yenile fonu uygulamasından yararlanacaktır.

Kısmen zayi olan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerdeki hasarın tamiri ile ilgili olarak yüklenilen KDV'lerin indirimi de özellik arz eder. KDV indirimi tamiratın sigortalının kendisi veya sigorta şirketi tarafından karşılanmasına göre farklı esaslara göre yapılacaktır. İktisadi kıymetin tamiratının sigortalının kendisi tarafından yaptırılması halinde, tamirat masraflarına ilişkin olarak yüklenilen KDV, ticari faaliyetin gerekleri nedeniyle yüklenilen KDV olarak normal şekilde indirim konusu yapılacaktır.

Tamiratın sigorta şirketi tarafından yapılması ve iktisadi kıymetin tekrar sahibinin kullanımına tahsis edilmesi durumunda ise, sigortalı açısından tamirat nedeniyle yüklenilen KDV yoktur. Dolayısıyla bu durumda sigortalının tamirat nedeniyle, KDV indirimi yapması söz konusu değildir.

Uygulamada tamiratın sigortalı tarafından yapılmasına ve sigorta masraflarının sigorta şirketinden alınmasına karşılık sigorta masraflarına ilişkin olarak yüklenilen KDV'nin sigortalı bünyesinde indiriminin yapıldığı durumlara da sıkça rastlanmaktadır. Bu durumda sigorta şirketi, sigortalıya KDV hariç tamirat masraflarını sigorta tazminatı olarak ödemektedir. Tamirat harcamalarına ilişkin belgelerde gösterilen KDV ise sigortalı tarafından indirim konusu yapılmaktadır. Bize göre tamirat harcamalarının sigortalı tarafından ödenmesi ve harcama belgelerinin de sigortalı adına düzenlenmiş olması halinde KDV'nin sigortalı tarafından indirilememesi için bir sebep yoktur. Buna karşılık bu hallerde, tamirat harcamalarının sigorta şirketince karşılandığı, yapılan masrafların sigortalının ticari faaliyeti ile bir ilgisinin bulunmadığı gibi gerekçelerle sigortalı bünyesinde KDV indiriminin yapılamayacağı yönünde görüşler mevcuttur.

B) ZAYİ OLAN DEFTERLER İÇİN TİCARET MAHKEMESİNDE YAPILMASI GEREKENLER

Bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defter ve kağıtlar; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet sebebiyle ve kanuni müddet içinde ziyaa uğrarsa tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren 15 gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yerin yetkili mahkemesinden (asliye ticaret mahkemesinden) kendisine bir vesika (zayi belgesi) verilmesini isteyebilir. Böyle bir vesika almamış olan tacir defterlerini ibrazdan kaçınmış sayılır (TTK.m.68).

Yargıtay'ca verilen kararlara göre; ancak tacirler tarafından zayi belgesi verilmesi talebinde bulunulabilecek olup, ticari defterlerin notere tasdik ettirilmemiş olması halinde bu defterler için zayi belgesi istenemeyeceği gibi, TTK'nun 68. maddesinde belirtilen defter ve belgeler haricindeki şeyler için de zayi belgesi istenemez.

Zayi belgesi verilmesine ilişkin açılan dava bir tespit davasıdır. Bu nedenle defter ve belgelerin neden zayi olduğunun (yitirildiğinin) kanıtlanması gerekmektedir. Burada defter ve belgelerin neden zayi olduğunu mükellef ispatlamak zorundadır. İspat amacıyla aşağıdaki belgeler kullanılabilir:

Belediyeden alınacak bir yazı, (Sel felaketinin hangi semtlerde olduğu, karakola müracaat veya sel felaketindeki zarar ziyaı tespit eden kriz masası veya bayındırlık ve iskan müdürlüğü'nden alınacak bir yazı, yangınlarda itfaiye'den ve karakollardan alınacak yazı, eğer vergi dairelerine başvurulmuşsa yoklama tutanakları,(defter ve belgelerin ne durumda olduğu...)..v.b.

