

HACZEDİLEN MAL VE HAKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

İsa TEKİN¹, Ali Altuğ BİÇER²

ÖZET

İşletmelere ait mal ve hakların haczedilmesi, bu mal ve hakların yetkili kamu dairesi tarafından satışı yapılması ile işletmenin elinden çıkması durumları için farklı vergi ve muhasebe uygulamaları gerekmektedir. Çalışmada işletme bilançolarında yer alan ve hacze konu edilen menkul, gayrimenkul mallar ile hakların vergi ve muhasebe uygulamaları ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Haciz, Mal Haczi, Hak Haczi, Muhasebe Uygulamaları

ACCOUNTING OF CONFISCATED PROPERTY AND RIGHTS

ABSTRACT

Various tax and accounting practices are required for confiscation of property and rights of a company, sale of property and rights by a state authorized public agency or disposal of these property and rights. In this study, tax and accounting practices are discussed for the tangible, intangible assets and rights which are subject to confiscation and reported on company's financial statements.

Keywords: Confiscation, Confiscation of Property, Confiscation of Right, Accounting Practices

¹ YMM

² Yrd.Doç.Dr., İstanbul Ticaret Üniversitesi, Ticari Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Denetim Bölümü, Sütluçe-İSTANBUL

1. GİRİŞ

Özel borçtan ya da kamu borcundan doğan alacağın vadesinde ödenmemesi durumunda kamu gücünden yararlanarak, özel borç ilişkisinden kaynaklanan alacaklar için İcra ve İflas Kanunu (İİK), kamu alacakları içinse AATUHK hükümleri çerçevesinde borcun tahsil edilmesi yoluna gidilmektedir. Haciz işleminin genel mantığı özel ya da kamu alacak-borç ilişkisinde aynı olup, haciz, işletme ve/veya kişiler tarafından taahhüt edilen edimlerin yerine getirilmemesi üzerine kamu gücü kullanılarak alacağın tahsiline imkân veren müessesedir.

Makro anlamda finansal piyasalarda meydana gelen krizlerde, mikro anlamda ise işletme veya bireylerin ekonomik beklentilerinin gerçekleşmediği ya da basiretsiz yönetimlerden kaynaklanan durumlarda karşılaşılan ödeme güçlükleri sonucunda haciz müessesesi ile karşılaşılmaktadır. Haciz sayısı veya haciz edilen menkul ve gayrimenkullerin detayları, ülke veya sektör bazındaki ekonomik durumların tahlilinde kullanılabilir. 2014 yılında sadece medyada yer alan ilan ve haberlerden yapılan bir analizde; "İcradan Satılık" ilanların sayısında, 2014'ün ilk altı ayında icradan satılık menkul, gayrimenkul ve taşıt ilanlarının yaklaşık %40 oranda artarak, toplam 26.889'a ulaştığı, 2013 yılının aynı döneminde ise bu sayının 19.266 adet olduğu tespit edilmiştir. Araştırmada, ilk altı ayda yazılı basında yayımlanan "İcradan Satılık" ilanlarının 16.345 tanesinin arsa, bina, dükkan ve daire başta olmak üzere gayrimenkullerden oluştuğu, 9.253 tanesinin ise farklı türlerdeki motorlu taşıtlardan oluştuğu belirlenmiştir. Aynı araştırmada, 1.291 adet ilanın ise çeşitli makine, elektronik alet ve ofis ile ev mobilyasını içeren menkul malların icra ilanlarını oluşturduğu ortaya konulmuştur ([http://www.halkbank.com.tr/investment/..](http://www.halkbank.com.tr/investment/)).

2. HACİZ KAVRAMI

Türk Dil Kurumu sözlüğünde haciz "bir alacağın ödenmesi için borçlunun parasına, aylığına veya malına icra dairesi tarafından el konulması" olarak tanımlanmıştır (www.tdk.gov.tr). Haciz, kesinleşmiş olup vadesinde ödenmemiş bir alacağın ödenmesini sağlamak amacıyla, bu alacağı karşılayacak miktar ve değerdeki borçluya ait mal ve haklara yetkili makamlarca hukuken el konulmasıdır. Yetkili makam özel hukuk kişi alacakları için icra dairesi, kamu alacakları için ise alacaklı kamu idaresinin mahalli en büyük amirdir (Kayışoğlu, 1979, 29).

