

Sirküler Tarihi : 14.09.2009  
Sirküler No : 2009/109

## TABİİ AFET NEDENİYLE KAYBOLAN, HASARA VEYA DEĞER KAYBINA UĞRAYAN İKTİSADİ KIYMETLERİN VERGİSEL DURUMU

Geçtiğimiz hafta yaşanan sel felaketleri büyük çapta hasar ve kayıplara sebep olmuştur.

Bu felaket dolayısıyla kısmen ya da tamamen zarara uğrayan iktisadi kıymetlerin vergi hukuku karşısındaki durumu aşağıda irdelenmeye çalışılmıştır:

### 1. AFET NEDENİYLE DEĞERİNİ KISMEN YA DA TAMAMEN KAYBEDEN TİCARİ EMTİA :

**Şayet afet sonucunda değer kaybına uğrayan mal tamamen yok olmamışsa ve mükellef tarafından düşük değerle satılmışsa veya satılması düşünülüyorsa, satış bedelinin düşüklüğü, uğranılan zararın vergi matrahını etkilemesini herhangi bir formaliteye gerek kalmaksızın sağlayacaktır.**

**Mesela, gıda maddeleri toptancılığı yapan firmanın deposu sel nedeniyle su baskınına uğramış ve depoda bulunan malların değeri düşmüşse, söz konusu gıda maddelerinin bir yem fabrikasına durumu açıklayan bir fatura ile satılması uğranılan zararın vergisel açıdan dikkate alınması anlamına gelir. (Bu durumda takdir komisyonu kararına gerek kalmaz.)**

**Afet sonucu oluşan zarar bu şekilde (düşük fiyatla satış sonucu) vergi matrahlarını etkileyecek ve formaliteye gerek bırakmayacak olmakla beraber, düşük değerle satışın sebebinin ortaya konulması bakımından, malların afetten zarar gördüğüne dair bir tespit yaptırılması yararlı olur. Bu tespit afetten zarara uğrayan malların bulunduğu yer Ticaret Mahkemesine yaptırılabilir, itfaiye veya belediyeden alınacak bir rapor da yeterli olabilir.**

**Bununla birlikte kıymeti düşen malın satış kabiliyeti yoksa (çöpe atılacaksa) veya ileride satılacak olsa bile yıl sonu stokları arasında görünme ihtimali varsa ve de MÜKELLEF BU DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN DÖNEM SONU İTİBARIYLA VERGİ MATRAHINI ETKİLEMESİNİ İSTİYORSA aşağıda izah ettiğimiz hususların göz önünde bulundurulması gerekir.**

Tabi afetler neticesinde kıymeti düşen malların değerlendirilmesine ilişkin düzenleme VUK' nun 278 inci maddesinde yer almaktadır. Madde hükmü şöyledir:

*“Yangın, deprem ve **su basması** gibi afetler yüzünden ..... iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ..... emsal bedel ile değerlendirilir. “*

Bu değerlendirme yapılırken kullanılacak emsal bedel ölçüsü VUK' nun 267nci maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre emsal bedel, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran sahip olacağı değer olarak tanımlanmaktadır.

Bu madde uyarınca emsal bedel aşağıdaki ölçülere göre tayin olunacaktır.

*“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 bilinir 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.”*

Madde metninde emsal bedel ölçüleri belirtilmesine rağmen, afet neticesinde değer kaybına uğrayan mallarda maliyet bedeli esasına göre emsal bedelin tayini fiilen imkansızdır. Ortalama fiyat esasının uygulanabilmesi için mal birimlerinin tümünün aynı derecede değer kaybına maruz kalmış olması ve belli oranlarda satış yapılmış olması gereklidir ki, bu da pratikte pek mümkün olmaz. Bu durumda, afet nedeniyle değerini kaybeden malların emsal bedelinin tayininde takdir esasının kullanılması gerekmektedir. Nitekim Mali İdarenin görüş ve uygulaması da bu yönde cereyan etmektedir.

Afet neticesinde kıymet kaybına uğrayan malların değerleri, emsal bedelin tayin usullerinden takdir esasına göre, mükellefin dilekçeyle bağlı bulunduğu vergi dairesi aracılığıyla başvurusu üzerine, Takdir Komisyonu tarafından belirlenir. Takdir Komisyonu tarafından değerini kaybeden mallar için belirlenen emsal değerlerle, bu malların maliyet bedelleri arasındaki olumsuz fark mükellef tarafından, ilgili malın kayıtlı değerinin tespit edilen emsal bedele indirgenmesi suretiyle gider yazılabilecektir.

