

# 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanuna Göre İndirilemeyecek KDV ve Buna İlişkin Özellikli Durumlar

## Özet

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda belirtildiği üzere KDV; indirim mekanizmasına dayanan ve her safhada yaratılan katma değer vergilendirildiği dolaylı bir vergi türüdür. Mükellefler yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplayarak beyan ettikleri KDV'den, kendilerine yapılan faaliyetleri ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri KDV'yi indirilebilirler. KDV Kanununun 30. Maddesinde yer alan durumlarda ise alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanarak beyan edilen vergiden indirilmesine müsaade edilmemektedir. Bu çalışmamızda 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30. Maddesi ve özellikli durumlar kanun, tebliğ ve sirküler ve yargı kararları kapsamında irdelenecektir.

**Anahtar Kelimeler:** Gelir, Vergi, Vergi Verileri, Vergi Yapısı, Vergilendirme

**JEL Sınıflandırma Kodu:** H200 Vergilendirme, Sübvansiyonlar ve Gelirler: Genel

## VAT And Related Characteristics That Can Not Be Submitted According To 3065 Added Value Tax Code

### Abstract

As stated in the Value Added Tax Law No. 3065, is an indirect tax type that is based on the deduction mechanism and is taxed on the value added created at every stage. Taxpayers may deduct the VAT that they declare by calculating the taxable transactions they have made and the VAT they paid due to the deliveries and services made related to their activities. In the cases indicated in Article 30 of the VAT Code, it is not permitted to deduct the value added tax shown in the purchasing documents from the declared tax calculated on the transactions subject to taxation. In this study, Article 30 of the Value Added Tax Code No. 3065 and special cases will be examined within the scope of the code, communiqué and circular.

**Keywords:** Revenue, Tax, Tax Data, Tax Structure, Taxation

**JEL Classification Codes:** H200 Taxation, Subsidies, and Revenue: General

\* PAÜ İİBF Maliye Bölümü Öğretim Üyesi, ersanoz@pau.du.tr

\*\* Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu, Vergi Müfettişi

\*\*\* Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu, Vergi Müfettiş Yrd.

## Giriş

3065 sayılı KDV Kanununun 58. Maddesinde, vergiye tabi işlemler üzerinden indirim konusu yapabilecek Katma Değer Vergisinin, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde gider yazılamayacağı belirtilmiştir. Bu maddenin mefhumu muhalifinden 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30. maddesinde a, b, c ve d bentlerinde sayılan hallerde mükelleflerin yüklendiği katma değer vergisini indiremeyeceği ve indirilemeyen katma değer vergisinin de (d bendi hariç) gider yazma hakları bulunmaktadır.

Bu çalışmamızda; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 30. maddesindeki indirilemeyecek Katma Değer Vergisine ilişkin düzenlemeleri ve vergi mükelleflerinin indiremediği Katma Değer Vergisini, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde gider kaydedebileceği konusunu değerlendirerek, konu hakkında dikkat edilmesi gereken hususlar hakkında kişisel görüşümüz ve değerlendirmemiz sunulacaktır. İndirim konusu yapılamayan vergilerin hangi durumlarda gider, hangi durumlarda maliyet kabul edileceği değerlendirilecek, bu değerlendirmeler gelir ve kurumlar vergisi kanunları çerçevesinde incelenecektir. İndirilemeyecek KDV koşullarının sonradan oluşması durumunda gerekli düzeltmelerin nasıl yapılacağı, ilgili tutarların indirim hesaplarından nasıl çıkarılacağı ve indirimin iptaliyle birlikte söz konusu sürecin nasıl ele alınacağı değerlendirilecektir.

## 1. Vergi İndirimi

Yapısı itibari ile harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş türü ve en modern Katma Değer Vergisi'dir. Vergiyi ödemiş olanların yararlandığı indirim hakkı dolayısıyla KDV, kendi içerisinde bir otokontrol mekanizmasına sahiptir. Bu özelliğinden dolayı, aynı zamanda kurumlar ve gelir vergileri yönünden de bir nevi otokontrol mekanizmasının doğmasına yol açmaktadır (Tosuner ve Arıkan,2012:312).

Harcama olarak somut bir şekilde ifade edilen mali güç kavramı, Anayasa'da soyut olarak tanımlanmıştır. Verginin mali güce ölçüt olan değerler (harcama) üzerine konulması, aslında soyut olan bu ölçütü daha açık ve anlaşılır kılmaktadır. Harcama tutarları yüksek olan kişilerin daha yüksek oranda kamu hizmetlerinden istifade ettikleri düşüncesinden hareketle; daha yüksek oranda harcama yapan kişilerin daha yüksek oranda kamu hizmetlerinin finansmanına vergi ödemek vasıtasıyla gönüllü uyum sağlamaları, Katma Değer Vergisi'nin asıl konuluş sebebini göstermektedir (Kızılot,2007:73-74).

Vergi mükellefleri yükledikleri katma değer vergisini vergiye tabi diğer işlemlerinden indirim konusu yapabilirler. Nitekim 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Vergi İndirimi" başlıklı 29/1. Maddesinde;

*"1.Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler:*

- a) Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,
- b) İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi,
- c) Götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirilme-ye geçenlerin, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi, " hükmüne yer verilmiştir.

Söz konusu kanun maddesinde de belirtildiği üzere; mükellefler yapmış oldukları mal veya hizmet alış-satış faaliyetleri ile ilgili olarak, satın aldıkları mal veya hizmetler dolayısıyla ödedikleri vergiyi; satışını yaptıkları mal veya hizmetler sonucunda tahsil

ettikleri KDV'den indirme hakkına sahiptirler. Bu işlem sonucunda mükellefin indirim yoluyla gideremediği bir KDV kalması halinde ise; mükellef bu farkı, bir sonraki vergilendirme dönemine sonraki döneme devreden KDV olarak göstermek şartıyla içinde bulunduğu döneme ait indirilecek KDV'ye eklemek suretiyle o dönemki satışları sonucu oluşan hesaplanan KDV'den indirme hakkına sahip olacaktır.

## 2. İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30. Maddesinde, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri nedeniyle yükledikleri Katma Değer Vergisini, indirim konusu yapamayacağı haller bentler halinde sayılmıştır:

*“Aşağıdaki vergiler mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez:*

- a) *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,*
- b) *Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,*
- c) *Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait katma değer vergisi,*
- d) *Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi.”* hükümleri yer almaktadır.