Haczin özel alacaklar için tanımı; borçlunun borcunu kendiliğinden ödememesi durumunda, kamu gücü kullanılmak suretiyle borçlunun haczedilebilir mallarının paraya çevrilerek alacaklılarının tatmin edilmesi³; borçlunun borcunu kendi arzusu ile ödememesi durumunda, alacaklının istemi ile, borçlunun borca yetecek mal ve haklarına devlet aracılığı ile (icra dairesi tarafından) el konulması⁴; kesinleşmiş bir icra takibinin konusu belli bir para alacağının ödenmesini sağlamak için, bu yolda

³ İlhan E. POSTACIOĞLU, *İcra Hukuku Esasları, Dördüncü Bası, Yayın No: 412, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1982, s. 270.*

⁴ Ejder YILMAZ, *Hukuk Sözlüğü, 7. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2002, s. 434.*

talepte bulunan alacaklı lehine, söz konusu alacağı karşılayacak miktar ve değerdeki borçluya ait mal ve haklara, icra dairesi tarafından hukuken el konulması,⁵ olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kamu alacaklarına yönelik uygulanan haciz ise, kamu borçlusunun menkul ve gayrimenkul malları ile alacak ve haklarına kamu alacaklısı tarafından zorla el konulması ve bunların satılıp paraya çevrilmesi yolu ile kamu alacağının tahsiline imkân sağlayan bir cebri takip yolu⁶; kendisine usulüne uygun olarak ödeme emri tebliğ edilmesine karşın, borcunu yedi gün içerisinde ödemediği gibi bu süre içerisinde ödeme emrinin iptali istemiyle idari dava açmayan veya açmış olduğu davada idari yargıca verilmiş bir tehirli icra kararı da bulunmayan kamu borçlusunun, mal bildiriminde gösterilen veya başka suretle tespit olunan mal, hak ve alacakların kamu alacağını karşılamaya yeterli miktar üzerine, AATUHK hükümlerine uygun olarak tahsil dairesince el konulması⁷ olarak tanımlanmaktadır. Görüldüğü üzere tanımlar kısmen farklı olsa da haciz işleminin genel mantığı her iki alacak-borç ilişkisinde de aynıdır (Aslaner, 2010, 184). Haciz, satışın kamu alacakları için yetkili tahsil idaresi ve/veya özel alacaklar için icra dairesi tarafından yapılması veya haczedilen malların geri verilmesine kadar mal ve haklar üzerindeki tasarruf yetkisinin kısıtlanmasıdır.

İhtiyati haciz ise alacaklının bir para veya teminat alacağının zamanında ödenmesini garanti (güvence) altına almak için, kesin haciz aşamasından önce borçlunun mallarına mahkeme kararı ile geçici olarak el konulması⁸, diğer bir tanımda ise bir alacağın tahsilini veya bir teminatın alınmasını mümkün kılmak maksadı ile alacaklının talebi üzerine, borçlunun bazı mal ve alacaklarına salahi yetli makam tarafından el konulması şeklinde tanımlanmaktadır⁹ (Akdeniz, 2006, 197). Kamu alacaklarının güvence altına alınmasında ihtiyati haciz, kamu alacağının AATUHK'un 13. maddesinde yer alan durumların ortaya çıkması halinde, vadesinin beklenmesi alacağın tahsilini tehlikeye düşürecekse ödeme süresi beklenmeden vadesinden önce uygulanan bir güvenlik müessesesidir.

2.1. Haczedilen Mal ve Haklara İstinaden İşletmeler Tarafından Yapılacak İşlemler

2.1.1. Haczedilen Mallara İstinaden Yapılacak Muhasebe Kayıtları

Haciz işlemi kısaca hukuken el koyma, tasarruf yetkisinin kısıtlanması işlemi olduğundan, işletmenin ister haczedilen mallar işletmede fiilen bulunsun isterse bir

⁵ Baki KURU, Ramazan ARSLAN ve Ejder YILMAZ, *İcra ve İflas Hukuku*, 21. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2007, s. 231.

⁶ Yusuf KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, 4. Bası, Ankara: Yetkin Yayınları, 2007, s. 610.

⁷ Turgut CANDAN, *Anne Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, s. 364.

