



Metin EREN(*)

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU'NDA İNDİRİM KONUSU YAPILAMAYAN ÖZELLİKLİ DURUMLAR

*SPECIAL ISSUES THAT CANNOT
BE SUBJECT TO DEDUCTION
ACCORDING TO THE VALUE
ADDED TAX LAW*



Ömer ŞİŞMAN(**)

ÖZET

Günümüzün en gelişmiş dolaylı vergisi olan Katma Değer Vergisini (KDV), diğer dolaylı vergilerden ayıran en temel özellik KDV'nin indirim sistemine sahip olmasıdır. Bu sistem ile bir mal veya hizmetin üretimi ya da ithali aşamasından nihai tüketiciye kadar olan tüm aşamalarda KDV alınmakta, her aşamada hesaplanan KDV'den, bir önceki aşamada ödenen KDV indirilerek, bakiyesi, o aşamada yaratılan katma değer vergilendirilmesinin karşılığı olarak vergi dairesine intikal ettirilmektedir. KDV sisteminde mükellefin rolü, üretim ve dağıtım kademeleri içinde verginin tahsiline, indirimlerin yapılmasına, beyan edilmesine ve ödenmesine aracılık etmektir. Bu açıdan indirim, mükellefiyete bağlı bir görev ve haktır. Ancak, bazen kanun hükümleri gereği KDV sistemindeki birtakım özellikli durumlar nedeniyle bu indirim hakkından yararlanılamamaktadır. İndirilemeyen bu KDV'ler ise, gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilmektedir. Ancak, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları uyarınca indirimi kabul edilmeyen giderler nedeniyle yüklenilen KDV ise, kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: KDV, indirim mekanizması, binek otomobil, zayi mal, değeri düşük mal, fire, kanunen kabul edilmeyen gider

ABSTRACT

The most essential feature that differentiates value added tax (hereinafter VAT), today's most developed indirect tax, from other indirect taxes is that the former has a simple deduction mechanism. By way of this deduction system, VAT is collected at every stage, from production or import of a product

(*) Vergi Müfettişi

(**) Vergi Müfettiş Yardımcısı

or service to the very end-customer phase, and VAT that has been calculated at each stage is deducted from that is to be imposed at the next stage; ultimately the difference between these two amounts is remitted to the tax office by the manufacturer. The role of taxpayer in the VAT deduction system is to act as an intermediary for collection, deduction and declaration of VAT at each production and distribution stages. From this perspective, deduction is a duty and right attached to taxpayer liability. Nevertheless, due to certain speciality conditions created by law rules, taxpayers sometimes cannot benefit from the deduction right. Non-deductible VATs, on the other hand, can be taken into account as an expense or a cost element in calculation of income or corporate tax base as long as the Income Tax Law and Corporate Tax Law allows to do so. If not, in that case non-deductible VATs will be considered as non-deductible expenses or costs for the Income and Corporate Tax Laws too.

Key Words: VAT, deduction mechanism, passenger car, damaged goods, depreciated goods, loss, legally non-deductible expenses

1- GİRİŞ

Ülkemizde, katma değer üzerinden alınan KDV vergisi **01.01.1985** tarihinden itibaren uygulanmaktadır. Katma Değer Vergisi'ni diğer vergilerden ayıran en temel özellik, indirim esasına dayanmasıdır. İndirim esasının özelliği ise, mükelleflerin yapmış oldukları alım ile giderler nedeniyle ödedikleri (indirilecek) KDV'nin, yine mükelleflerin yaptıkları satışlar üzerinden hesaplanan KDV'den indirilmesi esasına dayanmasıdır.

3065 sayılı KDV Kanunu'nun "**Vergi İndirimi**" başlıklı **29.** maddesinin **1.** fıkrasında, "**Mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin olarak yükledikleri KDV'leri indirim konusu yapabilecekleri**" 2. fıkrasında ise "**Bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamının mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla olduğu takdirde aradaki farkın sonraki dönemlere devrolunacağı ve iade edilmeyeceği**" ve aynı Kanunun **58.** maddesinde "**Mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilemez**" hükümlerine yer verilmiştir.

Ancak, yapılan teslim ve hizmetlerin vergiden istisna edilmiş olması, vergiye tabi olmaması ve yüklenilen (indirilecek) vergilere göre daha düşük oranda vergilendirme yapılması gibi nedenlerle yüklenilen ancak indirim mekanizmasının işlemediği durumlar söz konusudur. İşte bu tip durumlarda indirim mekânizması gerçek işlevini yerine getirememektedir. KDV Kanununun **30.** maddesinde **4** bent halinde sayılan ve indirim mekanizması ile indirilemeyen bu vergiler mükellefler tarafından gider ve maliyete atılmak suretiyle vergisel yönden kayıptan arındırılabilir.

