ÇALINAN MALLARIN KAYITLARDA GÖSTERİLMESİ

Sakıp ŞEKER*

A. İndirilemeyecek KDV Kavramı

Katma değer vergisi indirim esasına dayalı bir işlem vergisidir. Verginin asıl ödeyicisi mal veya hizmeti kullananlardır. Herhangi bir mal için yüklenilen KDV o malın teslim edilmesiyle elde edilecek KDV ile karşılaştırılarak, alış ve satış arasındaki fark diğer bir ifade ile "katma değer" devlete ödenecek verginin matrahını oluşturur. Bu sistemde kural olarak indirime konu edilen KDV mutlaka tahsil edilecek KDV ile karşılaştırılarak fazla kısım devlete ödenir. Sistem tüketime endekslenmiştir. Mal veya hizmetin tüketicisi kimse vergi onun üzerinde kalır. Herhangi bir nedenle tüketicisi belli olmazsa (sele kapılma, yanma, çalınma gibi) o mala ait olarak yüklenilen KDV diğer mal ve hizmetlerden elde edilen KDV'nden mahsup edilemez. Bu yönüyle sistem, işlem bazında zincirleme bir yapıya sahiptir. Bu yönüyle faaliyet bir bütün olarak değil işlem bazında değerlendirmeye tabi tutulmuş olmaktadır.

Bilindiği gibi, KDV Kanunu'nun 30. maddesinde indirilemeyecek katma değer vergisi 4 bend halinde sayılmıştır. Bunlardan vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlere ait KDV ayrı bir değerlendirme konusudur.

Türk KDV sisteminde indirilemeyecek KDV, binek otomobillerine ait KDV hariç yukarda anlatılan yapıya uygundur. Binek otomobillerine ait KDV'nin indirilmemesi ise sistemle ilgili olmayıp, sosyal ve ekonomik yapıyla ve biraz da siyasi tercihle ilgilidir. Bu hüküm özel tüketimi teşvik etmemek ve muvazalı işlemlere engel olmak amacıyla konulmuştur.

Ticari veya mesleki kazancın tespitinde gider kabul edilmeyen işlemlere ait KDV'nin vergiye tabi diğer işlemlerden tahsil edilecek KDV'nden mahsup edilmesi, KDV'nin gelir ve kurumlar vergisi ile paralel yürümesine engel olur. Bu nedenle ticari veya mesleki kazancın tespitinde gider kabul edilmeyen

(*) Maliye Bakanlığı Eski Gelirler Başkontrolörü YMM.

harcamalara ait KDV'nin indirilmesinin yasaklanmasıda sistemin özüne uygundur.

Aşağıda zayi olma kavramı çerçevesinde çalınma olayı değerlendirilerek, çalınan malların kayıtlarda ne şekilde gösterilmesi gerektiği açıklanacaktır.

B- Çalınma Olayının Vergi Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi :

Bilindiği gibi vergi mevzuatımızda "zayı olma" kavramı açıklanmamıştır. Zayi olma, kayıp, yitik, yok olma anlamlarına gelmektedir. Bu durumda, doğal afetler ve yangın nedeniyle meydana gelen zayiatlar ile çalınma; zayi olma kavramı içinde değerlendirilebilir. Mal bedelinde meydana gelen fiyat düşmeleri, imalat ve satış fireleri ile kullanımdan meydana gelen değer düşüklükleri bu kapsamda değerlendirilemez. Vergiye tabi bir malın tamamen fiziken yokluğu "zayi olma" kavramı içinde değerlendirilmelidir. Kısmi değer kayıplarını "zayi olma" kapsamında görmek bizce hatalıdır. Çünkü bunun sınırını çizmek mümkün değildir. Kanun koyucunun böyle bir amacı yoktur. Eğer olsaydı, "zayi" kelimesinin yanına "değeri düşen mal" deyimini de eklerdi.