⁸ Baki KURU, *İcra İflas Hukuku*, Cilt 3, Ankara: Seçkin Yayınları, 1993, s. 2495.

⁹ Necmettin BERKİN, *İhtiyati Haciz*, İstanbul, 1962, s.15.

yedimeine tevdi edilsin, envanter kayıtlarından çıkartarak diğer stoklar hesabında izlenmelidir. Haciz ve ihtiyati haciz işlemi ile işletmenin mal ve haklar üzerindeki hukuki tasarrufları sınırlandırılmış olsa da, bunların satış işlemi gerçekleşinceye kadar işletmenin envanterinde kalması gerekmektedir. Satış işleminin gerçekleşmemesi dolayısıyla mal ve haklar üzerindeki haczin kaldırılması veya borçlu işletmenin borcunu farklı bir şekilde ödemesi durumunda mal ve haklar üzerindeki tasarruf etkisi devam edecektir.

Hacedilen mal ve hakların yetkili daire tarafından satışı gerçekleşinceye kadar 157 Diğer Stoklar, 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar veya 267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabı gibi hesaplarda izlenmesi gerekir. Eğer hacedilen şey menkul kıymetler, ticari alacaklar, mali duran varlıklar vs. ile ilgili ise yine ilgili hesaplarda ya da nazım hesaplarda izlenmelidir. Konu hakkında aşağıdaki örnekte yer aldığı üzere muhasebe kayıtlarının yapılması, muhasebe uygulamaları ve özellikle Tek Düzen Hesap Planı (TDHP) açıklamalarına başvurulması daha uygun olacaktır.

21.01.2014 tarihinde X Vergi Dairesi, işletmenin 700.000,00 TL vergi borcundan dolayı 800.000,00 TL tutarında değer biçtiği 4.657 adet takım elbise, 323 adet erkek gömlek, 823 adet ceket ve 4 adet masaüstü bilgisayarı hacederek yedimeine tevdi etmiştir.

Kayıtların haciz makamı tarafından yapılan değer takdiri yerine, işletme envanterinde yer alan stoklar için tespit edilen 213 sayılı VUK kapsamında yapılan değerlendirme yönteminin, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar içinse maliyet değerlerinin kullanılarak 157, 256 veya 267 no'lu hesaplara aktarılması gerekmektedir. İlgili tarihte işletmenin aşağıda yer alan kayıtları yapması gerekmektedir:

İşletme stoklarını ortalama maliyet yöntemi ile tespit etmiş olup, 31.12.2013 tarihli bilançosunda yer alan tutarları üzerinden ilgili hesaplara aktarması gerekmektedir. 31.12.2013 tarihli envanter kayıtlarında Takım elbise = 113,00 TL, erkek gömlek = 27,50 TL, ceket 84,25 TL ve masaüstü bilgisayar = 1,250,00 TL olarak yer almaktadır.

	Miktar (ad)	Birim Tutar (TL)	Toplam (TL)
Takım Elbise	4.657	113,00	526.241,00
Erkek Gömlek	323	27,50	8.882,50
Ceket	823	84,25	69.337,75
Masaüstü Bilgisayar	4	1.250,00	5.000,00
		Toplam	609.461,25

Haciz yapan vergi dairesi, hacedtiği mallar için 900.000,00 TL değer biçmesine rağmen işletmenin envanter kayıtlarında söz konusu malların kayıtlı değeri

609.461,25 TL'dir. İşletmenin haciz edilen bu mallara istinaden aşağıda yer alan muhasebe kayıtlarını yapması gerekmektedir.

21.04.2014	
157 Diğer Stoklar Hesabı	604.461,25
256 Diğer Maddi D.V. Hesabı	5.000,00
153 Ticari Mallar Hesabı	604.461,25
255 Demirbaşlar Hesabı	5.000,00

Haczi yapan tahsil idaresi veya icra dairesi tarafından satış işlemi yapılincaya kadar ya da işletmeye haczedilen mal ve hakları geri verilinceye kadar işletmenin kayıtlarında yukarıda yer alan kayıtların yapılması gerekmektedir.

