

DENET VERGİ DUYURU



Duyuru Tarihi : 04.12.2015
Duyuru No : 2015/139
Yayımlandığı Yer : Yaklaşım Dergisi-Aralık 2015
Sayı : 276

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir
mehmet.mac@bdo.com.tr

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

NAKLİYE ESNASINDA ÇALINAN VEYA KAYBOLAN MALLARLA İLGİLİ OLARAK SATICININ KARGO FİRMASININ VE ALICININ VERGİSEL DURUMU

ÖZET :

Malın nakliye esnasında çalınması veya kaybolması, genel olarak bu kayıptan kargo firmasının sorumlu tutulması ile sonuçlanır. Bazı hallerde taşıma ortamında meydana gelen mal kayıplarından doğan zararlar alıcı veya satıcı tarafından da karşılanmak zorunda kalınabilir.

Nakliye esnasında kaybolan mallar, çalınan mallarda olduğu gibi zayi mal kapsamındadır. Bu nedenle söz konusu mallara ait faturalardaki KDV'ler indirilemez. (İndirilmişse indirim iptaline konu edilmesi gerekir.)

Malın çalınmasından veya kaybolmasından sorumlu olan firma, bu malın KDV dahil maliyetini, Danıştay'ın ve Maliye İdaresi'nin paralel görüşleri uyarınca kanunen kabul edilmeyen gider yazmak zorundadır.

Mal kaybının kargo firmasına tazmin ettirilmesi halinde, kargo firmasına bu malın KDV'li olarak fatura edilmesi doğru değildir. (Böyle bir durumda hesaplanan KDV, fazla veya yersiz KDV niteliğindedir).

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2014 yılında 7,02 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 152 ülkede bulunan 1.328 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 60.000 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Denet'in müşterilerine özel bir hizmetidir. İzinsiz çoğaltılamaz, iktibas edilemez.

Bu yazımızda, kayıptan kaynaklanan zararın satıcı, kargo şirketi veya alıcı tarafından karşılandığı hallerde belge düzeni, muhasebeleştirme ve vergi mevzuatı açısından ne yapılması gerektiği ele alınmıştır. Yazımızın konusu hırsızlık olaylarını da kapsadığı için, Yaklaşım Dergisi'nin Haziran 2000 sayısında yayınlanan "*VERGİ UYGULAMALARINDA HIRSIZLIK OLAYLARI*" başlıklı yazımızın göz önünde tutulmasında yarar vardır.

Nakliye esnasında meydana gelen HASARLAR YAZIMIZIN KONUSU DIŞINDADIR.

1. KAYIPTAN SATICININ SORUMLU TUTULMASI HALİ :

Nakliye esnasındaki kayıptan satıcının sorumlu tutulması ender rastlanır bir durumdur. Böyle bir durum olsa olsa, satıcının malı kargo firmasına teslim ettiğini ispat edememesi gibi hallerde görülebilir.

Kayıptan, satıcının sorumlu olduğu hallerde tarafların durumu aşağıda özetlenmiştir :

1.1. Satıcının Durumu :

Satıcı malı zayi etmiş konumda olduğu için, kestiği faturayı iptal etmek veya alıcının iade faturasını kabul etmek zorunda kalacaktır. Faturayı iptal ederse bu mal için yüklendiği KDV'leri indirim iptaline tabi tutacak, iade faturasını kabul ederse satış faturasının KDV'sini beyan edeceği için bu iade faturasındaki KDV'yi indirim hakkı olacak, ancak yine de malın temininde yüklendiği KDV'yi indiremeyecektir.

Satıcının uğradığı zarar malın maliyeti ve indirilemeyen KDV'nin toplamıdır.

Maliye İdaresi ve Danıştay'ın ortak görüşü, çalınma ve kaybolma olayları nedeniyle zarara uğrayan firmaların bu zararlarını kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate almaları gerektiği yönündedir.

Yıl içinde çalınan veya kaybolan mal, sebebi izah edilemeyen stok sayım noksanı ile eşdeğer bir durum arz etmektedir. Sebebi izah edilemeyen stok sayım farkları konusunda ne işlem yapılacağı 30.5.1966 tarih ve 140 numaralı Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu Kararı'nda açıklanmıştır. Bu Kararda yer alan yaklaşım ve ifadelerden anlaşılacağı üzere Maliye İdaresi, stok sayım noksanlıklarının emsal satış bedeli üzerinden (VUK 267) hasılat kaydedilmiş olmasını aramakta, bu işlem yapılmadığı takdirde bu noksan malı açıktan satılmış saymak suretiyle (yine VUK'nün 267. maddesine göre emsal satış bedeline göre) matrah farkları ihdas etmektedir.