Kanun gerekçesinde, malların mükellef tarafından kendi özel ihtiyaçlarında kullanılması veya her ne suretle olursa olsun işletmeden çekilmesi ile zayi edilmesi arasında hiçbir fark bulunmadığına dikkat çekilerek, zayi olan mallar için alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin; *vergilendirme emniyetini sağlamak ve malların zayi olduğu gerekçesiyle yaratabilecek vergi kaybını önlemek amacıyla indirilmesine izin verilmemiştir.* Gerekçede ayrıca, zayi olan mallar için satış ve dolayısıyla yaratılan bir değer olamayacağından bunlara ait vergilerin indirilmesinin sistemin mantığına ters düşeceği ifade edilmiştir.

Özellikle çalınma dışındaki zayiatlarda KDV'nin indirilemeyeceğine ilişkin hükmün kaldırılması gerektiği düşüncesindeyiz. Vergi indirimini tek tek olay veya işlem bazına indirgemek yerine mükellefiyeti bir bütün olarak değerlendirmek gerekir. Kaldı ki, zayi olma nedeniyle indirilemeyen KDV gider olarak yazıldığı için bu hükmün vergi gelirlerine etkisi de sınırlıdır.

Ancak gerek vergi idaresinin uygulaması gerekse yargı kararları, çalınma nedeniyle meydana gelen kayıpların, kazancın tespitinde gider yazılamayacağı yönündedir.(1)[8] Bununla birlikte Danıştay 4. Dairesinin

(1)[8] Çalınan mal bedelinin, mahkemeden alınan ilama dayanılarak ticari kazançtan indirilmesi mümkün değildir. D.4. Dairesi 3.10.1979 gün ve E:1979/48 K:1979/2429 sayılı kararı (Ş.Kızılot. Danıştay Kararları ve Özelgeler Cilt:1 Sayfa0459)
Konuyla ilgili özelgeler ise şöyledir :
- Çalınan emtia ve demirbaş değerlerinin zarar olarak kaydı mümkün değildir. MB'nin 17.7.1973 gün ve 24453-278-20 sayılı özelgesi
- Çalınan mallara ilişkin bedellerin zarar olarak kaydedilmesi mümkün olmayıp söz konusu mal bedellerinin cari hesap ya da kanunen kabul edilmeyen giderler hesabına alınmak suretiyle muhasebeleştirileceği tabidir. (MB'nin 28.11.1985 gün ve 24453-278-66/68479 sayılı özelgesi)

başka bir kararı çalınan mal bedeline karşılık ayrılabileceği şeklindedir.(2)

C- Çalınan Mal Zayi Olan Mal Mıdır?

Çalınan mala ait alış sırasında indirilmiş olan KDV'nin düzeltilmesi KDV Kanunu'nun 30/c maddesinde belirtilen "zayi olan mal" kavramı içinde mi yoksa 30/d maddesindeki "kanunen kabul edilmeyen gider" çerçevesinde mi değerlendirilecektir? Bu iki kavram çalınma olayında içiçe geçmektedir. Çalınan mal bedeli çalınma tarihi itibariyle kanunen kabul edilmeyen gidere dönüşmekte sonra da buna ait KDV'nin indirimi kabul edilmemekte ve düzeltme yapılması gereği doğmaktadır.

Bu nedenle işletmeye ait çalınan malla ilgili olarak daha önceki dönemlerde indirilmiş bulunan KDV'nin KDV Kanunu'nun 30/d maddesi çerçevesinde değerlendirilmesi, KDV beyannamesinde ise indirilen KDV'nin 47. satıra ilave şeklinde düzeltme yapılması gerekmektedir. (3)

Normal olarak zayi olan mal bedelinin ve buna ait KDV'nin ticari kazancın tespitinde gider yazılması veya satılan ticari mallar maliyetine kaydedilmesi yerleşmiş uygulamaya göre mümkün değildir. Zayi olan mal bedelinin tespiti konusu da ayrı ve önemli bir sorundur. Bize göre bu gibi durumlarda her defasında takdir komisyonuna başvurmak yerine, mükellefler vergi dairesine bilgi vermek şartıyla, bu tür tespitleri kendileri yapmalıdırlar. Serbest beyan esasının gereği de budur.