2.2. Haczedilen Mal ve Haklar için Amortisman ve İtfa Payı Ayırma

Üzerinden amortisman ve itfa payı ayrılan varlıklar işletmede fiili olarak bulunuyor ve VUK'un 313. maddesinde yer aldığı üzere "kullanılıyorsa" amortisman ve itfa payı ayrılmasına devam edilir. İhtiyati hacze konu olsa da yedimeine tevdi edilen veya haczi yapan tahsil idaresi veya icra dairesi tarafından işletmeden el konularak alınan maddi duran varlıklar için 313. madde uyarınca amortisman ayrılmaz. Maddi olmayan duran varlıklarda ise işletmenin tasarruf yetkisi kısıtlanmış olsa dahi itfa paylarının ayrılmaması gerekmektedir.

Ancak amortisman ve itfa payının ayrılmasında hesap dönemi içerisinde kıst amortisman uygulanan mallar için işletmenin mallarının haciz tarihine kadar olan ay kesiri, diğer amortisman yöntemlerinde ise ilgili hesap döneminde -bir gün dahi olsa- kullanımda olma şartına dikkat etmek gerekir. Haczin gerçekleşmediği durumlarda mal ve hakların amortisman ve itfa paylarının amorti edilmeyen dönemlere ait kalan tutarları, sürelerine uygun olarak son yılda amorti veya itfa etmek gerekmektedir.

2.3. Haczedilen Mal ve Hakların Satılmadan İşletmenin Tekrar Tasarrufuna Bırakılması

Haciz işlemi gerçekleştiren idareye haciz konusu borcun ödenmesi veya idare tarafından haczedilen mal ve hakların satış işlemlerinin gerçekleştirilemediği durumlarda haciz konusu yapılan mal ve haklar işletmenin tasarrufuna bırakılacaktır. Bu durumlarda 2.1. bölümde yapılan kayıtların ters kayıtlarla ilgili hesaplara alınması ve amortisman ve itfa paylarının ayrılmasına devam edilmesi gerekmektedir. İşletme fiilen bulunmayan ve kullanılmayan mallar ile tasarruf yetkisi kısıtlanan haklar için ayrılmayan amortisman ve itfa payları yararlı ömrün son yılında ayrılabilir.

3. HACİZ YOLU İLE SATIŞI YAPILAN VE İŞLETMEDEN ÇIKAN MAL VE HAKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Haczi yapan tahsil idaresi ve/veya icra dairesi tarafından satış işlemi tamamlandığında -ister hacze konu borç tamamen veya kısmen ödenmiş olsun- işletme envanterinde kayıtlı olan mal ve haklarını envanterden çıkarması gerekmektedir.

3.1. Haciz Edilerek İşletmeden Çıkışı Yapılan Mal ve Haklar İçin Belge Düzeni

İcra yoluyla haciz edilen malların satışıyla alakalı olarak 48 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin (D) Bölümünün "1.Verginin Mükellefi" alt başlığında, icra yoluyla yapılan satışlarda verginin mükellefinin, satışı gerçekleştiren icra daireleri olduğu, "2. Verginin Beyanı ve Ödenmesi" alt başlığında (91 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile değiştirilen bölümü) ise, icra dairelerince müzayede mahallinde yapılan satışlar nedeniyle hesaplanan KDV'nin, ilgili mevzuat uyarınca en geç bedelin tahsil edildiği günü izleyen günün mesai saati bitimine kadar vergi dairesine beyan edilip aynı süre içinde ödeneceği açıklanmıştır.

Buna göre, icra dairelerince işletmeye dâhil mal ve hakların haczedilerek satılması işleminde işletme tarafından icra dairelerine satılan bir mal söz konusu olmadığından, malları haczedilen işletme tarafından icra dairesi/icradan mal alanlar adına fatura düzenlenmesi söz konusu değildir. Mallarına icra dairelerince bu şekilde el konularak satılan işletmelerin İcra Müdürlüğü'nden alınacak belgeye istinaden haczedilerek satılan malları kayıtlarından çıkarmaları gerekmektedir.