Şahsî kanaatimizce sebebi izah ve isbat edilemeyen mal noksanlıklarının katı bir şekilde açıktan satış sayılması doğru değildir. **Mükellefin geneldeki tutumunu ve izahatını dikkate alarak bu farkların maliyet**

bedelleri ile değerlendirilmek suretiyle işleme tabi tutulmasını makul karşılamak konusunda inceleme elemanlarına yetki tanınmalıdır.

Bu görüşümüzün doğal sonucu olarak, şayet mükellef sebebini bulamadığı noksanları 197 nolu SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI hesabında muhafaza etmişse (gider yazmamışsa) bu mükellef hakkında vergisel açıdan yapılacak işlem inceleme elemanının takdirine bırakılmalıdır. Mükellef 197 nolu hesabı, gider hesabı ile kapatmış ve bu gideri beyannamede kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate almışsa yine inceleme elemanı mükellefin bu tutumunu duruma göre makul karşılayabilmelidir.

1.2. Kargo Firmasının Durumu :

Kargo firmasının tazmin mükellefiyeti olmadığına göre, bu pozisyonda kargo firmasının yapacağı herhangi bir işlem yoktur.

1.3. Alıcının Durumu :

Alıcı henüz malın faturasını teslim almamışsa, (satıcı kestiği faturayı iptal etmişse), alıcının yapacağı bir işlem yoktur.

Alıcı faturayı almış fakat kayıp nedeniyle malı teslim alamamışsa, isterse iptali için fatura orijinalini geri vererek, isterse faturayı kaydına alıp aynı meblağda iade faturası keserek teslim almadığı malın kayıtlarına girmemesini veya girmişse kayıtlardan çıkmasını sağlayabilir.

KDV mükellefleri arasındaki mal iadesi olaylarında, faturanın müşteriye gönderilmemesi veya gönderilmişse geri alınarak, tüm fatura nüshalarının iptal olunması, tarafların daha önce bu faturaya dayanarak yaptıkları kayıtları ters kayıtla iptal etmeleri, bize göre mümkündür.

Bu görüşümüz Maliye İdaresi tarafından da benimsenmiştir. Nitekim, aşağıda ilgili bölümü verilen Özelgede¹ şöyle denilmiştir :

“...kiralama hizmetine ait faturanın bu hizmet ifa edilmeden önce düzenlenmesi ile vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olmakla birlikte söz konusu hizmete hiç başlanılmaksızın vazgeçildiğinden bu durumun KDV Kanunu’nun 35 inci maddesi kapsamında değerlendirilmek suretiyle işlem tesis edilmesi ve İŞLEME AIT FATURANIN ESAS NÜSHASIYLA BİRLİKTE İPTAL EDİLMEK SURETİYLE belge ve defter kayıtlarının düzeltilmesi ve bu düzeltmeye paralel olarak ilgili dönem beyannamesinin de düzeltilmesi gerekmektedir. “

Kağıt ortamında fatura düzenlenmesi hali ile ilgili kurallar prensip olarak elektronik fatura düzenlenen hallerde de geçerlidir. Yukarıdaki özelgeye paralel olarak elektronik şekilde kesilen fakat iptali istenen fatura durumu olduğunda, fatura muhatabı noterden veya KEP (kayıtlı elektronik posta) üzerinden faturayı düzenleyene bir bildirim göndererek faturayı

¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nca verilen 15.04.2014 tarih ve 942 sayılı özelge.

kayda almayacağını belirtmekte, bu bildirim istinaden satıcı da kestiği faturayı kayda almamakta, böylelikle elektronik fatura iptali gerçekleşmiş olmaktadır.

Satıcı iade faturası kesme yöntemini benimser ise alıcının kestiği faturadaki KDV'yi indirir, kestiği iade faturasındaki KDV'yi beyannamesine dahil eder.

KDV beyannamesinin henüz verilmediği durumlarda iptal işleminin iade faturası ile değil, kesilen faturanın iptali yoluyla yapılması, pratik ve geçerli bir yöntemdir.

Aynı yöntem KDV beyannamesi verildikten sonra da geçerli olmakla beraber, fatura iptali her iki tarafın KDV beyannamesini düzeltmesini gerektirecektir.