Çalınan mal bedelinin ticari kazancın tespitinde gider veya maliyet olarak kabul edilmemesi nedeniyle indirilemeyecek KDV'nin KDV Kanunu'nun 58. maddesi uyarınca gider veya maliyet olarak değerlendirilmesi de mümkün değildir. Bununla birlikte çalınan malın ticari kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmesi halinde indirimi düzeltilen KDV'nin de diğer zayi olan mallarda olduğu gibi ticari kazancın tespitinde gider veya maliyet olarak değerlendirileceği tabidir.

Çalınma olayı, bir yandan sermayede meydana gelen bir azalmayı, diğer yandan da ticari faaliyet çerçevesinde meydana gelen bir risk veya zararı ifade etmektedir. Bizim görüşümüze göre ticari faaliyetin bir riski olarak, hırsızlık nedeniyle meydana gelen zararların da olayın durumuna göre ticari kazancın tespitinde gider kaydedilmesi, çalınan mala ait KDV'nin de indirimine izin verilmesi gerekir. Satış bedeli belirlenirken hırsızlık dahil her türlü gider ve risk gözönüne alınır. Hırsızlık sigortası gideri, gider kaydedilebildiğine göre çalınmanın kanıtlanması halinde çalınan mal bedelinin de zarar yazılması mümkün

(2) Kaybolduğu güvenlik kuvvetlerince yapılan araştırmalarda belirlenen mal bedeli için karşılık ayrılması yerindedir. D.4.Dairesinin 27.10.1988 tarih ve E:1987/5929; K:1988/3647 sayılı kararı (Ş.Kızılot Danıştay Kararları ve Özelgeleri Cilt:2 Sayfa:2560)

(3) Maliye Bakanlığı'nca verilen bir özelgede de kaybolan mala ait indirilen KDV'nin çalışma olayının meydana geldiği döneme ait KDV beyannamesinin 47. satırına ilave edileceği belirtilmiştir. (Ş.Kızılot KDV Kanunu ve Uygulaması Sayfa:1202)

olmalıdır. Ayrıca, hırsızlık nedeniyle ekonomik yönden sarsılan işletmenin katma değer vergisinin indirimine izin verilmemesi ve çalınan mal bedelinin gider yazılamaması nedeniyle işletmenin katlanmak zorunda kaldığı mali külfetin üzerinde düşünülmelidir.

D- İşletmelerde Çalınan Mallarla İlgili Kayıtların Düzeltilmesi

1- Satın Alınan Ticari Malların Çalınması

Satmak veya işletmede kullanmak amacıyla satın alınan mala ait KDV alış belgesinin deftere kayıt sırasında indirim konusu edilir. Malın çalınması halinde, daha önce indirim konusu edilen KDV düzeltilir. Düzeltme işlemi, çalınma olayının meydana geldiği döneme ait KDV beyannamesinin 47. satırına, çalınan mala ait daha önce indirilen katma değer vergisinin ilavesi ile gerçekleştirilir. Defter kayıtlarında ise 391 no'lu hesap kodu kullanılır. İşletme hesabı esasına göre defter tutanlarda indirimi düzeltilen KDV'yi tahsil edilen KDV sütununa yazmalıdırlar.

a- Alış Kaydı

Mart - 1996

153- Ticari Mallar H.	100.000.- TL	
191- İndirilecek KDV	15.000.- TL	
320-Satıcılar		115.000.-TL

b- Düzeltme Kaydı

Çalınma olayı Mayıs-1996 döneminde meydana gelmiştir. Düzeltme kaydı şöyle yapılacaktır. (689 nolu hesap yerine 760 ve 770 nolu hesaplar da kullanılabilirse de, hırsızlığın işletme için olağandışı bir olay olması nedeniyle 689 nolu hesap daha uygundur.)