Nitekim konu ile ilgili olarak verilen bir özalgede, "İcra dairelerince işletmeye dâhil ticari malların haczedilerek satılması işleminde, satılan bir mal söz konusu olmadığından işletme tarafından fatura düzenlenmesi de söz konusu değildir. Öte yandan "şirketinizin haczedilerek satılan mallarının İcra Müdürlüğü'nden alınacak belgeye istinaden kayıtlarınızdan çıkarılması mümkün bulunmaktadır." şeklinde idari görüş bildirilmiştir. (GİB. Bursa VDB.nin 04/09/2013 tarihli ve 95462982-105[VUK.ÖZLG-13-9]-257 sayılı özalgesi)

3.2. Haciz Edilerek İşletmenin Çıkışı Yapılan Mal ve Haklara Ait KDV'nin Muhasebeleştirilmesi

KDV esas itibarıyla vergi indirim mekanizmasına dayanan bir vergilendirme şekli olmakla beraber, uygulamada, vergi indirimine imkân tanınmayan bazı haller Kanunun 30. maddesinde yer almaktadır. Kanunun 30/a bendine göre: "Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez."

Satışı yapan tahsil - icra dairesi, satışı yapılan mal ve haklar için hesaplanacak KDV'nin mükellefidir. Mal ve hakları haczedilerek satışı yapılan işletmeler, bu mal ve haklar için KDV hesaplamayacak ve beyan etmeyecektir. Ancak işletme satış işlemine ait tahsil dairesinden alınan belgeye istinaden envanterinde yer alan mal ve hakları envanterinden çıkartması gerekmektedir. Bu mal ve haklar için daha önce indirim konusu yapılan KDV tutarları ise KDV Kanunu 30/a maddesi hükmü gereğince indirimlerden çıkartılır.

KDV Uygulama Tebliği'nde madde uygulaması "Vergi indiriminden yararlanabilmek için bu indirimle ilgili vergiye tabi bir işlemin yapılmış olması şarttır. Bu nedenle, Kanun'un (30/a) maddesinde, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmetin ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV'nin indirim konusu yapılmayacağı hükme bağlanmıştır (1 seri Nolu KDVK Genel Tebliği VIII-B Bölümü, KDV Genel Uygulama Tebliği III-C-2. Bölümü)" şeklinde yer almaktadır.

İndirimden çıkartma, tahsil dairelerince satışı yapılan mal ve hakların 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 262. Maddesi'nde yer alan maliyet bedeli kapsamında yüklenilen KDV tutarlarının, tahsil dairesince satışın yapıldığı dönemde İlave Edilecek KDV olarak beyan edilmesidir. Bu işlemlere istinaden indirilemeyecek KDV tutarı, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

KDV Kanunu'nun 17-4/m bendine göre "Bankalar Kanunu uyarınca; mal ve hakların TMSF (Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu)'ye teslimi ile bunların TMSF tarafından (müzayede mahallinde satışı dâhil) teslimi, bu Fon'un devraldığı alacakların tahsili amacıyla, bunların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dâhil) teslimi ve temettü hariç ortaklık haklarıyla yönetim ve denetimleri devralınan şirketlerin aktiflerinin Fon alacaklarının tahsili amacıyla (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dâhil) teslimi" KDV'den istisnadır. Bu istisna işlem bedelinden Fon'a intikal eden tutarla orantılı uygulanır. Bu maddeye göre mal ve hakların TMSF'ye teslimi ile bunların TMSF tarafından (müzayede mahallinde satışı dâhil) teslimi KDV'den istisna edilmiştir.

KDV Kanunu'nun 17-4/r bendine göre de kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dâhil) bankalara devir ve teslimleri KDV'den istisnadır.

Konu hakkında verilen bir özalgede; "satış hakkı TMSF'de bulunan İstanbul'daki araziye satın aldığınızı, bu taşınmaz için, TMSF'nin protokol ile devraldığı taşınmazın önceki hak sahibi olan gerçek kişiye, arsa TMSF'nin mülkiyetinde bulunduğu sırada gelir paylaşım modeline göre arsa üzerinde inşaat yapma hakkı

bulunan yaptığı ödemelere ve sözleşmeden feragat bedeli karşılığı olarak müteahhit firmaya, TMSF'den önce arsa üzerinde lehine ipotek bulunan bankaya, TMSF'ye devrinden önce icra alacaklısı olan firmaya, TMSF'ye devrinden önce faaliyet gösteren firmanın işçilerine ödenmek üzere sendikaya ve TMSF'ye ödemeler yapılacağı belirtilerek gerçek ve tüzel kişilere yapılacak bu ödemeler üzerinden KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı" sorulmuş idare "TMSF tarafından müzayede suretiyle yapılan taşınmaz satışında satışın yapıldığı tarihte vergiyi doğuran olay gerçekleşmekte ve KDV uygulanması gerekmektedir. Ancak, satış bedelinden TMSF'ye intikal eden tutar 3065 sayılı Kanunun (17/4-m) maddesi gereğince KDV'den istisna olacağından, TMSF'ye intikal eden tutar düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden KDV hesaplanması gerektiği" yönünde görüş bildirmiştir (İVDB, 2013, 39044742-130-1418).