Satıcının vereceği düzeltme beyannamesi Hazine aleyhine düzeltme içereceği için, satıcının incelemeye sevk edilmesine sebebiyet verebilecek bir nitelik taşımaktadır. Bu nedenle beyanname verildikten sonra meydana gelen işlem iptallerinin fatura iptali yoluyla değil, iade faturası yoluyla belgelenmesi tercih edilmelidir.

2. KAYIPTAN KARGO FİRMASININ SORUMLU TUTULMASI HALİ : KONU İLE İLGİLİ BİR ÖZELGE :

Konu ile ilgili bir özelge², satın aldığı mal, kargo esnasında kaybolan bir firmanın bu malı kargo şirketine faturaladıktan sonra bu konuda ne yapacağını sorması üzerine verilmiş olup, özelgenin sonuç bölümü şöyledir :

“Bu hükümler çerçevesinde, Şirketinizin satın aldığı ticari malın satıcı firma tarafından kargo şirketi vasıtasıyla gönderilirken kargo şirketi nezdinde kaybolması nedeniyle, kargo firmasından kayıp ticari mal bedelinin tahsil edilmesi işlemi bir teslim veya hizmetin karşılığını teşkil etmediğinden, bu işleme ilişkin düzenlenen faturada KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

Bununla beraber, katma değer vergisini fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterenlerin, bu vergiyi ödemekle mükellef oldukları tabiidir. Bu itibarla, kargo şirketine düzenlemiş olduğunuz faturada gösterilen KDV'nin beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, kaybolan ticari mala ilişkin olarak zayi olan mallarda olduğu gibi indirilemeyecek KDV koşulları sonradan oluşmuş olduğundan, yüklenilen KDV nin daha önce indirim konusu yapılmış olması durumunda, bu tutarların indirilemeyecek KDV haline dönüştüğü vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV

² Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.09.2014 tarih ve 84974990-130(1-2012/59)-943 sayılı özelgesi.

Beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırına dahil edilmesi suretiyle indirim hesaplarından çıkarılacaktır."

Görüldüğü gibi, bu Özelgeye göre ;

2.1. Satıcının Durumu:

Satıcıyı ilgilendiren bir durum yoktur. (Satıcı malı satmış, bu satışla ilgili kayıt ve beyanlarını yapmış, herhangi bir satışta olduğu gibi mal bedelini almaya hak kazanmıştır)

2.2. Kargo Firmasının Durumu:

Alıcı, faturasını kabul ettiği fakat kendisini ele geçiremediği mal nedeniyle kargo şirketine alış maliyeti + KDV şeklinde fatura kesmiştir. Her ne kadar bu olayda kargo firması ödediği tazminat nedeniyle KDV'li fatura almış ise de, bu faturadaki KDV'yi indirme hakkına sahip değildir. Faturayı kayda alıp mal girişi de yapmamalıdır. Kargo firmasının yapması gereken, fatura orijinalini iade etmek veya iade faturası kesmek, ödediği tazminatı varsa nakliye sözleşmesine, yoksa yapılacak protokole ve ödeme belgesine istinaden gider kaydetmektedir.

Fakat Maliye İdaresi, kargo firmasının sorumluluğunda meydana gelen kayıp veya çalınmalar nedeniyle ödenen tazminatların gider kaydını kabul etmemektedir.

Nitekim, para taşımacılığı hizmeti yapan bir kargo firmasına verilen özelgede³;

".....çalınan veya kaybolan paraların gider yazılması mümkün olmadığına göre ifa ettiğimiz para taşımacılığı hizmetinde kaybolan veya çalınan tutarların karşı tarafa tazmin edilmesi nedeniyle ödeyeceğiniz söz konusu tazminat tutarının kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır."

denilmiştir.

³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 25.03.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 8-198 sayılı özelge.

3.3. Alıcının Durumu:

Alıcının kargo şirketinden aldığı para, tazminat hükmünde olduğundan KDV hesaplanmasını gerektirmez. Özelgeye konu olayda alıcının kargo firmasına KDV'li fatura kesmesi hatalıdır. Özelgede belirtildiği gibi alıcı fuzulen hesapladığı KDV'yi beyan etmek durumundadır. (KDV Kanunu Md. 8/2)

Özelgeye göre, malın zayi olması nedeniyle alıcının alış faturasındaki KDV'yi indirme hakkı yoktur. Daha önce indirmiş ise indirim iptali yapması gerekir. (KDV Kanunu Md. 30/e)

Alıcı hem yanlışlıkla KDV hesaplamış olması hem de mevzuat gereği KDV indirimine yasaklı bulunması nedeniyle, fuzulen hesapladığı KDV kadar zarara uğramış durumdadır. Bu zararın telafisi düzeltme talebi yoluyla mümkün olabilir. Bunun yerine kargo firmasından fatura orijinalini veya aynı meblağda iade faturası alarak KDV kaybını indirim yoluyla giderebilir.

