

Çalınan Malların Vergisel Durumu ve İlgili Düzeltme Kayıtları

Safiye ÖNGEN *

I-GİRİŞ

Ticari faaliyetin devam ettirilmesi sürecinde, işletme aktifine kayıtlı malların çalınması, kaybolması gibi normal olmayan durumlarla karşılaşılabilir. Çalınma olayı, bir yandan sermayede meydana gelen bir azalmayı, diğer yandan da ticari faaliyet çerçevesinde meydana gelen bir risk veya zararı ifade etmektedir.

İşletmelerde bir malın çalınması veya kaybolması, sık rastlanabilecek bir durumdur. Hırsızlık olaylarının arttığı son zamanlarda; çalınan mallarla ilgili nasıl bir uygulama olacağı, değerlemesi ve muhasebe kayıtlarının yapılması konusunda zaman zaman duraksamalara düğüldüğü görülmektedir.

Çalınma olayı, zayi olma kavramı içinde değerlendirilebilir. Bilindiği gibi, zayi olma; kayıp, yitik, yok olma anlamına gelmektedir. Zayi olma kavramından ne anlaşılması gerektiği konusunda gerek Katma Değer Vergisi Kanununda, gerekse Vergi Kanunlarında herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Bu nedenle, uygulamada zayi olma kavramının vergi idaresi ve

mükelleflerce değişik yorumlanmasından kaynaklanan farklı görüşler ortaya çıkmıştır⁽¹⁾.

Böyle bir durumda, yani bir hesap dönemi içinde, malların çalınması veya kaybolması halinde; kısa süreli bir işletme içi araştırmasından sonra, emtia kaybı direkt olarak "Kayıp Mallar, Noksanlar veya Çeşitli Zararlar" ile ilgili hesaplara kaydedilmekte veya malların değeri, kayıp mal kadar düşük değerlenmekte ve dolayısıyla yılsonunda gelir veya kurumlar vergisi matrahından düşülmektedir.

Oysa vergi idaresinin görüşü ve uygulaması buna uygun değildir. Vergi hukukumuzun yapısı ve temel ilkeleri de bu tip kayıpların sonuç hesaplarıyla ilgilendirilmesine izin vermemektedir. Zaten böyle durumlarda, düşük bedelle değerlendirme yapmak suretiyle zarar yazılması, VUK'nun kıymeti düşen mallarla ilgili 278.maddesinin lafzı ve ruhuna uymamaktadır. Çünkü, malların kıymeti düşen mal olarak değerlendirilmesi için, kıymetteki kaybın ticari faaliyetin normal icapları dâhilinde meydana gelmiş olması

gerekir. Çalınma olayı ise, ticari faaliyetin normal icapları dâhilinde meydana gelmiş bir olay değildir. İşletme sahibinin kişisel kusur ve ihmalden de ileri gelebilir. Bu nedenle kişi ve kuruluşların ihmalinin faturasını Devlete yüklemek; yani kaybolan, çalınan malın emsal bedelini vergi matrahından düşmek, kanunen mümkün değildir. Çünkü Gelir Vergisi Kanunu'nun 40.maddesinde, ticari kazancın tespitinde indirilebilecek giderler ayrıntılı bir şekilde sayılmıştır.

Çalınma hali ise, bunlar arasında yer almamaktadır. Gerek vergi idaresinin uygulaması⁽²⁾, gerekse yargı kararları⁽³⁾,çalınma nedeniyle meydana gelen kayıpların, kazancın tespitinde gider yazılamayacağı yönündedir. Konuya ilişkin olarak

Maliye Bakanlığı'na yansıyan bir olayda Bakanlıkça;

“.....Öte yandan,193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40.maddesinde,safi ticari kazancın tespitinde hasıllattan indirilecek giderler 8 bent halinde sayılmış olup, bunlar arasında ticari işletmede mevcut varlıkta herhangi bir suretle meydana gelen eksilmelerin gider yazılacağı hususuna yer verilmemiştir. Bu nedenle,çalınan emtia bedelinin vergi matrahının tespitinde zarar veya gider olarak indirilmesi de mümkün bulunmamaktadır.”

şeklinde açıklama yapılmıştır⁽⁴⁾.