Yani, 30. madde kapsamında belirtilen Katma Değer Vergisi, indirim mekanizması yoluyla indirilemeyen Katma Değer Vergisidir.

Yukarıda sayılan bentler kapsamındaki durumlara ilişkin yüklenilen KDV indirim konusu yapılamamaktadır. İndirim konusu yapılamayan bu vergiler 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 58. maddesinin mefhumu muhalifinden, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları çerçevesinde işin mahiyetine göre 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30. Maddesinin a,b,c bentlerindeki hallerde, gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilmektedir. Ancak, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30. Maddesinin d bendindeki Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları uyarınca indirimi kabul edilmeyen giderler nedeniyle yüklenilen KDV ise gider veya maliyet unsuru olarak değil, kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmaktadır. (GİB 2010-5 sayılı Sirküler)

KDV, indirim temelini esas alan bir nevi domino etkisi yaratan bir vergi türüdür. Yani mükelleflerce iştiğal konuları ile ilgili olan alım ve yaptıkları giderler dolayısıyla yüklenilen KDV'yi indirmek suretiyle nihai yüklenici olmaktan kurtulurlar. Fakat birtakım nedenlerle KDV Kanununun 30.maddesinde sayılan birtakım KDV'lerin indirimi yasaklanmış, bu yasaklanan KDV'lerin firma sahiplerinin kendi malvarlıkları ile telafi edilmesi istenilmiştir. İşte Kanunen indirilmesi yasak olan KDV'ler şöyle tasnif edilebilir (Maç , KDV-(e-kitap), <http://www.bdodenet.com.tr/vergikdv>):

- KDV'nin mevzuuna girmeyen işlemlere konu olan,
- İndirim hakkı verilmeyen kısmi istisna kapsamına konu olan,
- Binek otomobil alımlarına konu olan,
- Zayı olmuş malların bünyesinde ihtiva olan,
- Kanunen kabul edilmeyen giderlere isabet eden KDV'lerdir.

## 2.1. İndirilemeyeceği Sonradan Fark Edilen KDV'nin Ne Şekilde Düzeltileceği

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 58. Maddesinde "Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez" hükmüne yer verilmiştir. Madde hükmünün düzenleniş amacı, mükellefin üzerinde yük olarak kalmayacak verginin, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabulünün önlenmesidir. (Akyol,2013:4)

Vergi idaresi, Kanun'un 30. Maddesi gereği indirilemeyecek olan KDV'nin, aynı Kanun'un 58. Maddesine göre Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunları açısından safi kazancın tespitinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı görüşündedir. Ancak "işin mahiyetinden" ne anlaşılması gerektiğine açıklık getirilmemiştir. İndirilemeyecek KDV'nin hangi durumlarda maliyete intikal ettirileceği, hangi durumlarda doğrudan gider yazılacağı konusunda bir karar verilebilmesi için "işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı" ifadesinin açıklığa kavuşturulması gerekir. Mal ve hizmet bedelinin Gelir ve Kurumlar Vergileri Kanunları gereğince, safi kazancın tespitinde doğrudan indirilecek gider olarak dikkate alınabildiği hallerde, indirilemeyecek KDV'nin de gider olarak yazılması, mal bedelinin doğrudan gider olarak değil, Vergi Usul Kanununa göre amortisman tabi tutularak itfa edildiği ya da maliyete ilavesi zorunlu olduğu durumlarda ise, indirilemeyecek KDV'nin de maliyet unsuru olarak değerlendirilip mal bedeline dahil edilerek amortisman yoluyla itfa edilmesi ya da maliyet olarak kayıtlarda değerlendirilmesi şeklinde anlaşılması gerekir. Aksi bir düşünce, vergi sistemimizin bütünlüğünü zedeleyebileceği gibi, sistemde yer alan vergi kanunları arasındaki paralel hükümleri ve oto kontrolü de etkileyebilecektir. (Öğrendik, 2006:2)

Zayi olan mallarda olduğu gibi indirilemeyecek KDV koşulları sonradan oluşmuş ve yüklenen KDV'nin daha önce indirim konusu yapılmış olması durumunda, bu tutarların indirilemeyecek KDV haline dönüştüğü vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırına dahil edilmesi suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekir. İndirim yasağına konu olan vergi, indirimin iptaliyle birlikte gider veya maliyet hesaplarına kaydedilir. (Akyol, 2013 : 10)

## 3. İndirilemeyecek KDV'ye İlişkin Özellikli Durumlar:

KDV esas itibarıyla vergi indirimi mekanizmasına dayanan bir vergilendirme şeklidir. Vergi indirimine imkan tanınmayan bazı haller Kanunun 30'uncu maddesinde sayılmaktadır. Bu kapsamda sayılan vergiler, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladığı KDV'den indirilemez.

### 3.1. Vergiye Tabi Olmayan Veya Vergiden İstisna Edilmiş Bulunan İşlemlerle İlgili KDV:

Vergi indiriminden yararlanabilmek için yapılan işlemin vergiye tabi olması veya 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda vergiden istisna edilmemiş olması şarttır. Bu nedenle, Kanunun (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 No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği) Kanunun diğer maddelerinde (32, 17/4 c-r-t gibi maddelerinde) vergiden istisna edilmiş bazı işlemlerin KDV'nin indiriminin yapılabileceği düzenlemelerinin dikkate alınması gerekmektedir.

Eğer ki, bir malın teslimi veya hizmetin ifası vergiyi doğuran olay kapsamında vergiye tabi değilse veya yapılan satış/hizmet vergiden istisna edilmiş ise alışta ödenmiş olan verginin indirime tabi olma-



ması gerekir. Amaç mükelleflerin mal teslimi veya hizmet ifasını vergilendirmek ve de vergi yığılmasına meydan vermemek için vergiye tabi olan teslim ve hizmet işlemlerinin alışlarında ödenen vergiyi indirmektir. Eğer ki mal veya hizmet satış aşamasında vergilendirilmiyorsa; alış esnasında ödenen vergi de, olayın doğal sonucu bakımından indirim konusu yapılamayacaktır. (Kızılot,1998:1548)

Yurt dışındaki hava yolu firmalarına yurt dışında yolcu taşımak üzere yapılan uçuş hizmetleri, yurt dışına çıkartılan kamyon, iş makinesi, tarım makinesi vb. araçların yine yurt dışındaki kişi ve kurumlara kiralanması işlemleri 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun konusuna girmediği ve bu yüzden vergiye tabi olmadığından Türkiye’de KDV ödenmiş olması halinde yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacaktır. (GİB 2010-5 sayılı Sirküler)