Alıcı, kargo firmasından aldığı tazminat ile uğradığı kaybı (KDV dahil kaybolan mal maliyetini) birbirine mahsup edecek, tazminat ağır basarsa, aradaki farkı gelir yazacak, kayıp ağır basarsa, farkı kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alacaktır. (Bu konuda aşağıdaki 5 no.lu bölüme bakınız)

3. KAYIPTAN ALICI FİRMANIN SORUMLU TUTULMASI HALİ :

Nakliye esnasındaki kayıpların sorumlusu genelde kargo firmasıdır. Bu nedenle alıcının nakliye esnasındaki kayıptan sorumlu tutulması ender rastlanacak bir durumdur.

Örnek vermek gerekirse, kargo firması taşımayı tamamlayıp malı ambara teslim ettikten sonra, ambarın da malı alıcının gönderdiği kamyonete tam olarak teslim etmesi, fakat alıcının işyerine gelen mal miktarının, ambardan teslim alınan mal miktarına uymaması, kamyonet işletmesinin veya sürücüsünün de herhangi bir nedenle sorumlu tutulamaması durumunda, mal kaybından doğan zarar, alıcı tarafından karşılanacaktır.

Böyle bir durumda, alıcı malı kendi işyerinde çaldırmış gibi bir duruma düşmekte, KDV indirimi yapılmaması veya yapılan KDV indiriminin iptali gerekmekte, malın KDV dahil alış bedeli ise alıcı açısından kanunen kabul edilmeyen gider olmaktadır.

Yukarıdaki 2.1. no.lu bölümde belirttiğimiz gibi, bu mal emsal fiyat üzerinden satılmış gibi vergileme yapılması da muhtemeldir.

4. KAYBIN SİGORTA ŞİRKETİ TARAFINDAN TAZMİN EDİLMESİ:

Yukarıdaki açıklamalarımız, nakliye esnasında meydana gelen mal kaybının sigorta kapsamında olmadığı veya sigorta şirketi tarafından tazmin edilmediği varsayımı altında yapılmıştır.

Şayet mal kaybına konu nakliye için sigorta yaptırılmışsa ve sigorta şirketi tazminat ödemişse, kayıptan sorumlu olan taraf sigorta şirketinden aldığı tazminatı gelir kaydetmekle yetinir. Malın sigorta şirketine fatura edilmesi söz konusu değildir.

Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından verilen bir özelgede⁴

“Bilindiği üzere Vergi Kanunlarında çalınan emtia bedellerinin zarar olarak yazılmasına veya bunlar için karşılık ayrılmasına imkan veren herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle çalınan emtia değerinin gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Çalınan emtia ile ilgili olarak sigortadan alınan tazminatın emtianın değerini aşan kısmının gelir olarak dikkate alınması gerekmektedir.”

denilmiştir.

Görüldüğü gibi, bir yandan sigorta tazminatını vergiye tabi gelir kaydedip öte yandan çalınan mal değerinin kanunen kabul edilmeyen gider yazılması söz konusu değildir.

Tazminat ile gider birbirine mahsuplanmaktadır. Tazminat ağır basarsa fark tutar vergi matrahına girmekte, gider ağır basarsa, bu fark kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmaktadır. Vergi Usul Kanunu 330 uncu maddesindeki “*emtia ve zirai mahsul ve hayvan kıymetlerinde vukua gelen zayıat dolayısıyla alınan sigorta tazminatları bunların değerlerinden fazla olursa bu fazlalık kara alınır.*” Biz bu maddedeki zayıat kelimesinin çalınma ve kaybolmaları da içerdiği görüşündeyiz. Zaten “zayı” kelimesinin kullanıldığı KDV Kanunu’nun 30/c maddesinin uygulanmasında da çalınma ve kaybolma halleri bu kelimenin kapsamına dahil edilmektedir.

Çalınan veya kaybolan mal için tazminat ödemek zorunda kalan sigorta şirketinin bu tazminatı kanunen kabul edilen gider olarak dikkate alacağı konusunda kuşkumuz yoktur.