Uygulamada Takdir Komisyonları değerini tayin edeceği emtiayı görmek istemekte ve emsal bedellerini fiili durumu tespit ederek belirlemektedir. Dolayısıyla mükellefler afetin izleri ortadan kaybolmadan öncelikle noter, itfaiye amiri, yetkili mercilerce görevlendirilecek bilirkişiler gibi tarafsız ve resmi sıfatlı kişilere fiili durumu tespit ettirmeli ve bu tespit tutanakları ile birlikte Takdir Komisyonuna başvurmalıdır. Ayrıca, stoktaki mal mevcutlarını günü gününe izleyebilen bir kayıt sistemine sahip olan mükellefler, bu kayıtları aynı afette yitirmemişlerse, bu ispat güçlüğü büyük oranda aşılmış olur.

Afet nedeniyle ticari emtiaları kısmen ya da tamamen değer kaybına uğrayan mükellefler, bu zararı ancak Takdir Komisyonunun alacağı karar neticesinde gider yazabilirler. Bununla birlikte mükellef Takdir Komisyonuna gerekli başvurusunu yapar, ancak Komisyonun kararı ilgili dönem beyannamesinin verildiği tarihe kadar çıkmazsa, bize göre mükellef vergi matrahını hesaplarken kendi yasal kayıtlarına veya kendi tespitlerine göre uğradığı zararı karşılık ayırmak suretiyle indirebilmelidir. Ancak takdir komisyonu kararı olmadan gider kaydı yapılamayacağı görüşü ile tarhiyata uğranılması ihtimali nedeniyle takdir başvurusunun DERHAL yapılması ve kararın beyan süresi dolmadan önce çıkarılması için gayret gösterilmesi gerekir.

Afet nedeniyle değer kaybına uğrayan malların takdir komisyonuna başvurularak, değer düşüklüklerinin tespit edilmesi genel prensip olarak kabul edilmekle birlikte, emsal bedel ile değerlendirme esasının düzenlendiği VUK nun 267 nci Maddesinde aşağıdaki ifade yer almaktadır.

*“Yukarıdaki esaslara mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re’sen biçtikleri değerler ... emsal bedel yerine geçer”*

Bu hüküm uyarınca değeri düşen mallar için yargı organlarınca takdir edilen değerlerin (takdir komisyonuna başvurmaya gerek olmadan) emsal bedel olarak kabul edileceği açıktır. Nitekim 278 inci maddede de bu hususu reddeden bir hüküm yer almamaktadır. Buna rağmen Mali İdarenin görüş ve uygulamalarında, değeri düşen malların yargı organlarınca biçilen değerlerinin, emsal bedel olarak kabul edilmediği ve emsal bedelin takdir komisyonunca belirlenmiş olmasının istenildiği görülmektedir.

Böyle olmakla birlikte bu konuda çıkan uyuşmazlıklarda Danıştay, yargı mercilerince biçilen değerlerin emsal bedel olarak kabul edilmesinin gerektiği yönünde, pek çok karar vermiştir.

Örneğin Danıştay 3. Dairesi, şirket deposunda çıkan yangın neticesinde zarar gören emtianın yetkili mahkemece bilirkişi marifetiyle değerlendirilmesi neticesinde tespit edilen tutarın zarar yazılmasında bir isabetsizlik olmadığına dair vergi mahkemesinin vermiş olduğu kararı aynen onaylamıştır. (Mehaz:Şükrü Kızılot, Vergi Uyuşmazlıkları ile İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), Karar Tarihi: 22.10.1990 tarih, E.N. 1988/2641, K.N. 1990/2899)

Hatta bu yönde verilmiş Bakanlık muktezaları da mevcuttur. 13.02.1985 tarih 2126/1128 nolu Bakanlık muktezasında özetle, işyerini sel basması sonucunda emtiada meydana gelen kayıplara ilişkin zararın kabul edilmesi için, ya bu konuda bir Takdir Komisyonu kararı olması veya kaza mercilerinde re'sen biçilmiş bir değer bulunması gerektiği belirtilmiştir.