Kanunun 11, 13, 14, 15 ve 17/4-s maddeleri ile 17/4-c, 17/4-r (kısmi olarak), 17/4-t, geçici 12 ve geçici 23 üncü maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemler (bu işlemlere ilişkin yüklenilen KDV; işlem vergiden istisna olsa dahi indirim konusu yapılabilir) dışında vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili yüklenilen vergilerin indirimi mümkün bulunmamaktadır. İndirilemeyen bu vergiler, Gelir ve Kurumlar vergisi matrahlarının belirlenmesinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

Örneğin; İnşaat ve yapım işleri ile uğraşan Yıldız A.Ş. 2017 yılında Milli Eğitim Bakanlığı tarafından yapımı devam eden okul inşaatına KDV hariç 100.000 TL tutarında malzeme yardımında bulunmuştur. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17/2-b bendi gereğince vergiden istisna edilmiş olduğundan yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacak gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir. Yapılan başlığa ilişkin muhasebe kaydı da aşağıdaki şekilde olacaktır.

.....XX.XX.XXXX.....

#### 689 DİĞER OLAĞANDIŞI

|                          |             |
|--------------------------|-------------|
| GİDER VE ZARARLAR        | 118.000-TL  |
| 150 İLK MADDE VE MALZEME | 100.000-TL* |
| 391 HESAPLANAN KDV       | 18.000-TL*  |

.....XX.XX.XXXX.....

\*Bağışlanan mallar ve KDV’si Kanununun Kabul Edilmeyen Gider olarak dikkate alınacaktır. İndirim konusu yapılamayan KDV, 1 Seri No.lu KDV Genel Tebliği uyarınca ilave Edilecek KDV olarak beyan edilecek olup söz konusu tutar aynı Kanununun 30/d maddesi gereğince gider olarak yazılamayacaktır. (Tuna, 2012)

#### 3.2.Binek Otomobil Alımında Ödenen KDV:

3065 sayılı KDV Kanununun 30/b maddesine göre bir diğer indirim konusu yapılamayacak olan işlem, işletmelere ait binek otomobillerin alış vesikalarında gösterilen Katma Değer Vergisi’dir. Ancak Kanununun 30/b bendindeki “faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları” hükmüyle bazı işletmelere belli şartları sağlaması halinde binek otomobillerin alış vesikalarından gösterilen Katma Değer Vergisini indirim imkanı sağlamıştır. Bunlardan birisi, faaliyeti kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması olanların, bu amaçla (kiralama amacıyla) kullandıkları binek otomobillerin alış vesikalarında gözüken KDV’yi indirim konusu yapabilir. Ancak alınan binek otomobil, kiralama amacı dışında işletmede başka bir faaliyette kullanılması halinde yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacaktır.

Binek otomobiller için yapılan giderlere ilişkin yüklenim konusu yapılan KDV’nin indirim konusu yapılabilmesi için;

- Binek otomobilin işletmenin aktifine kayıtlı veya

- Faaliyet konusu iş ile ilgili olarak kiralanmış olması gerekmektedir.

Eğer ki yukarıdaki iki şartı da taşııyorsa, söz konusu özel binek otomobillerin giderlerine ilişkin KDV, bahsi geçen otomobiller şirket faaliyetlerinde kullanılıyor olsa dahi indirimı mümkün olmayıp, ayrıca gider olarak kaydı da mümkün değildir. (Kızılot,1998:1562)

Örneğin; Oto kiralama işiyle uğraşan Akın Oto Kiralama Ltd. Şti.'nin kiralama işinde kullanmak için aldığı binek otomobilin alış vesikasında gösterilen KDV, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabilir. Ancak, şirketin kiraya verilmeyip işletme ihtiyaçlarında kullanılmak üzere genel müdüre veya pazarlama elemanına tahsis edilmesi halinde yüklenilen KDV kiralama işinde kullanılmadığı için indirim konusu yapılamaz fakat gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir. (1 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği)

İndirim imkânı tanınanlardan bir diğeri ise “*faaliyeti kısmen veya tamamen binek otomobillerin çeşitli şekillerde kullanılması olanların bu amaçla kullandıkları*” binek otomobillerin alış vesikalarında gözüken KDV indirim konusu yapılabilir. Çeşitli şekillerde kullanılmasından ifade edilen amaç, taksicilik veya sürücü kursu vb. faaliyetler kastedilmektedir. Taksicilik veya sürücü kursu faaliyetiyle uğraşan işletmeler, alış vesikalarında gösterilen KDV'yi genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapabilirler. Ancak, taksicilik faaliyeti veya sürücü kursu faaliyeti kapsamında kullanılmaması halinde yüklenilen KDV indirim konusu yapılamaz fakat genel hükümler çerçevesinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir.

Örneğin; İnşaat işiyle uğraşan işletme, pazarlama faaliyetinde kullanılmak üzere binek otomobil almıştır. Söz konusu aracın KDV hariç tutarı 100.000-TL'dir.(ÖTV ihmal edilmiştir.) (KDV %18) (Sarıgül,2016)

İşletme inşaat faaliyetiyle uğraştığı için KDV Kanunu madde 30/b hükmü gereği binek otomobile ait KDV'yi indirim konusu yapamayacak, indirim konusu yapamayacağı KDV'yi ise gider ya da maliyet unsuru olarak dikkate alabilecektir.

### 3.2.1. İndirim Konusu Yapılamayan KDV'nin Gider Yazılması;

|                               |  |               |
|-------------------------------|--|---------------|
| .....                         |  |               |
| 254-Taşıtlar                  |  | 100.000,00-TL |
| 760-Pazarlama Satış Dağ. Gid. |  | 18.000,00-TL  |
| -KDV:100.000,00*0,18=         |  | 18.000,00-TL  |
| 100/102- Kasa/Bankalar        |  | 118.000,00-TL |
| .....                         |  |               |

### 3.2.2 İndirim Konusu Yapılamayan KDV'nin Maliyet Hesabına Atılması:

|                        |  |               |
|------------------------|--|---------------|
| .....                  |  |               |
| 254-Taşıtlar           |  | 118.000,00-TL |
| -Maliyet bedeli:       |  | 100.000,00-TL |
| -KDV: 100.000,00*0,18= |  | 18.000,00-TL  |
| 100/102- Kasa/Bankalar |  | 118.000,00-TL |
| .....                  |  |               |

### 3.3. Zayi Olan Mallar İçin Ödenen KDV:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30/c maddesinde belirtilen bir diğeri indirilemeyecek KDV, zayi olan mallara ilişkindir. “*Deprem, Sel felaketi ve Maliye bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere zayi olan mallara ilişkin katma değer vergisi*” indirim konusu yapılamaz.