Mayıs-1996

689-Olağandışı Gider ve Zararları	115.000.-TL	
10-K.K.Edilmeyen Gider		
01- Çalınan Mal Bedeli		
153-Ticari Mallar		100.000.-TL
391-Hesaplanan KDV		15.000.-TL
47-İndirimi Mümkün Olmayan KDV		

(Çalınan Mala Ait KDV'nin düzeltilmesi)

Çalınan malın *maliyet bedeli* üzerinden mi yoksa *emsal bedeli* üzerinden mi stoklardan çıkartılması gerektiği konusunda tereddüt olabilir. Bizim anlayışımıza göre, çalınma olayında bir teslim sözkonusu değildir. Çünkü gerçek anlamda malın tasarruf hakkı devredilmemiştir. Tasarruf hakkının devri iradi ve rızai bir eylemi ve işlemi ifade eder. Bu nedenle malın stoktan çıkarılışı nedeniyle herhangi bir KDV hesaplanmaz. Keza, söz konusu mala ait KDV'nin indirimi düzeltilerek devletin vergi kaybı önlenmiştir. Mal bedeli KDV dahil tutarı ile kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmelidir. Muvazaalı bir işlem varsa, hırsızlık olayı kanıtlanamazsa malın stoklardan çıkışı emsal bedeli üzerinden gösterilmeli ve borçlu hesap olarak 131 veya 135 nolu hesaplar kullanılmalıdır.

Bir yandan hırsızlık nedeniyle kaybolan mala ait KDV'nin indirimi reddedilir bir yandan da malın emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanırsa mükerrer bir vergileme yapılmış olur. Bu nedenle, ortada gerçek anlamda bir teslim olmadığı için malın işletmeden çıkışı nedeniyle ayrıca KDV hesaplanmaz. Malın işletmeden çıkışı nedeniyle KDV hesaplandığı takdirde yapılan işlemin normal satıştan farkı kalmayacağından KDV'nin indiriminin düzeltilmesi sözkonusu edilemez.

Söz konusu malın maliyet bedeli ile emsal bedeli arasındaki fark bir yandan kar olarak beyan edilirken diğer yandan indirilen KDV'nin iptali yoluna gidilmesi çelişki yaratır.

2- İmal Edilen Malın Çalınması

İmal edilen malın çalınması ile ticari malların çalınması arasında KDV'nin iptali yönünden önemli bir fark yoktur. Ancak, imal edilen malın bünyesindeki KDV'nin ayrıca hesaplanması gerekir. Hesaplamada toplam yüklenilen KDV'den çalınan mala isabet eden KDV ayrılmalıdır.

Örneğin, mamul stoklarından 50 çift ayakkabı çalınmış ise öncelikle çalınan ayakkabıların maliyet bedeli ile çalınan mal için yüklenilen KDV'nin hesaplanması gerekir. Yapılan hesaplama sonucunda 50 çift ayakkabının maliyet bedelinin 200 milyon lira, yüklenilen KDV'sinin ise 13 milyon lira olduğu tespit edilmiş olsun. Düzeltme kaydını yapmadan önce, eğer mal henüz mamuller hesabına alınmamışsa, 152- Mamuller hesabına alınması gerekir.

689-Olağandışı Gider ve Zararları 213.000.000.-
10-K.K.Edilmeyen Gider
01- Çalınan Mal Bedeli
152-Mamuller Hesabı 200.000.000.-
391-Hesaplanan KDV 13.000.000.-
47-İndirimi Mümkün Olmayan KDV

3- Faturası Düzenlenen Yoldaki Malların Çalınması

Bazı durumlarda çalınma, malın alıcıya nakli sırasında olmaktadır.

Örnek : (Y) işletmesine ait bir kamyon makarna alıcısına teslim edilmek üzere bir nakliyeciye teslim edilmiş ve faturası da aynı gün düzenlenmiştir. Ancak daha sonra malın alıcısına ulaştırılmadığı, kamyonun plakasının sahte olduğu anlaşılmıştır. Fatura bedeli 200 milyon TL'dır.

Satılan malın maliyet bedelinin 120 milyon TL, bu mala ait olup yüklenilen KDV'nin ise 8 milyon TL olduğu hesaplanmıştır.