Muhtemel bir olumsuz görüş nedeniyle bir tarhiyata maruz kalmamak için tespitin takdir komisyonuna yaptırılması veya mahkemeye yaptırılan tespit ve biçtirilen değer ile birlikte takdir komisyonuna da başvurmak en emin yoldur.

Afetten zarara uğrayan malın gıda maddesi olması, bu maddenin sağlığa zararlı hale gelmiş olması ihtimali nedeniyle özellik arz etmektedir. Bozulan gıda maddelerin imhası ile ilgili detaylı bilgiler, ortaklarımızdan Mehmet MAÇ tarafından Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi'nin 121'inci (Şubat 1992) sayısında yayımlanan "*Bozulan Gıda Maddeleri*" başlıklı yazısında yer almaktadır.

Ticari emtianın sel suları ile sürüklenerek tamamen yok olması halinde bunların emsal bedelinin sıfır olması gerektiği açıktır. Önemli olan belli cins ve miktardaki malın sel öncesindeki mevcudiyetini ve sel ile yok olduğunu yetkili mercilere (Mahkemeye veya Takdir Komisyonuna) izah ve ispat edebilmektir. Özellikle malı tamamen yok olan firmalar bu malları stoklarından çıkarıp giderleştirebilmek ve bu mallarla ilgili KDV açısından sorgulamaya uğramamak için böyle bir zayıfın mevcudiyetini ortaya koyabilecek her türlü delil ve dayanağın kullanılması suretiyle gerekli tespitler yaptırılmalıdır.

## 2. AFET NEDENİYLE KISMEN VEYA TAMAMEN DEĞERİNİ KAYBEDEN AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLERİN (ATİK) DURUMU :

**Sabit kıymeti hasara uğrayan firma, ATİK teki TABİİ AFETE BAĞLI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜ HEMEN DİKKATE ALMAK İÇİN AŞAĞIDA AÇIKLADIĞIMIZ FORMALİTELERLE UĞRAŞMAK İSTEMİYORSA, HİÇ HASAR OLMAMIŞ GİBİ AMORTİSMAN AYIRMAYA DEVAM EDEBİLİR. Hasarı telafi için yapılan tamir, bakım, yedek parça, temizleme gibi giderleri de masraf kaydedebilir.** Aksi durumda (fevkalade amortisman ayırmak isteniyorsa) aşağıdaki hususları göz önünde tutmalıdır:

Tabii afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden ATİK'lerin değerlemesine ilişkin VUK'nun 317 nci maddesinde aşağıdaki düzenlemeye yer verilmiştir.

*"Amortisman tabi olup; Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden; .....menkul ve gayrimenkullerle haklara mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen "Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri" uygulanır.*

Söz konusu hükümler uyarınca sel, deprem gibi fevkalade bir durumun vuku bulması halinde, fevkalade amortisman oranı belirlenmesi için ATİK'lerin, VUK hükümleri dikkate alınarak ekonomik ve teknik icaplar çerçevesinde belli edilen değerini yitirme süresi öncesinde değerini kısmen veya tamamen yitirmiş olması gerekmektedir. Ekonomik ömrünü tamamlamış yani tamamen amorti olmuş bir ATİK, değerini kısmen de tamamen de yitirse fevkalade amortisman ayrılacak bir değer söz konusu değildir.

ATİK'lerde afet nedeniyle meydana gelen değer kaybının zarar olarak dikkate alınabilmesi (Fevkalade amortisman ayrılabilmesi) için mükelleflerin,

- ATİK'lerin afet nedeniyle zarara uğradığını mahkeme kararıyla veya ilgili belediyelere ya da diğer yetkili mercilere yaptıracakları tespitler ile tevsik etmeleri gerekir.
- Fevkalade amortisman nispetinin belirlenmesi için mutlaka Maliye Bakanlığına başvurulması gerekir. Bu başvurunun süresi konusunda açık bir belirleme yapılmış olmamasına rağmen VUK'nun 318 nci maddesinde yer alan *"Maliye Bakanlığınca ... ayrı ayrı tespit edilen nispetler ilgililerin müracaatta bulunduğu hesap döneminden muteberdir."* hükmü gereği zararın afet yılında dikkate alınabilmesi için başvurunun, afetin vuku bulduğu yılın sonuna kadar yapılması gerekir.