Zayi olan mallar için satış dolayısıyla yaratılan bir Katma Değer olmayacağından, bu mallara ilişkin alış vesikalarında gösterilen verginin indiriminin, zayi olan mallar üzerindeki vergi yükünü tamamen



ortadan kaldıracağı; bu nedenle, Kanununun 30/c maddesi uyarınca, zayı olan malların alış vesikalarında gösterilen KDV'nin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği belirtilmiştir.

Ancak, ilgili maddede “*Deprem, Sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç*” hükmüyle yine bazı şartları sağlaması halinde zayı olan malların KDV'lerinin indirim imkânı bulunmaktadır.

Örneğin; sel felaketi nedeniyle bir şirketin deposunda yer alan malların zayı olması veya deprem nedeniyle malların zayı olması halinde bu mallara ilişkin yüklenen vergiler indirim konusu yapılabilecektir.

**3.3.1.** Sel felaketi veya deprem sonucu **zayı olan** emtiaya ilişkin muhasebe kaydı şu şekildedir; KDV Kanunu madde 30/c bendinde sel felaketi ve deprem sonucu zayı olan emtianın KDV'sinin indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir. Bu yüzden KDV'ye ilişkin herhangi bir düzeltme kaydına gerek bulunmamaktadır.

.....  
157-Diğer Stoklar      XXX,XX  
    153-Ticari Mallar      XXX,XX  
.....

**3.3.2.** Sel felaketi, deprem, su basması, yangın, heyelan vb. sonucu **zarar gören (değeri düşen)** emtiaya ilişkin muhasebe kaydı şu şekildedir; Mal tamamen zayı olmayıp değeri düştüğü için alıfta ödenen KDV indirim konusu yapılabilir. KDV'ye ilişkin herhangi bir düzeltme kaydına gerek bulunmamaktadır.

.....  
157-Diğer Stoklar      XXX,XX  
    153-Ticari Mallar      XXX,XX  
.....

**3.3.3.** Maliye Bakanlığınca mücbir sebep ilan edilen bölgede meydana gelen yangın sonucu **zayı olan** emtiaya ilişkin muhasebe kaydı şu şekildedir; KDV Kanunu madde 30/c bendinde Maliye Bakanlığınca mücbir sebep ilan edilen bölgede meydana gelen yangın sonucu **zayı olan** emtianın KDV'sinin indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir. Bu yüzden KDV'ye ilişkin herhangi bir düzeltme kaydına gerek bulunmamaktadır.

.....  
157-Diğer Stoklar      XXX,XX  
    153-Ticari Mallar      XXX,XX  
.....

**3.3.4.** Maliye Bakanlığınca mücbir sebep ilan edilmeyen bölgede meydana gelen yangın sonucu **zayı olan** emtiaya ilişkin muhasebe kaydı şu şekildedir; KDV madde 30/c bendinde Maliye Bakanlığınca mücbir sebep ilan edilen bölgede meydana gelen yangın sonucu **zayı olan** emtianın KDV'sinin indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir. Maliye Bakanlığınca mücbir sebep hali ilan edilmediği için zayı olan mala ilişkin KDV'si indirim konusu yapılamaz ve gider ya da maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir.

Yangın sonucu zayı olan mallarda dikkat edilmesi gereken unsur Maliye Bakanlığının mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olunması gerekliliğidir. Yani yangın çıkan bölgede Maliye Bakanlığının mücbir sebep hali ilan etmesi gerekmektedir. Örneğin, ithal edilen malların depolandığı antrepolarda çıkan yangın sonrasında Maliye Bakanlığınca mücbir sebep ilan edilmediği takdirde, zayı olan malların ithalinde ödenen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. (GİB 2010-5 sayılı Sirküler) Diğer bir ifade ile KDV indirim yasağının uygulanmaması için bu yangının, “Maliye Bakanlığı tarafından yangın sebebiyle mücbir sebep ilan edilen yerlerdeki yangın... ” olması

gerekliliğinden dolayı, Maliye Bakanlığı tarafından mücbir sebep ilan edilmeyen durumlardaki yangın kapsamında mahkemeden alınan zayi belgesi yerli olmayacaktır.

|   |        |
|---|--------|
| .....                                   |        |
| 689-Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar | XXX,XX |
| 153-Ticari Mallar                       | XXX,XX |
| (391)191- İndirilecek KDV               | XXX,XX |
| .....                                   |        |

Diğer dikkat edilmesi gereken unsur ise su basması, heyelan vs. nedeniyle malların zayi olması halinde, Kanun Madde 30/c'de su basması, heyelan vs. belirtilmediği için alış vesikalarında gösterilen KDV'nin indirim imkânı bulunmamaktadır.

**3.3.5. Su basması** veya **heyelan** sonucu **zayi olan** emtia muhasebe kaydı; KDV madde 30/c bendinde su basması, heyelan gibi afetler sayılmadığından bu afetler sonucu zayi olanlar mallara ilişkin KDV'si indirim konusu yapılamaz, gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir.

|   |        |
|---|--------|
| .....                                   |        |
| 689-Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar | XXX,XX |
| 153-Ticari Mallar                       | XXX,XX |
| (391)191- İndirilecek KDV               | XXX,XX |
| .....                                   |        |

#### 3.4. Zayi Olan Mallara İlişkin Özellikli Hususlar:

Zayi kavramının ne olduğuna ve ne anlamda kullanılacağına gerek KDV Kanunu, gerekse KDV ile ilgili Tebliğlerde yer verilmemiş bulunmaktadır. İlgili Kanunun gerekçesinde belirtildiği üzere ise zayi olan malın satışının mümkün olmadığı ifade edilmek suretiyle zayi olan maldan bu kelimenin sözlük anlamındaki gibi yok olmuş, tüketilmiş, çalınmış-kay-

bolmuş, herhangi bir iktisadi değeri kalmamış mal anlamında Kanunun sistematüğinde işlendiği görülecektir. Yani zayi olan mal deyiminden kasıt herhangi bir iktisadi ve teknik değeri kalmayan maldır.