Şirket aktifinde kayıtlı taşınmaz ve makinelerin satışından doğan kazanç dolayısıyla KDV istisnasından yararlanılıp yararlanılmayacağı konusunda İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 06.08.2013 tarih ve 39044742-KDV.28-1192 sayılı özelge İcra ve İflas Müdürlüğü'nce yapılan açık arttırmada Anonim Şirkete ait arsa ve üzerindeki fabrika binasını, fabrikaya ait tesis ve makineyle birlikte satın alınan arazinin Anonim Şirket adına 1985 yılından evvel tescil edildiği ve satışın yapıldığı tarihe kadar aktifte bekletilen ve iki yıldan daha fazla süreyle şirketin aktifinde bulunan söz konusu taşınmaz ve makineler dolayısıyla KDV istisnasından yararlanılıp yararlanılmayacağı hususunda İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 8/8/2011 tarih ve KDVK-60/2011-1 sayılı KDV Sirküleri'nin 8.2.4. "İki Tam Yıl Süreyle Sahip Olunan Taşınmazların Satışı" başlıklı bölümüne de yer verdiği görüşü özetle şu şekildedir:

"... ana sözleşmesinde; şirketin faaliyet konuları arasında her türlü taşınmaz alım, satım, inşaa ve kiralama faaliyetlerinin yer almaması ve şirket aktifinde en az iki tam yıl süre ile kayıtlı bulunması koşulu ile ... tarafından tarafınıza yapılan taşınmaz satışının KDV'den istisna olması mümkün bulunmaktadır. Ancak, fabrika içindeki müstemilat ve demirbaşın fabrikadan ayrı olarak değer tespiti yapılarak satılması halinde bunların bedeline genel oranda (%18) KDV uygulanması gerekmektedir. Diğer taraftan, taşınmazın finansal kiralama yoluyla elde edilmiş olması, istisnanın uygulanmasında önem arz etmemektedir."

(www.ankaraymmo.org.tr).

3.3. Envanterden Çıkartma İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Hazredildikten sonra satışı tahsil-icra dairesi tarafından yapılan mal ve haklar, yetkili tahsil-icra idaresinden alınan bir belge ile işletme envanterinden çıkartılır. Envanterden çıkartırken, mal ve haklara ait ayrılan amortisman ve itfa payları da muhasebeleştirmede dikkate alınması gerekmektedir. 2.1 bölümünde yer alan örnekte yer alan mukayyet değeri 609.461,25 TL olan malları 750.000,00 TL'ye tahsil dairesi tarafından satılmıştır. İşletmenin tahsil dairesine borcu olan 700.000,00 TL'den artan 50.000,00 TL'nin de işletmeye verildiği varsayımında, işletme tahsil

dairesi tarafından satışı yapılan bu mallara istinaden aşağıda yer alan muhasebe kayıtlarını yapması gerekmektedir:

Elden çıkan bilgisayar bedelinin tamamı için işletme önceki yıllarda amortisman ayırmış, mukayyet değeri 609.461,25 TL olan mallar için de 49.256,90 TL KDV önceki dönemlerde indirim konusu yapılmıştır.