Kanun hükmünde fevkalade amortisman oranı belirleneceği ifade edilmesine rağmen, uygulamada özellikle afet neticesinde değerini kısmen ya da tamamen kaybeden iktisadi kıymetler için fevkalade amortisman oranı belirlenmemekte, bu kıymetlerin takdir komisyonu aracılığı ile emsal bedeli bulunarak net değer ile emsal bedel arasındaki farkın giderleştirilmesi yoluna gidilmektedir.

## 2.1. ATİK'lerin Kısmen veya Tamamen Değer Kaybına Uğraması :

ATİK'lerde kısmi zarar söz konusu ise, yukarıda belirttiğimiz şartlar dahilinde yapılan başvuru neticesinde bu iktisadi kıymetlerin emsal bedeli belirlenir ve net değeri (Aktif değer – Birikmiş amortismanlar) ile emsal bedel arasındaki fark, amortisman gideri olarak dikkate alınır. Hasara uğrayan ATİK'in fevkalade amortisman ayrılmasından sonra itfa edilememiş değeri kalırsa bu kısım için tabi afetin meydana geldiği yıl da dahil olmak üzere amortisman ayrılmasına devam edilecektir. Fevkalade amortisman eğer oran olarak belirlense idi bu oranın hem ATİK'teki zararı karşılayacak hem de ilgili yılın normal amortismanını içerecek şekilde belirlenmesi gerekirdi. Böylelikle fevkalade amortismanın ayrıldığı yıl için ayrıca normal amortisman ayrılmasına gerek kalmazdı. Oysa ATİK'teki zararın tutar olarak belirlenmesi durumunda bunun fevkalade amortisman olarak giderleştirilmesi ve o yılın normal amortismanının bundan bağımsız olarak ayrılması gerekir.

Örneğin, 2008 yılında alınan, aktif bedeli 100.000 TL. birikmiş amortismanı 20.000 TL olan bir TIR'ın 2009 yılında afet nedeniyle hasara uğramış olduğunu ve yapılan başvuru neticesinde bu tır için 20.000 TL. emsal bedel takdir edildiğini varsayalım.

Bu durumda mükellef, takdirin yapıldığı tarihte, TIR'ın net değeri olan (100.000 – 20.000TL. =) 80.000 TL. ile takdir olunan hasar sonrası değer olan 20.000 TL. arasındaki 60.000 TL. ılık farkı amortisman gideri olarak kaydedecektir. Bu giderin hangi hesaba kaydedileceği de tereddüt konusu olup, bize göre bu zarar mutad olmayan bir durumdan ileri geldiği için üretim veya hizmet maliyeti olarak değerlendirilmemeli, 689 nolu Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar hesabında giderleştirilmelidir.

Fevkalade amortisman oranının 30 Aralık 2009 tarihinde bildirildiğini düşünürsek muhasebe kaydı şöyle yapılmalıdır.

30.12.2009			
689	DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR	60.000	
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		60.000

Sabit kıymetin takdir değerinin (bakiye değeri) nasıl itfa edileceği konusunda da farklı iki görüş söz konusudur. Bunlardan birincisi ATİK'in iktisabında belirlenen amortisman süresinin değişmeyeceği görüşüdür. Bu görüş uyarınca ATİK için fevkalade amortisman ayrıldıktan sonra kalan değer, bu ATİK'in kalan ömrü süresinde itfa edilmelidir. Bu görüş uyarınca TIR'ın bakiye değeri olan 20.000 TL. afetin meydana geldiği 2009 yılı da dahil olmak üzere TIR'ın kalan amortisman süresi olan 4 yılda itfa edilmelidir.

Diğer görüşe göre ise, fevkalade amortisman ayrılmak suretiyle daha sonraki yıllarda gider yazılacak bir tutar, geriye çekilerek önceden gider yazılır. Yani bu yöntemle ek bir gider yaratılmaz, giderin zamanı değiştirilir. Dolayısıyla giderin zamanının geri çekilmesi amortismanın

süresini de kısaltmalıdır. Eğer amortisman süresi kısalalmazsa, fevkalade halin olduğu yılda fazla gider yazılacak ancak takip eden yıllarda amortisman matrahının azalması nedeni ile normalde olması gerekenden eksik gider yazılarak fevkalade amortismanın etkisi giderilecektir. Bu durum fevkalade amortismanla ulaşılacak istenilen amacı zedeler.