Ayrıca yapılan sözleşmeye istinaden mal tesliminin satıcının işyerinde yapılması hususunda anlaşma yapılmadıkça; satışı yapıp nakliyesine başlanan malların yolda çalınması, zayi olması veya kaza geçirilmesi gibi sebeplerle hurda haline gelmesi durumunda, teslimat gerçekleşmeyeceğinden dolayı vergiyi doğuran olayda ortaya çıkmış olmayacaktır. Bundan dolayı önceden düzenlenen faturanın iptali gerekmektedir. (Oktar,2009:18)

Ayrıca; 113 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (E) bölümünde, kullanım süresi geçen veya kullanılamayacak hale gelen malların zayi olan mal olarak değerlendirileceği; KDV Kanununun 30/c maddesine göre mükelleflerce bu malların iktisabında yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılmasının mümkün olmadığı ifade edilmiştir.

Bu çerçevede;

- İmalatta kullanılmak için alınan ancak imalata girmeden eskime, bozulma, çürüme, çatlama vb. nedenlerle kullanılamaz hale gelen ve bu nedenle imalatta veya ambalajlamada kullanılabilmeye vasfını yitiren hammadde ve malzeme ile ambalaj maddeleri,
- Son kullanma tarihinin geçmesi, çeşitli kimyasallar içerdiğinin tespit edilmesi gibi nedenlerle kanunen tekrar satılması mümkün olmayan ve imha edilen bisküvi, çikolata, konserve gibi gıda ürünleri,
- Sağlık Bakanlığınca kullanımının yasaklanması nedeniyle imha edilen ilaçlar ile kullanım süresi içinde formül hatası bulunan, miadının dolması veya hasar görmesi nedeniyle kullanılamaz hale gelmiş, üretimden kalkmış, insan sağlığını tehdit eden ilaçlar,



- Hatalı dikim, renk farklılığı, leke ve benzeri nedenlerle ya da şirket politikası gereği satışı mümkün olmadığından imha edilen mallar,
- Kullanım ömrünü tamamladığı için imha edilen araç lastikleri,

İçin yüklenen KDV'si indirim konusu yapılamayacaktır. Söz konusu malların resmi komisyonlar veya takdir komisyonu huzurunda imha edilmesi durumunda bu mallara ilişkin KDV'de indirim konusu yapılamaz.(GİB 2010-5 sayılı Sirküler)

### **3.5 Zayi Olan Mallara İlişkin Danıştay Kararları:**

#### **3.5.1 Danıştay Dördüncü Dairesi Kararı**

Davanın Özeti: 5.12.2009 gün ve 27423 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 113 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin "Kullanım Süresi Geçen veya Kullanılmayacak Hale Gelen Mallara İlişkin Yüklenen KDV Hakkında Yapılacak İşlem" başlıklı "E" bölümünün İPTALİ İSTENİLMEKTEDİR.

Savunmanın Özeti: Kullanım süresi geçen veya bir başka biçimde kullanılmayacak hale gelen ve imha edilen mallar, zayi olan mal mahiyetinde olduğu, Katma Değer Vergisi Kanununun 30/c maddesi uyarınca mükelleflerce bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenen katma değer vergisinin indirim konusu yapılmasının mümkün olmadığı, yapılan düzenlemenin Kanuna uygun olduğu ileri sürülerek davanın reddi GEREKTİĞİ SAVUNULMUŞTUR.

Tetik Hakimi Yavuz Şen'in Düşüncesi: Kullanım süresinin geçmesi veya diğer nedenlerle kullanılmayacak hale gelen malların takdir komisyonu kararıyla imha edilmesi işleminde, mükellefin iradesi dahilinde bir yok etme veya zayi etme olayı söz konusu olmadığı ve işlemin tamamen vergi idaresinin bilgisi dahilinde ve onun kararıyla gerçekleştirildiğinden Katma Değer Vergisi Kanununun 30/c maddesinde öngörülen anlamda bir zayi olan maldan söz edilemeyeceği, aksi yönde düzenlenen Genel Tebliğin

dava konusu edilen bölümünün Kanunu aşar nitelikte olduğu sonucuna ulaşıldığından düzenlemenin iptali GEREKTİĞİ DÜŞÜNÜLMEKTEDİR.

Danıştay Savcısı Nagihan Altekin'in Düşüncesi: Dava, 5.12.2009 gün ve 27423 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 113 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin "Kullanım Süresi Geçen veya Kullanılmayacak Hale Gelen Mallara İlişkin Yüklenen KDV Hakkında Yapılacak İşlem» başlıklı (E) bölümünün iptali İSTEMİNE İLİŞKİNDİR.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin (c) bendinde; Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisinin indirilemeyeceği KURALA BAĞLANMIŞTIR.

Katma Değer Vergisi uygulamalarına ilişkin olarak yapılan düzenleme ve açıklamalara gerek duyularak çıkarılan 113 No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin "Kullanım Süresi Geçen veya Kullanılmayacak Hale Gelen Mallara İlişkin Yüklenen KDV Hakkında Yapılan İşlem" başlıklı (E) bölümünde; Gelir idaresi Başkanlığına intikal eden olaylardan; mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin olarak stoklarında mevcut olan ancak kullanım süresi geçen veya bir başka nedenle kullanılmayacak durumda olan malların, ilgili mevzuat uyarınca teşkil eden resmi komisyonlar veya Takdir Komisyonu huzurunda imha edilmesi durumunda, bu mallara ilişkin yüklenen KDV'nin indirilip indirilemeyeceği hususunda tereddüte düşüldüğü anlaşılmış, KDV Kanununun (30/c) maddesinde; deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmış, bu hüküm uyarınca, kullanım süresi geçen veya bir başka biçimde kullanılmayacak hale gelen ve imha edilen

mallar, zayi olan mal mahiyetinde olduğundan mükelleflerce bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılması da mümkün bulunmadığı, bu çerçevede, zayi olan mallara ait yüklenilen ve daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin, imha tarihini kapsayan vergilendirme dönemine ait 1 No'lu KDV Beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırına dahil edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması GEREKTİĞİ BELİRTİLMİŞTİR.