Zayi belgesi verilmesine ilişkin dava, hasımsız açıldığı için çekişmesiz yargıya ve basit yargılama hükümlerine göre sonuçlandırılacaktır. Çekişmesiz yargıya göre verilen kararlar ise, gerçek anlamda bir hüküm niteliği taşımamaktadır. Bu nedenle, çekişmesiz yargılama sonunda verilen kararlar, maddi anlamda bir hüküm oluşturmazlar. Bu yargı şeklinde hâkim, verdiği kararın hatalı ya da haksız olduğu kanaatine varırsa, daha sonra bu kararı değiştirebilir. Keza, kararın verilmesinden sonra ortaya çıkacak, yeni delil ve olaylara göre, aynı konuda yeniden talepte bulunabilir ve önceki kararın dışında bir karar verebilir

Vergi denetim elemanları zayi belgesi olması halinde de gerçek durumu araştırabilmektedirler. Hatta zayi belgesi ibraz edilmesine rağmen özellikle KDV indirimleri açısından vergisel uyumsuzluklar olmakta; inceleme elemanları cezalı tarhiyatlar yapmakta ve konu yargıya taşınabilmektedir.

Zayi belgesi almamanın sonuçları:

Ticari defter ve belgelerin kaybolması ya da defter ve belgeler elde olmakla birlikte, yasada belirtilen olay ve benzeri olaylar nedeniyle kullanılmayacak duruma gelmesi durumunda, tacir ilgili mahkemeden zayi belgesi verilmesini isteyebilir. Tacirin zayi belgesi verilmesi için, mahkemeye hiç başvurmaması ya da başvurup da istemin reddedilmesi, netice olarak, ticari defter ve belgelerin yok ya da kullanılmaya elverişli olmaması ve zayi belgesi de ibraz edilememesi durumunda aşağıdaki hukuksal sonuçlar oluşacaktır:

Zayi belgesi ibraz edilememesi durumunda, vergi mükellefi olan tacir, defterlerini ibrazdan kaçınmış sayılır.

“Zayi belgesinin alınmasındaki amaç defteri ibrazdan kaçınmış olmak durumuna düşmemeyi sağlamaktır”

İbraz edilemeyen defterlerin kapsadığı dönemle ilgili olarak, tacirin kazanç tutarı, takdir yoluyla re’sen belirlenir ve vergi bu tutar üzerinden, gecikme faizli ve cezalı olarak tahsil edilir (VUK md. 30/3).

Katma değer vergisi, gecikme faizli ve cezalı olarak tahsil edilir (KDVK md. 29/3, 30/c ve 34/1).

Defterler vergi dairesine ibraz edilememesi halinde, gizlenmiş sayılır ve kaçakçılık suçu nedeniyle, mükellef hakkında kamu davası açılır (VUK md. 359).

Tacirin taraf olduğu hukuksal uyuşmazlık durumunda, defterleri düzenli olan tarafın kayıtları, defterlerini ibrazdan kaçınan aleyhine delil teşkil eder. (TTK md. 86).

C) ZAYİ OLAN DEFTERLER VE BELGELER İÇİN VERGİ DAİRESİNDE YAPILMASI GEREKENLER

Mücbir sebepler VUK’nun 13. maddesinde sayılmıştır. Bunlar;

1. Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutululuk,
2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler,
3. Kişinin iradesi dışında meydana gelen mecburi gaybubetler,
4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması gibi hallerdir.

Kanun’da mücbir sebepler sayıldıktan sonra “gibi haller” demek suretiyle benzeri durumların da mücbir sebep kapsamında olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla gerek Kanun maddesinde sayılan hallerin, gerekse benzeri durumların mücbir sebep olarak değerlendirilmesi gerekir.

Mücbir sebep hali nedeniyle defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilememesi durumunda KDV Kanunu açısından yapılacak işlemler 84 sıra numaralı KDV Genel Tebliğinde açıklanmıştır. Öte yandan Gelir, Kurumlar ve KDV matrahlarının takdirine ilişkin açıklamalar 2000/8 sıra numaralı Vergi Denetimi ve Koordinasyonu İç Genelgesi’nde yer almaktadır.