----- 12.09.2014 -----	
102 Bankalar Hesabı	50.000,00
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı	700.000,00
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	5.000,00
157 Diğer Stoklar Hesabı	604.461,25
256 Diğer Maddi D.V. Hesabı	5.000,00
391 Hesaplanan KDV Hesabı (İlave Edilecek KDV)	49.256,90
649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar Hesabı	96.281,85
----- / -----	

2.1 bölümünde yer alan örnekte yer alan mukayyet değeri 609.461,25 TL olan malların 500.000,00 TL'ye tahsil dairesi tarafından satıldığı varsayımda ise muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

----- 12.09.2014 -----	
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı	500.000,00
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	5.000,00
659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı	153.718,15
157 Diğer Stoklar Hesabı	604.461,25
256 Diğer Maddi D.V. Hesabı	5.000,00
391 Hesaplanan KDV Hesabı (İlave Edilecek KDV)	49.256,90
----- / -----	

İşletmeler, üçüncü kişiler adına mal ve haklarını teminat olarak gösterebilir. Üçüncü kişilerin borçlarını ödememeleri durumunda işletme tarafından teminat olarak gösterilen mal ve haklar yetkili haciz- icra dairesi tarafından satışa konu edilebilir. Üçüncü kişiler adına teminat verme işlemi işletmenin ortaklarının tasarrufu ile meydana geleceğinden, işletmeden çıkan mal ve hakların bedelleri ortaklardan alacaklar hesabı ile ilişkilendirilmesi gerekecektir. Bu durumda işletmeler yukarıda

yer alan örneklerdeki muhasebe kayıtlarını yaparken, 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı yerine 131 Ortaklardan Alacaklar Hesabı'nı kullanmaları gerekecektir.

Kefillerin, borcu ödemeleri durumunda ise, KDVK 17-4/r bendine göre “kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dâhil) bankalara devir ve teslimleri KDV'den istisnadır” hükmünün KDV hesaplaması açısından dikkate alınacağı, envanterden çıkarma ve indirim konusu yapılan KDV'nin KDV hesaplamalarından çıkartılması çalışmanın önceki bölümlerindeki yer alan muhasebe işlemlerine tabi tutulacağı açıktır.

4. SONUÇ

Ekonomik beklentilerin gerçekleşmemesi ile işletmeler haciz işlemleri ile muhatap olmakta ve sonrasında mal ve hakları elden çıkmaktadır. Genelde iflas ve işyerlerinin kapatılması ile sonuçlanan bu durumlarda muhasebe uygulamalarına dikkat edilmemektedir.

Çalışmada haciz ve haciz yolu ile elden çıkan mal ve hakların muhasebe ve vergi uygulamaları olayın gerçek mahiyeti, ticari ve vergisel boyutları teorik bazda ele alınmıştır. Belge düzeni ve KDV hesaplaması açısından Gelir İdaresi'nin görüşü bulunmasına rağmen, envanterden çıkarma ve yüklenilen KDV'nin durumu hakkında ise herhangi bir özelge veya çalışmaya rastlanılmamıştır.

KAYNAKÇA

T.C. Yasalar (21.07.1953). 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) Ankara: Resmi Gazete (8469 sayılı)

T.C. Yasalar (02.11.1984). 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu(KDVK). Ankara: Resmi Gazete (18563 sayılı)

T.C. Yasalar (09.06.1932). 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu (İİK). Ankara: Resmi Gazete (2128 sayılı)

1 seri Nolu KDVK Genel Tebliği (16.10.2014) VIII-B Bölümü, KDV Genel Uygulama Tebliği III-C-2. Bölümü. Ankara. Ankara: Resmi Gazete (29147 sayılı)

Aslaner, Hakan, Kamu Alacaklarının Haciz Yolu İle Takibi, Marmara Ün. Sosyal Bilimler Ens., Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2010. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/>

Kayıoğlu, M. Bahattin. Kamu Alacaklarında Haciz, <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/1979-6/3.pdf> (Erişim Tarihi: 22.05.2014)

Akdeniz, Umut, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi c. X, s.1,2 y.2006 webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/10_9.pdf (Erişim Tarihi: 22.05.2014)

GİB. Bursa VDB'nin 04/09/2013 tarihli ve 95462982-105[VUK.ÖZLG-13-9]-257 sayılı özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>

GİB. İVDB'nin 03.09.2013 tarih, 39044742-130-1418 sayılı özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>

ankaraymmo.org.tr, <http://www.ankaraymmo.org.tr/otomasyon/ekler/MEVZUAT%20KARARI-153-03.pdf> (Erişim Tarihi:18.09.2014)

www.tdk.gov.tr

www.halkbank.com.tr <http://www.halkbank.com.tr/investment/investment.asp?type=3&date=20140707101108> (Erişim Tarihi:18.08.2014)