Olayda, kozmetik alanında faaliyet gösteren davacının stoklarda yer alan ve değerini tamamen kaybetmiş ürünlerin takdir komisyonu kararı ve noter gözetiminde imha edilmesinin zayi olan mal kapsamında değil fire olarak değerlendirilmesi gerektiği ileri sürülmekte ise de; zayi kelimesinin anlamı; işe yaramaz, kayıp, yok olmuş olarak tanımlanmış olup, değerini tamamen kaybetmiş ürünlerin imha edilmesi durumunun zayi kapsamında bulunması karşısında iptali istenilen Genel Tebliğde hukuka aykırılık BULUNMADIĞI ANLAŞILMAKTADIR.

Açıklanan nedenlerle, dava konusu 113 sıra No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğin (E) bölümünün iptali istemiyle açılan davanın reddi GEREKTİĞİ DÜŞÜNÜLMEKTEDİR. (DANIŞTAY Dördüncü Dairesi E:2010/792, K:2011/899)

### **3.5.2 Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı**

İstem Özet : Dava, 5.12.2009 gün ve 27423 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 113 sayılı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğ'nin «Kullanım Süresi Geçen veya Kullanılmayacak Hale Gelen Mallara İlişkin Yüklenilen KDV Hakkında Yapılacak İşlem» başlıklı «E» bölümünün iptali ile söz konusu düzenleme uyarınca davacı tarafından ihtirazi kayıtla verilen Mart 2007 vergilendirme dönemine ilişkin katma değer vergisi beyannamesi üzerinden tahakkuk eden verginin kaldırılması İSTEMİYLE AÇILMIŞTIR.

Davayı inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesi, 27.5.2014 günlü ve E:2010/9355, K:2014/3900 sa-

yılı kararıyla; KDV Kanununun (30/c) maddesinde; deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı'nın hükme bağlandığı, bu hüküm uyarınca, kullanım süresi geçen veya bir başka biçimde kullanılmayacak hale gelen ve imha edilen mallar, zayi olan mal mahiyetinde olduğundan mükelleflerce bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılmasının da mümkün bulunmadığı, bu çerçevede, zayi olan mallara ait yüklenilen ve daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin, imha tarihini kapsayan vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırına dahil edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerektiği" açıklamasına yer verildiği, davacı tarafından, İdarenin önceki uygulamalarında kullanım süresi geçen veya bir başka biçimde kullanılmayacak hale gelip takdir komisyonu nezdinde imha edilen malların zayi mal olarak kabul edilmediği ve bu mallara ait katma değer vergisinin indirim konusu yapıldığı, kaldı ki kullanım süresi geçen veya bir başka biçimde kullanılmayacak hale gelen emtianın zayi mal olarak nitelendirilemeyeceği, bu nedenle, Mart 2007 dönemi katma değer vergisi beyannamesinin de ihtirazi kayıtla verildiği, düzenlemenin açıkça Kanuna aykırı olduğu ileri sürülerek 113 sayılı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğ'nin "Kullanım Süresi Geçen veya Kullanılmayacak Hale Gelen Mallara İlişkin Yüklenilen KDV Hakkında Yapılacak İşlem" başlıklı "E" bölümüyle ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine düzenlenen tahakkuk fişinin iptalinin istendiği, iptali istenen düzenlemede uyuşmazlığın özünün, kullanım süresi geçen veya bir başka biçimde kullanılmayacak hale gelen ve ilgili mevzuat uyarınca teşkil edilen resmi komisyonlar veya takdir komisyonu huzurunda imha edilen malların zayi mal olarak nitelendirip nitelendirilmeyeceğine ilişkin olduğu, vergi kanunlarında zayi olan mal veya zayi olma kavramlarının ne anlama geldiği hususunda

bir açıklamaya yer verilmediğinden zayi olmanın kelime anlamının ortaya konulması gerektiği, “Zayi” kelimesinin sözlükteki anlamının kaybolma, yitme, kayıp, yok olmuş, elden çıkmış, mahvolmuş olarak tanımlandığı, zayi olmanın yitmek, kaybolmak olarak tarif edildiği, bu itibarla, sebebi ne olursa olsun ilgili mevzuat uyarınca teşkil edilen resmi komisyonlar veya takdir komisyonu huzurunda imha edilen malların yitip gittiği ve yok olduğunun açık olduğu, öte yandan, İdarenin önceki uygulamalarının aksi yönde olmasının uyumsuzluk konusu malların nitelendirilmesinde herhangi bir hukuki etkisinin olmayacağı; bu nedenle, Genel Tebliğin dava konusu edilen bölümünde ve bu düzenlemeye göre ihtirazi kayıtlarla verilen beyanname üzerinden yapılan tahakkuk işleminde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle DAVAYI REDDETMEŞTİR.

Davacı tarafından, eksik incelemeyle hüküm kurulduğu, Tebliğin dava konusu edilen kısmının Anayasa'nın 73'üncü maddesine aykırı olduğu, bir malın zayi olması için sahibinin iradesi dışında yitirilmesi gerektiği, takdir komisyonu tarafından imha edilen malların zayi olmadığı ileri sürülerek kararın BOZULMASI İSTENMİŞTİR.

Savunmanın Özeti: Vergi idareleri tarafından istemin reddi GEREKTİĞİ SAVUNULMUŞTUR.

Danıştay Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmediğinden istemin reddi GEREKTİĞİ DÜŞÜNÜLMEKTEDİR.

Dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçesi yukarıda açıklanan Danıştay Dördüncü Dairesinin 27.5.2014 günlü ve E:2010/9355, K:2014/3900 sayılı kararı, aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle Kurulumuzca da uygun bulunmuş ve temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, kararın bozulmasını gerektirecek DURUMDA GÖRÜLMEMİŞTİR. (DANIŞTAY Vergi Dava Daireleri Kurulu, E:2014/955, K: 2014/1159)

#### 4. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununda İndirimi Kabul Edilmeyen Giderlere İlişkin Ödenen KDV:

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30/d bendinde; “*Gelir ve Kurumlar vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderlere ilişkin ödenen katma değer vergisinin*” vergiye tabi işlemler üzerinden ödenen hesaplanan vergiden indirilemeyeceği belirtilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 41. Maddesi ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11. Maddesinde Kanunen Kabul Edilmeyen giderler sayılmıştır. Bunlara ilişkin giderler kanunen kabul edilmeyen bir gider olduğundan giderlerin yapılması sırasında ödenen Katma Değer Vergisinin indirim konusu yapılma imkânı bulunmamaktadır.