Yukarıdaki örneği bu görüşe göre değerlendirirsek, 2009 yılında 100.000 TL. aktif bedel üzerinden yine %20 amortisman oranı uygulanarak 20.000 TL. amortisman ayrılacaktır. Böylece birikmiş amortisman 100 milyar TL. olacak ve ATİK tamamen itfa edilecektir.

Görüldüğü gibi aktif bedel ile birikmiş amortisman 2009 yılında eşitlendiğinden TIR, itfa süresi dolmadan itfa edilmiş olacaktır.

Fevkalade amortisman yolunun sıkça kullanılmaması sebebi ile uygulamada işlemlerin nasıl yapılması gerektiği tereddütlüdür.

## 2.2. Değerini Kısmen Yitiren ATİK İçin Yapılan Tamir Bakım Giderleri :

Bilindiği gibi amortismanın konusu bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan kıymetlerin belirlenen ekonomik ömür süresinde gider yazılarak itfa edilmesidir.

ATİK'in kullanım süresi boyunca yapılan normal bakım onarım giderleri ATİK'in maliyetini veya amortismanını etkilemeden dönemin faaliyet giderleri arasında yer alır (VUK 272).

Afet sonucu fevkalade amortisman uygulaması yapılmışsa, ilgili sabit kıymetin onarım gideri aktif değerine ilave edilmeli ve bu ilave değer bakiye amortisman süresi içerisinde itfa edilmelidir.

## 3. DEĞERİNİ KAYBEDEN EMTİANIN ve ATİK'İN SİGORTALI OLMASI HALİNDE DURUM:

İşletmeler emtialarını veya ATİK'lerini yangın, deprem, sel gibi doğal afetlere ya da çalınma, çürüme, muhtelif kazalar gibi tehlikelere karşı sigorta ettirebilmektedirler.

Kısmen ya da tamamen hasara uğrayan emtia için alınan sigorta tazminatları VUK' nun 330 ncu maddesi uyarınca değerlendirilir. Madde hükmü şöyledir.

*“ Emtia ve zirai mahsul ve hayvan kıymetlerinde vukua gelen zayıat dolayısıyla alınan sigorta tazminatları bunların değerlerinden fazla olursa bu fazlalık kara alınır. İşletme hesabı esasında tutulan defterde bu tazminat hasılat kaydedilir. “*

Dolayısıyla, herhangi bir nedenle emtianın değer kaybetmesi neticesinde sigorta tazminatı alınmışsa, bize göre aşağıdaki hususların dikkate alınması gerekir.

- Emtiada meydana gelen hasar (değer düşüklüğü) neticesinde katlanılan zarar, sigorta şirketinden alınan tazminata eşitse ; Bu zarar (değer düşüklüğü ) bir takdir komisyonu kararına ihtiyaç olmadan gider yazılabilir. (Alınan tazminata mahsup edilebilir.)
- Emtiada meydana gelen hasar neticesinde katlanılan zarar, sigorta şirketinden alınan tazminattan düşükse; Bu zarar bir takdir komisyonu kararına ihtiyaç duyulmadan gider yazılabilir. (Alınan tazminata mahsup edilebilir.) Tazminatın bu zarar mahsubundan artan kısmı vergiye tabi gelir olarak işlem görür.
- Emtiada meydana gelen hasar neticesinde katlanılan zarar, sigorta şirketinden alınan tazminattan daha fazlaysa; zararın alınan sigorta tazminatı kadar olan kısmı bir takdir komisyonu kararına ihtiyaç olmadan gider yazılabilir. Tazminatın üzerinde kalan zarar kısmına yönelik 330 ncu maddede belirleyici bir hüküm olmadığından, gider kabulü için Takdir Komisyonu kararı gereklidir.

Ancak, kısmen veya tamamen sigorta tazminatına konu olsa dahi, emtiada meydana gelen değer düşüklüğü için Takdir Komisyonu kararı alınması ihtiyat açısından tavsiye edilir. Sigorta eksperinin raporu ve alınan tazminat Komisyona ışık tutar ve kararın kolayca alınmasını sağlar.

Afet nedeniyle hasara uğrayan ATİK'ler için alınan sigorta tazminatları ile ilgili VUK' nun 329 ncu maddesinde aşağıdaki ifadelere yer verilmiştir.