5. İTHALDE MALIN EKSİK ÇIKMASI :

İthal edilen malın belgesinde yazılı miktara göre daha az olduğunun görülmesi durumunda bu eksikliğin yurtdışındaki satıcıdan aranıp aranmayacağı konumuzun dışında olmakla beraber, böyle bir arama için yapılacak masrafların

⁴ 30.12.1999 tarih ve 8.07.0.GEL.0.49/4913-62 sayılı özelge.

gider kaydedilebileceği, yurtdışındaki satıcıdan bu eksikliğin tazmini için para alınabilirse veya ithal bedelinin eksik ödenmesi kabul ettirilebilirse bu suretle sağlanan tazminin gelir kaydına konu edilmesi gerektiğini belirtmek isteriz. Tazmin konusunda nakliyeciyeye veya sigorta şirketine de başvurulabileceği tabiidir.

Böyle bir eksiklik halinde eksik mala ait KDV'nin indirilmemesi malın KDV dahil bedelinin kanunen kabul edilmeyen gider yazılması gerekir. Bu zararı kısmen veya tamamen tazmin eden tahsilatlar ise kanunen kabul edilmeyen giderin azaltılması şeklinde muhasebeleştirilmelidir.

Duruma göre, eksik çıktığı söylenen malın açıktan satıldığı varsayımına göre vergileme yapılması söz konusu olabilir. (Yukarıdaki 2.1. no.lu bölüme bakınız)

6. İHRAÇ EDİLEN MALIN EKSİK ÇIKMASI :

Şayet ihracat edilen mal belgesinde yazılı miktara göre eksik çıkmışsa bu eksikliğin sorumlusu olan taraf sigorta şirketine veya nakliyeciyeye başvurarak bunun tazminini yoluna gidecektir.

Sorumlu taraf ihracatçı ise, yurtdışındaki alıcı ihracat bedelini eksik ödemek veya mal eksikliği için para istemek suretiyle zararını Türkiye'deki ihracatçıdan karşılamak isteyecektir. Türkiye'deki ihracatçı böyle bir nedenle eksik tahsilat yapmak zorunda kalmışsa aradaki farkı değersiz alacak olarak dikkate alabilmelidir. (Kabul edilir gider yazabilmelidir.) İhracat bedelinin bir kısmını geri vermek zorunda kalırsa bu iadeyi ihracat hasılatından indirmeli veya gider yazabilmelidir.

İhracat işlemleri belgesinde yazılı miktar üzerinden tamamlanan mal T.C. gümrük bölgesinden çıktıktan sonra kısmen veya tamamen kaybolur veya çalınırsa ihracat istisnaları, teşvikleri, KDV indirim ve iadeleri açısından ihracat normal şekilde sonuçlanmış gibi işlem yapılır.

Bu konuda verilen bir özelgede⁵ şöyle denilmiştir :

“.....yurtdışındaki müşteriye teslim edilmek üzere gönderilen ve gümrük çıkış belgesi ile Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıktığı tevsik olunan malların alıcıya tesliminden önce nakil sırasında zayi olması, söz konusu işlemin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmesine engel teşkil etmemektedir.”

7. SONUÇ :

Nakliye sürecinde meydana gelen mal kayıpları, malın çalınması kapsamında işlem görmektedir.

⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 08.01.2007 tarih ve 2510 sayılı özelgesi.

Çalınan mallar zayi mal niteliğinde olup, KDV indirimine yasaklıdır.

Çalınan mal nedeniyle uğranılan zararlar kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir.

Bir firmanın malı başka bir firmanın sorumluluğunda iken veya çalınmaya karşı sigortalı iken çalınır veya kaybolursa, sorumlu firmaya veya sigorta şirketine bu malın fatura edilmesi söz konusu değildir. Bu suretle uğranılan zarar nedeniyle sorumlu firmadan veya sigorta şirketinden alınan para dekont ile belgelenir.

Mal çalınması nedeniyle zarara uğrayan ve bu nedenle tazminat alan firma aldığı tazminatı bu zararına mahsup eder. Zarar ağır basarsa kanunen kabul edilmeyen gider, tazminat ağır basarsa vergiye tabi gelir kaydeder.

Nakliye esnasında meydana gelen mal kayıpları hakkında yapılacak işlem bu kaybın sorumlusunun kim olduğuna göre değişmekte olup, yukarıdaki bölümlerde sorumluluğun hangi tarafa ait olduğu ayırımına göre mal kaybı halinde yapılması gereken işlemler özetlenmiştir.