Ancak Danıştay'ın bir başka kararında, çalındığı tespit edilen mal bedelinin matrahtan indirilmesi gerektiği,hırsızlık olayının failinin bulunmamış olmasının bunu engellemeyeceği ifade edilmiştir. Bu nedenle de hırsızlık ve dolandırıcılık sonucunda uğranılan zararı hırsızlık zabıtlarına dayanılarak doğrudan doğruya gider kaydetmeden önce her olayı ayrı ayrı değerlendirmek gerekir. Başka bir ifade ile olayın failinin bilinip bilinmemesine,olayın mahkeme kararı ile sabitleşip sabitleşmediğine göre değerlendirilerek çözülmesi gerekir. Failin bulunmadığı, fakat hırsızlık olayının bir karakol zaptı ile kesinleşmesi durumunda GVK'nun 40.maddesi kapsamında gidere yazılabileceği düşünülebilirse de vergi idaresi uygulamaları dikkate alınarak Maliye Bakanlığı'ndan yapılması gereken işlemle ilgili özelge (mukteza) istenmelidir⁽⁵⁾.

II-TİCARİ MALLARIN SİGORTALI OLMASI

Vergi Usul Kanunu'nun “**Emtia Sigorta Tazminatı**” başlıklı 330.maddesinde; “*emtia, zirai mahsul ve hayvan kıymetlerinde vukua gelen zaiyat dolayısıyla alınan sigorta tazminatları bunların değerlerinden fazla olursa bu fazlalık kara alınır. İşletme hesabı esasında tutulan defterlerde bu tazminat hâsılat kaydedilir*”. denilmektedir.

Yukarıdaki madde metninden de anlaşıldığı üzere sigorta tazminatı malların değerinde meydana gelen zarardan fazla olursa aradaki fark gelir hesaplarına aktarılacak ancak tazminat zarar tutarından az olursa aradaki fark zarar yazılamayacaktır. VUK'nun 278. maddesinde sayılan nedenlerle ticari malların zarar görmesi halinde meydana gelen zararın tamamı takdir komisyonunun kararıyla gider yazılabilmektedir. VUK'nun 278. maddesinde yazılı olmayan çalınma, kaybolma vs durumlarda ise sigorta tazminatının karşılamadığı tutarın zarar yazılması olanağı yoktur, oluşan zarar sermayede meydana gelen zarar olarak kabul edilir. Bu bakımdan yıl içinde ticari olarak gider yazılan bu tutar mali karın tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmalıdır.

III-ÇALINAN MALLARIN KDV AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

KDV Kanunu'nun 30. maddesinin (d) bendinde, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirim kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Bu hükme göre; çalınma suretiyle malların yok olması durumunda, bu malların alış bedellerinde gösterilen KDV indirilemeyecektir. Eğer çalınan mallara ait KDV indirilmişse, indirilen vergilerin malların çalındığı dönemde verilecek katma değer vergisi beyannamesinde hesaplanan katma değer vergisine ilave

edilmek suretiyle düzeltilmesi gerekmektedir⁽⁶⁾.

Konuyla ilgili olarak bir özeltede; *“Hırsızlık sonucu çalınan mallar dolayısıyla yüklenilen vergilerin indirilemeyeceği”* belirtilmiştir⁽⁷⁾. Söz konusu özeltede, *“İşyerinde meydana gelen hırsızlık sonucu çalınan malların bedelinin safi ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilemeyeceği, indirim kabul edilmeyen bu giderler dolayısıyla ödenen KDV tutarının indirim konusu yapılamayacağı ve gider kaydedilemeyeceği”* şeklinde açıklama yapılmıştır.

IV-ÇALINAN MALLARLA İLGİLİ MUHASEBE KAYITLARININ DÜZELTİLMESİ

A-SATIN ALINAN TİCARİ MALLARIN ÇALINMASI

İşletmede kullanmak veya satmak amacıyla satın alınan mala ait KDV, alış belgesinin deftere kaydı sırasında indirim konusu yapılır. Malın çalınması halinde, daha önce indirim konusu yapılan KDV düzeltilir. Defter kayıtlarında 391 no'lu “HESAPLANAN KDV” hesabı kullanılır. İşletme hesabı esasına göre defter tutanlarda indirim düzeltilen KDV, tahsil edilen KDV sütununa yazılır⁽⁸⁾.

1-Alış Kaydı

20 Mart 2009 tarihinde 1.000 TL' lik malın çek keşidesi ile alındığını varsayalım.

20.03.2009		
153 TİC.MALLAR	1.000	
191 İND.KDV	180	
320 SATICILAR		1.180
Mal alış kaydı		
/		

2-Düzeltilme Kaydı (çalınan mallara ilişkin muhasebe kaydı)

Çalınma olayının 2 Mayıs 2009 döneminde meydana gelmiş olduğunu düşünelim. Hırsızlığın olağandışı bir olay olması nedeniyle 689 no'lu 'Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar' hesabının kullanılması uygundur.