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

Bu hüküm uyarınca ATİK'in sigortalı olması ve ekonomik değerini tamamen yitirmesi durumunda fevkalade amortisman için başvuru yapılmasına bize göre gerek yoktur. Çünkü, VUK'nun 329 ncu maddesinde yer alan düzenleme uyarınca ATİK'lerde alınan sigorta tazminatlarının ATİK'lerin değerlerinden eksik olan kısmının da zarar hesabına alınacağı hükmü yer aldığından, sigorta şirketinden alınan tazminat, ekonomik değerini tamamen yitiren sabit kıymetin net değerinden düşük de olsa, bu net değerden yüksek de olsa, aradaki fark gelir veya gider kaydedileceği ve sabit kıymet kayıtlardan çıkarılacağı için fevkalade amortisman için başvuru gerekli değildir.

Afet nedeniyle sabit kıymetin değerinde azalma meydana gelmesi, tamir ve bakıma ihtiyaç gösterir hale dönüşmesi durumunda bize göre yapılması gereken işlem alınan sigorta tazminatının gelir kaydedilmesi, katlanılan tamir bakım masraflarının ise gider kaydedilmesidir. Hasara uğrayan sabit kıymet tamir ve bakımı yapılmaksızın hurda veya bakıma muhtaç hali ile düşük fiyatla satılırsa, sigortadan alınan tazminat bu fiyat düşüklüğünü izah edecektir. (Her ne kadar yukarıda metni verilen VUK'nun 329 ncu maddesindeki hüküm, afet sonucu kısmi değer kaybına uğrayan sabit kıymetlerde de net kayıtlı değer giderleştirilmesini, sigorta tazminatının gelir kaydedilmesini öngörüyor ise de bunu yapmak hafif hasar hallerinde anlamsız sonuç vermektedir. Bu nedenle madde metni farklı yorumlara konu olabilir. Dolayısıyla yukarıda izah ettiğimiz uygulamayı yapmak, emniyet ve mantıklılık açısından isabetlidir.)

#### **4. HASARA UĞRAYAN VEYA KAYBOLAN EMTİA VE SABİT KIYMETİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU :**

KDV Kanunu'nun 30/c maddesine göre zayi olan malların KDV'si indirilemez, daha önce indirilmişse indirim iptali işlemi yapılır.

Zayi kavramının tanımına gerek Kanun hükmünde gerek Tebliğde yer verilmemiş olmasına rağmen, Kanunun gerekçesinde ve Tebliğde zayi olan malın satışının mümkün olmadığından ve herhangi bir değer arz etmediğinden yola çıkılmaktadır. Bu da zayi kavramının sözlük anlamı olan yok olmuş, yitmiş, kaybolmuş mal şeklinde ele alındığını göstermektedir. Dolayısıyla malların tamamen ortadan kalkmadığı durumlarda, mal değerini önemli ölçüde yitirmiş hatta hurda haline gelmiş olmasına rağmen belli bir değer arz ettiğinde, üzerlerindeki vergi yükü tümüyle ortadan kalkmadığından yani satılmaları halinde KDV yaratacağından KDV iptaline gerek bulunmamaktadır. Dolayısıyla kısmi değer kayıplarında zaten böyle bir problem mevcut değildir.

Kaldı ki mal tamamen zayi olsa dahi, söz konusu 30/c maddesinde zaiyatın deprem, **sel** veya Maliye Bakanlığı'nın yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu meydana gelmesi halinde KDV indirim engeli veya indirim iptali gereğinin ortadan kalkacağı hükme bağlanmıştır.

Yukarıda açıklanan nedenlerle bilhassa tamamen yok olmuş mallar ve sabit kıymetler bakımından, bu kayıtların sel nedeniyle meydana geldiğinin tespit edilmesi gerekir. Bu tespit Ticaret Mahkemesi'ne yaptırılabilir gibi, tespitin vergi dairesi tarafından yapılması da mümkündür. Zaiyatın sel sonucu meydana geldiğinin tevsiki halinde KDV indirimi açısından herhangi bir işlem yapmaya gerek kalmayacak yani sel sonucu zayi olan malın KDV si indirilebilecek, daha önce indirilmiş ise, indirim iptali yapılmayacaktır.

Saygılarımızla.