84 sıra numaralı KDV Genel Tebliğine göre; VUK.'nun 13. maddesinde belirtilen mücbir sebep hali nedeniyle defter ve belgelerinin zayi olduğunu TTK'nun 68. maddesine uygun olarak ispat eden mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri, iade talebi ile ilgili alış ve giderlere ait KDV'lerinin satıcılar tarafından beyan edilip ödendiğinin ispatına bağlı olarak yerine getirilir. İndirim konusu yapılan verginin satıcılar tarafından beyan edilip ödendiğinin herhangi bir şekilde tevsik edilmemesi halinde vergi inceleme raporuna göre işlem yapılır.

Anılan Tebliğ'e göre, VUK'nun 13. maddesinde belirtilen mücbir sebeplerden herhangi birisi nedeniyle defter ve belgelerin zayi olması halinde TTK'nun 68. maddesine uygun olarak mahkemeye başvurup zayi belgesi alan mükellefin indirim ve iade hakkından yararlanabilmesi için, zayi olduğunu mahkeme kararıyla tevsik ettiği defter ve belgelerde yer alan ve indirim konusu yapılan vergilerin satıcı tarafından beyan edilip ödendiğini ispat etmesi gerekir. Defter ve belgeleri zayi olan mükelleflerin TTK.'nda belirlenen sürede zayi belgesi almaması durumunda ne gibi bir işlem yapılacağına dair düzenleme 84 sıra numaralı KDV Genel Tebliği'nde yer almamaktadır.

Öte yandan, VUK'nun 373. maddesi uyarınca defter ve belgelerin mücbir sebep nedeniyle incelemeye ibraz edilememesi halinde vergi cezası kesilemez.

Diğer taraftan, 2000/8 sıra numaralı Vergi Denetimi ve Koordinasyonu İç Genelgesi'nde, defter ve belgeleri kaybolan, çalınan veya diğer şekillerde yok olan mükelleflerin incelemeyi gerektiren özel bir sebep bulunmadıkça incelemeye sevk edilmeyerek, gerekli görülmesi halinde takdir komisyonlarına intikal ettirileceği belirtilmiştir.

Anılan İç Genelge ile defter ve belgeleri zayi olan mükelleflerin zayi olan belgelerin kullanılmış olup olmadıklarının vergi idaresince tespiti yapılmaksızın, gerekli görülmesi halinde kullanılmayan belgelerle ilgili olarak takdir komisyonları tarafından matrah takdir edilmesinin vergi idaresi ile mükellefler arasında ihtilafa yol açacağı kuvvetle muhtemeldir.

Bu konuda Danıştay'ca verilen bir kararda zayi belgesinin varlığı halinde dahi defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesinin re'sen takdir nedeni olduğuna, bir başka kararında da bir kısım faturaların kaybolduğu gerekçesiyle incelemeye ibraz edilmemesi durumunda bu faturaların herhangi bir teslim veya hizmet karşılığı kullanıldığı yolunda bir tespit yapılmadan, re'sen takdir yoluyla matrah belirlenerek tarhiyat yapılamayacağına hükmedilmiştir.

Danıştay'ın görüşüne göre; yargı kararıyla yandığı belgelenmiş olan defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi yükümlüyü KDV indirimine ilişkin koşullardan olan "indirim konusu yapılan vergilerin alış belgelerinde ayrıca gösterilmiş olması" nı ispatlama yükümlülüğünden kurtarmayacaktır. Bu durumda, ispat külfeti kendisine düşen yükümlüler tarafından ibraz edilebilen fatura ve benzeri vesikalara ilişkin KDV indirim konusu yapılabilecek, aksi halde indirimleri kabul edilmeyecektir.

Zayi belgesine rağmen vergi incelemelerinde zaman zaman tarhiyat yapılması tartışmalı bir konudur.

VUK’nda yer alan mücbir sebeplere bağlı olarak defter ve belgeleri zayi olan mükelleflerin, ticaret mahkemesinden zayi belgesi almaları ve durumu ayrıca bağlı oldukları vergi dairesine de dilekçe ile bildirmeleri ve tespit yapılmasını istemeleri en doğru yoldur.

**DENGE DENETİM YEMİNLİ
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**