02.05.2009		
689 DİĞ.OL.DIŞI GİD.VEZ.	1.180	
10-Kan.Kab.Edilmeyen Gid.		
01-Çalınan mal bedeli		
153 TİCARİ MALLAR	1.000	
391 HESAPLANAN KDV	180	
47-İndirimi mümkün olmayan KDV		
Çalınan mala ait KDV'nin düzeltilmesi		
/		

B-İMAL EDİLEN MALIN ÇALINMASI

İmal edilen malın çalınması ile ticari malın çalınması arasında KDV'nin iptali yönünden önemli bir fark yoktur. Ancak, imal edilen malın bünyesindeki KDV'nin hesaplanması gerekir.

Hesaplama toplam yüklenen KDV'den, çalınan mala isabet eden KDV'nin ayrılması gerekir.

Örneğin, bir tekstil fabrikasının mamul stoklarından 200 adet tişört çalınmış ise öncelikle çalınan tişörtlerin maliyet bedeli ile yüklenen KDV'sinin hesaplanması gerekir. 200 adet tişörtün maliyet bedelinin 1.000 TL, yüklenen KDV'si ise 180 TL'dir⁽⁹⁾.

/		
689 DİĞ.O.DIŞI GD.VEZ.	1.118.-	
10-Kan.Kab.Edilmeyen Gid.		
01-Çalınan mal bedeli		
152 MAMÜLLER	1.000	
391 HES.KDV	180	
47-İndirimi mümkün olmayan KDV		
/		

C-FATURASI DÜZENLENEN YOLDAKİ MALLARIN ÇALINMASI

Çalınma olayı, malın alıcıya nakli sırasında da meydana gelebilir. Örneğin; (Z) işletmesine ait 10 adet TV bir nakliye aracına yüklenmiş olup, alıcısına teslim edilmek üzere faturası da kesilmiştir. Daha sonra, TV'lerin alıcısına ulaşmadığı nakliye aracının da kaybolduğu (plâkanın sahte olduğu) öğrenilmiştir. TV'lerin fatura bedeli 800 TL'dir. Satılan TV'lerin maliyet bedeli 650 TL olup, buna ilişkin yüklenen KDV ise 117 TL'dir.

1-Satış Kaydı

/		
120 ALICILAR	944	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	800	
391 HESAPLANAN KDV	144	
/		

2-Düzeltilme Kayıtları

Alıcı, gönderilen malı teslim almayı, iade faturası düzenlemişse 612 'Diğer İndirimler' hesabını kullanarak aşağıdaki düzeltme kaydını yapabilir⁽¹⁰⁾;

/	
612 DİĞER İNDİRİMLER	800
10-Çalınan mallar	
191 İNDİRİLECEK KDV	144
120 ALICILAR	944
/	

Söz konusu malların (TV) stoklardan maliyet bedeli üzerinden çıkışı ve daha önceki dönemlerde yüklenilmiş olan KDV indiriminin bu dönem beyannamesine eklenmek suretiyle iptali gerekir.

/	
689 DĞ.O.DGD.VEZ.	767
10-Kan.Kab.Edilmeyen Gid.	
01-Çalınan mallar	
153 TİCARİ MALLAR	650
391 HESAPLANAN KDV	117
47-İndirimi kabul edilmeyen KDV	
/	

V-SONUÇ

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, çalınan veya kaybolan malların düşük bedelle değerlendirme veya sair yollarla gider (zarar) kaydı mümkün değildir (11). Muhasebe prensipleri açısından 689 no'lu 'Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar' hesabına Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak yazılabilir.

Dipnotlar

(1) Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Şükrü KIZILOĞLU Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, 4. Cilt, s.1580-1583.

(2) M.B.Özelgesi 8.11.1996 tarih ve 52890 sayılı. M.B.Özelgesi 12.10.1998 tarih ve 36565 sayılı

(3) Dn.3.D.,11.1.1989 Tarih ve E:1988/1787, K:1989/40

Dn.7.D.,2.4.1991 Tarih ve E:1990/3043, K:1991/1334

Dn.11.D.,5.3.1997 Tarih ve E:1996/1250, K:1997/670.

(4) M.B.Özelgesi, 24.3.1999 tarih ve 07.040/4009-39 sayılı.

(5) Bünyamin ÖZTÜRK, Dönem Sonu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, s.228-229. SF:2

(6) M.B.Özelgesi, 20.8.1993 tarih ve 07.080/24-129 sayılı.

(7) Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.02.2006 tarih ve 07.1.4.06.17.01.1/14030-2 sayılı özelgesi.

(8) Sakıp ŞEKER, Dönem Sonu İşlemleri, Yaklaşım Yayınları, 5. Cilt, Ankara, s.2039.

(9) Çalınan tişörtler 152 'MAMÜLLER' hesabında kayıtlıdır. Sf: 4

(10) ŞEKER, a.g.e., s.2042.

(11) Safiye ÖNGEN, Vergi Muhasebesi, Yaklaşım Yayınları, Ankara-2000, s.181.