Satış Kaydı :

Mayıs - 1996

120- Alıcılar 216.000.000.-
600-Yurtiçi Satışlar 200.000.000.-
391-Hesaplanan KDV 16.000.000.-

Faturası düzenlenen malın satıştan iade olarak kaydedilmesi

mümkünse de, hırsızlık olayı 611-Satıştan İadeler hesabının tanımına uygun değildir. Bize göre satış faturasının satıcı nüshasındaki bilgilere göre aşağıdaki düzeltme kaydı yapılmalıdır. Keza faturanın alıcı nüshası da çalınan malla birlikte kaybolmuş olabilir. Alıcının gönderilen malı teslim alamaması nedeniyle iade fatura düzenlemişse yine 612 nolu hesap kodu kullanılmalıdır. Çünkü ortada iade edilen bir mal yoktur.

Haziran

612-Diğer indirimler	200.000.000.-	
01-Çalınan Mallar		
191-İndirilecek KDV	16.000.000.-	
120-Alıcılar		216.000.000.-

Bu düzeltme kaydından sonra söz konusu malın mamul stoklarından maliyet bedeli üzerinden çıkışı ve daha önceki dönemlerde yüklenilmiş olan KDV'nin indiriminin bu dönem beyannamesine ilave edilmek suretiyle iptal edilmesi gerekir.

689-Olağandışı Gider ve Zar.	128.000.000.-	
10-K.K.Edilmeyen Gider		
01-Çalınan Mal Bedeli		
152-Mamuller		120.000.000.-
391-Hesaplanan KDV		8.000.000.-
47- İndirimi Mümkün Olmayan KDV		

4- Amortismana Tabi İktisadi Kıymetlerin Çalınması

Bilindiği gibi KDV Kanunu'nun 31/1. maddesine göre, amortismana tabi iktisadi kıymetlere ait KDV'ne ait KDV 3 yılda 3 eşit taksitte indirilebilir. Aktife kayıtlı bir kamyonla ticari mal arasında çalınma yönünden nitelik olarak bir fark yoktur. Ancak indirilen KDV, birikmiş amortisman ve yeniden değer artış fonu yönünden bazı özellikler taşır.

Örnek : Eylül-1994 ayında 100 milyon liraya satın alınan bir kamyonet Mart-1996 ayında çalınmıştır. Kamyonete ait defter bilgiler şöyledir.

154 - Taşıtlar	
199.500.000.-	

257-B.Amort.	
	69.800.000.-

522-MDV Yeniden Değer Artışı	
	79.600.000.-

291-Gelecek Yıl İnd. KDV	
5.000.000.-	

İşletme, çalınan kamyonete ait KDV'nin 2/3'ünü Eylül-1994 ve Eylül-1995 aylarında indirmiştir. İndirilmeyen KDV 5 milyon TL olup 291 nolu hesapta aktifleştirilmiştir.

Çalınma sonrası düzeltme kaydı aşağıdaki gibi yapılmalıdır.

257-B.Amortismanlar	69.800.000.-	
522-MDV Yeniden Değer Artışı	79.600.000.-	
689-Olağandışı Giderler ve Zararlar		55.100.000.-
10-K.K.Edilmeyen Giderler		
01-Çalınan Mal Bedeli		
254-Taşıtlar Hesabı		199.500.000.-
291-Gelecek Yıllarda İnd. KDV		5.000.000.-

Amortismana tabi iktisadi kıymetlerin önceki dönemlerde indirilmiş olan KDV'lerinin çalınma veya vergiden muaf işlemler nedeniyle işletmeden çekilmesi halinde KDV'nin düzeltilmesi yoluna gidilmemeli sadece henüz indirilmemiş katma değer vergilerinin düzeltilmesi yoluna gidilmelidir görüşündeyiz. Çünkü söz konusu iktisadi kıymet işletmede kullanılmak suretiyle işletmede bir değer artışı sağlamıştır. Diğer bir ifade ile indirilen KDV kullanım süresi içinde işletmeye kazandırılmıştır.