Bu itibarla GVK 41 ve KVK 11. Madde sayılan kanunen kabul edilmeyen giderlerden ve işle illiyet bağı bulunmayan veya işletme sahibinin özel tüketimine yönelik harcamalar olan vs. giderlere ilişkin belgelerde gösterilen KDV indirim konusu yapılamayacak tüketici veya işletme sahibinin üzerinde kalacaktır. (1 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği) KDV Kanunu madde 30/d bendinin ilgili madde de yer alan diğer bentlerden farklı olarak Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin olduğu için indirilemeyen KDV'nin gider ya da maliyet unsuru olarak dikkate alınma imkânı bulunmamaktadır.

#### Örnek: (İndirimi kabul edilmeyen gider dolayısıyla ödenen KDV)

- a) İşletme sahibi, 10.07.2012 tarihinde 5 günlüğüne Antalya'da düzenlenen iş toplantısına katılmıştır. Tatil amaçlı olarak eşini de yanında götürerek işletme sahibinin konaklama bedeli olarak kişi başı ödediği 5 günlük tutar 10.000 TL'dir. (KDV hariç) İşletme konaklama bedelinin tamamını gider olarak kayıtlarına intikal ettirmiştir.

b) İşletme nezdinde yapılan bir vergi incelemesi esnasında, kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen eş ikamet giderlerinin kazancın tespitinde indirim konusu yapıldığı, ödenen KDV'nin de vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladığı KDV'den indirildiği 05.06.2014 tarihinde tespit edilmiştir.

İşletmenin yaptığı kayıt :

|                             |        |
|-----------------------------|--------|
| -----../07/2012-----        |        |
| 770-Genel Yönetim Giderleri | 60.000 |
| 191-İndirilecek KDV         | 10.800 |
| 100 Kasa                    | 70.800 |
| Konaklama bedeli            |        |
| .....                       |        |

GVK'nın 40'ıncı maddesinin 1'inci fıkrasının (4) numaralı bendi gereğince; işle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektirdiği süreye maksur olmak şartıyla) kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Ancak işletme sahibinin eşi tatil amaçlı konaklama yaptığı için eşe isabet eden konaklama bedelinin dönem kazancından indirilmesi mümkün değildir.

Vergi incelemesi sırasında ortaya çıkan ve işletme hakkında önerilen tarhiyat ve cezalar aşağıdaki gibidir:

|                                      | Vergi Aslı | Vergi Ziyai |
|--------------------------------------|------------|-------------|
| Kurumlar Vergisi (2012 hesap dönemi) | 6.000 TL   | 6.000 TL    |
| Katma Değer Vergisi (2012/Temmuz)    | 5.400 TL   | 5.400 TL    |

İşletmenin tarhiyat öncesi uzlaşma talebi bulunmamaktadır. Vergi Dairesi tarafından düzenlenen vergi ceza ihbarnamesi, işletmeye 15.08.2014 tarihinde

tebliğ edilmiştir. İşletme tarh edilen vergi ve kesilen cezaya karşı 20.08.2014 tarihinde dava açmıştır. Vergi Mahkemesinin tarhiyatı ve cezayı onama kararı, 10.09.2015 tarihinde mükellef kurumun bağlı olduğu vergi dairesine ulaştırılmıştır. Bu karar üzerine düzenlenen 2 No.lu Vergi ve Ceza İhbarnamesi 17.09.2015 tarihinde işletmeye tebliğ edilmiştir. İşletme itiraz/temyiz başvurusu yapmamıştır.

Gecikme faizi, normal vade tarihinden vergi mahkemesi kararının vergi dairesine tebliğ edildiği tarihe kadar hesaplanacaktır. (VUK md. 112) Ay kesirleri dikkate alınmayacaktır.

#### Kurumlar Vergisi Gecikme Faizi:

Normal Vade Tarihi : 30.04.2013

Tarhiyatın Tahakkuk Tarihi : 10.09.2015

Ay kesirleri dikkate alınmayacağından geçen süre 28 ay'dır.

Gecikme Faizi = (%1,40 \* 28 ay) \* 6.000 TL = 2.352 TL

#### Katma Değer Vergisi Gecikme Faizi :

Normal Vade Tarihi : 26.08.2012

Tarhiyatın Tahakkuk Tarihi : 10.09.2015

Ay kesirleri dikkate alınmayacağından geçen süre 36 ay'dır.

Gecikme Faizi = (%1,40\* 36 ay) \* 5.400 TL = 2.721,6 TL

|   |           |
|---|-----------|
| -----../07/2012-----                    |           |
| 131- Ortaklardan Alacaklar              | 19.400,00 |
| 689-Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar | 16.473,60 |

01-Kanunen Kabul Edilmeyen Gider

001-Vergi Ziyai.....11.400,00

002-Gecikme Faizi.....5.073,6

|                                  |           |
|----------------------------------|-----------|
| 570-Geçmiş Yıl Karları           | 8.000,00  |
| 360- Ödenecek Vergi ve Fonlar    | 11.400,00 |
| 01-Kurumlar Vergisi...           | 6.000,00  |
| 02-KDV.....                      | 5.400,00  |
| 369-Ödenecek Diğer Yükümlülükler | 16.473,6  |
| 01-Vergi Ziyalı.....             | 11.400    |
| 02-Gecikme Faizi.....            | 5.073,6   |

İşletmenin bu vergi ve cezaları, 2 No.lu Vergi ve Ceza İhbarnamesinin işletmeye tebliğ (17.09.2015) tarihinden itibaren 1 ay içinde ödemesi gerekmektedir. (Sargül , 2017:322-325)

## 5. İthalde Alınan KDV Açısından Değerlendirme:

KDV'de istisnalar Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11-17. ile söz konusu Kanun'un geçici maddelerinde düzenlenmiştir. İthalat işlemlerinde Gümrük Kanununa izafen vergiyi doğuran olay; yapılan işlem sonucunda gümrük vergisinin ödenmesi işleminin başlamasıdır. Ancak gümrük vergisinin sıfır olarak addedildiği veyahut da gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili ile vergiyi doğuran olay başlamaktadır. (Şenyüz,2005:405) 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/a maddesine göre; vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilen işlemlerle ilgili satın alınan mal ve hizmetlere ödenen KDV'nin mükellef tarafından indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir. İşte bu düzenleme istisna için ilk ayrımı ifade etmektedir. 32. madde ise tam istisna niteliğini belirleyecektir.

Kanun'un 32. maddesinde; *"Bu Kanunun 11, 13, 14 ve 15 inci maddeleri ile 17 nci maddenin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer*

*Vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, Maliye Bakanlığınca, tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur."* ifadesine yer verilerek suretiyle Kanun'un 30/a hükmüne istisna getirilmiştir.

İstisnaların indirimi konusunda getirilen bu uygulama farklılığı, Katma Değer Vergisinde istisnaların tam istisna ve kısmi istisna olarak ikiye ayrılması sonucunu doğurmaktadır.

Buna göre; İhracat İstisnası (Madde 11), Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna (Madde 13), Taşımacılık İstisnası (Madde 14), Diplomatik İstisna (Madde 15) ve Engelliler İçin Üretilen Araç, Gereç ve Bilgisayar Programları (17/4-s) Tam İstisna olarak değerlendirilecek ve bu kapsamda işlem yapan mükellefler mal alımları nedeniyle yükledikleri vergileri, 32. madde kapsamında indirim konusu yapabilecek hatta indiremedikleri KDV'yi iade olarak alabileceklerdir.

Belirtilen düzenlemeler dışındaki tüm istisnalar Kısmi İstisna kapsamında olacak ve bu kapsamda işlem yapan mükellefler, bu işlemler nedeniyle yükledikleri KDV'yi, Kanun'un 30/a maddesi uyarınca indirim konusu yapamayacaklardır. Daha önceki dönemlerde indirim konusu yapılmış ise teslim yapılan dönemde KDV Beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" başlıklı satırına yazılıp beyan edilecektir. İndirim konusu yapılamayan KDV bu mükellefler tarafından harcamanın niteliğine göre gider ya da maliyet olarak dikkate alınabilecektir.

Açıklamalardan anlaşılacağı üzere kısmi istisnada işlemin bir yönü ile KDV arındırılması yapılmakta, yüklenim yönünde ise indirime izin verilmeyerek gelir ve kurumlar vergisi matrahına esas gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması sağlanmaktadır.

Tam istisna uygulamasında işlemin iki yönü ile KDV arındırılması yönünde düzenleme yer almaktadır. Bir taraftan teslim ya da ifa sırasında KDV hesaplanmamaktadır, diğer taraftan yüklenilen KDV'nin indirimine ya da iadesine imkan tanınmaktadır.(Kaya-Ayluçtarhan,2011)

İthalatın, KDVK madde 16 (İthalat İstisnası) kapsamı dışında yani normal yollardan yapılması durumunda ise KDVK madde 30 (İndirilemeyecek KDV) bağlamında indirilememe durumu ile karşılaşılacaktır.

## Sonuç

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 58. Maddesinde mükelleflerce indirilecek KDV'nin, Gelir veya Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınamaz hükmü bulunmaktadır. Yani yüklenilen (İndirilecek) Katma Değer Vergisi gider ya da maliyet kaydedilemez. Bu maddenin mefumu muhalifinden indirilemeyecek KDV'nin gider ya da maliyet unsuru olarak dikkate alınabileceği çıkmaktadır. Mükellefler 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30. Maddesinin a, b, c ve d Bentlerinin dışında alış vesikalarında gösterilen KDV'yi gider ya da maliyet unsuru olarak dikkate alamayacaklardır. Ayrıca; 30. Maddenin d bendinde yer alan "Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirim kabul edilemeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV" indirim konusu yapılamadığı gibi gider ya da maliyet unsuru olarak da dikkate alınmamaktadır.

Mal ve hizmet bedelinin ilgili kanunlar gereğince safi kazancın tespitinde doğrudan gider olarak dikkate alınabileceği hallerde indirilemeyecek KDV gider olarak yazılacaktır. Mal bedelinin gider olarak değil; Vergi Usul Kanunu'na göre amortisman tabi tutulduğu ya da maliyete ilavesinin zorunlu olduğu durumlarda indirilemeyecek KDV maliyet unsuru olarak değerlendirilecektir. Bu kapsamda gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alacağımız

KDV'de "işin mahiyeti" kavramı büyük önem taşımaktadır. Bu kavramdan yola çıkarak işin mahiyeti tespit edilmeli ve ilgili kanunlar bazındaki düzenlemeler dikkate alınarak giderleştirme veya maliyete intikal ettirilme durumu sağlanmalıdır. İndirilemeyecek KDV koşullarının sonradan oluşması durumunda ise indirimin iptali ile birlikte söz konusu tutar, gider veya maliyet hesaplarına kaydedilecektir.

## Kaynakça

- 1 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Uygulama Tebliği.
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu.
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.
- Akyol, M. (2013). Katma Değer Vergisinin Gider veya Maliyet Unsuru Olarak Dikkate Alındığı Haller . *Vergi Dünyası*.
- DANIŞTAY Dördüncü Dairesi 23.02.2011 tarih ve E:2010/792, K:2011/899 sayılı kararı.
- DANIŞTAY Vergi Dava Daireleri Kurulu 26.11.2014 tarih ve E:2014/955, K: 2014/1159 sayılı kararı.
- GİB 23.06.2010 tarih ve KDV-57 / 2010 -5 sayılı Sirküleri.
- Kaya S. ve Ayluçtarhan A.(2011). 250 Soruda İthalatta KDV . *İstanbul Ticaret Odası Yayınları*.
- Kızılot, Ş. (1998). Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Cilt 2, *Yaklaşım*, Ankara.
- Kızılot, Ş. , Şenyüz D. , Taş M. , Dönmez R. (2007). Vergi Hukuku. *Yaklaşım*, Ankara.
- Maç M., KDV-(e-kitap), <http://www.bdodenet.com.tr/vergikdv>, Erişim Tarihi:29.09.2017.
- Oktar, K. (2009). 5904 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Dahil 100 Soruda KDV . *Maliye ve Hukuk*, Ankara.
- Öğrendik G. (2006). İndirilemeyecek KDV'nin Hangi Hallerde Gider, Maliyet veya Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Olarak Dikkate Alınacağı ve Özellik Arz Eden Durumlar, Öneriler. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Ankara.
- Sarıgül, S. (2016). Vergisel Yönleriyle Genel Muhasebe. *Vergi Müfettişleri Derneği*, Ankara.
- Sarıgül, S. (2017). Vergisel Yönleriyle Genel Muhasebe. *Vergi Müfettişleri Derneği*, Ankara.
- Şenyüz, D. (2005). Türk Vergi Sistemi. *Yaklaşım*, Ankara.
- Tosuner M. ve Arıkan Z. (2012) , Türk Vergi Sistemi, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, İzmir.
- Tuna, S. (2012). Vergi Muhasebesi ve Uygulamaları. *Türkmen Kitapevi*.