Bu çalışmada, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisinden indirilemeyecek KDV'lerin neler olduğu ve mükelleflerin karşılaştıkları bu gibi durumlarda vergisel açıdan neler yapmaları gerektiği üzerine açıklamalar yapılmaya çalışılacaktır.

2- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNA GÖRE İNDİRİLEMİYECİK KATMA DEĞER VERGİLERİ

2.1- Vergiye Tabi Olmayan Malların Teslimi ve Hizmet İfası İle İlgili Alış Vesikalarında Yüklenilen KDV

KDV indiriminden yararlanabilmek için, işletme için girdi teşkil eden vergiye tabi bir işlemin yapılmış olması gerekmektedir. Başka bir anlatımla, işletmeye yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla

hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV'nin bulunması halinde, indirilecek KDV mevcut olacaktır.

KDV mükelleflerinin tüm mal teslim ve hizmet ifaları verginin kapsamına girmektedir. Vergiye tabi olmayan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında **“yanlışlıkla bile olsa-gösterilen KDV”**nin indirim konusu yapılması mümkün değildir. KDV indirim hakkı mükellefiyet ile sıkı sıkıya bağlı olan bir hak olduğundan, mükellef olmayanların ya da mükellef olmakla beraber mükellefiyeti ile ilgisi bulunmayan faaliyetleri olan kişilerin, mal ve hizmet alımları nedeniyle ödedikleri KDV'yi indirmeleri mümkün değildir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun **1/1.** maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu belirtilmektedir. Türkiye'de yapılmasından ne anlaşılması gerektiği ise aynı kanunun **6'n**cı maddesinde **“Türkiye'de yapılmasının, malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması”** şeklinde ifade etmiştir. Bu madde hükmüne göre bir işlemin KDV'ye tabi olması için bu şartlardan en az birini ihtiva etmesi gerekmektedir. Örneğin;

- Türkiye'de mükellef olan yeminli mali müşavirin, Türkiye'ye yatırım yapmak isteyen yabancı bir şirkete yurt dışında mali danışmanlık hizmeti vermesi,
- Türkiye'de mukim bir kimsenin, Pakistan'dan temin ettiği hammaddeyi Türk gümrük sınırlarından geçirmeksizin başka bir ülkeye göndermesi,
- Türk inşaat firmasının yurtdışında köprü inşaatı yapması,
- Türkiye'de KDV mükellefi olan bir firmanın yabancı bir ülkede yer alan fabrikasında üretilen malların yurt dışında satışı,
- Yurt dışındaki havayolu 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, gibi işlemler KDV'nin konusuna girmediğinden bu faaliyetler neticesinde yüklenilen bir KDV olmayacak netice itibarıyla indirimden bahsedilmeyecektir.

2.2- Vergiden İstisna Olan İşlemler Neticesinde Yüklenilen KDV

Mükelleflerce yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarından bazıları sosyal, askeri, kültürel vb. amaçlarla Katma Değer Vergisi kanunun ilgili maddelerinde vergiden istisna tutulmuştur. Katma değer vergisinden istisna olan bu işlemler (**kısmi istisnalar**) neticesinde yüklenilen verginin de kanunun **30/a** bendi gereğince hesaplanan vergiden indirimi mümkün değildir. Yani, teslimi ve ifası katma değer vergisinden istisna edilmiş işlemlere ilişkin olarak alış ve gider belgelerinde gösterilen katma değer vergisinde de indirim mekanizması işletilmeyecektir. Bu yasaklayıcı hükmün istisnasını **32.** madde oluşturmaktadır.

Kısmi istisnalarda mal yada hizmet alımı sırasında indirimler arasına alınan KDV tutarının, işlemin vergiden istisna şekilde teslimini müteakip indirimler arasından çıkarıp Katma Değer Vergisi Beyanamesi üzerinde ilave Edilecek KDV satırına yazılması suretiyle düzeltilmesi yoluna gidilecektir. Bu şekilde düzeltilen KDV, kanunun 58. madde hükmü gereğince gider yazılması gerekmektedir.

Söz konusu 32. madde **“Bu Kanun'un 11, 13, 14, 15. maddeleri ile 17. maddesinin (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 ve Gümrük Bakanlığına tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur” demek suretiyle bahsedilen istisnalar neticesinde yüklenen vergilerin indirim söz konusu olabileceğini hatta indirimle telafi edilemeyen bu vergi yükünün iadeye konu olabileceğini belirtmektedir. Bu şekliyle Kanun’un **11, 13, 14, 15, 17-4/s** maddelerindeki istisnalar fiiliyatta **tam istisnalar** olarak adlandırılmaktadır.

KDVK mad. **17/4-c, 17/4-r (kısmi olarak), 17/4-t, geçici 12 ve geçici 23.** maddeleri gereğince istisna edilmiş işlemler neticesinde yüklenen vergiler de indirilebilmektedir. Fakat bu istisna türünde tam istisnaların aksine indirilemeyen verginin iadesi söz konusu değildir. Dikkat edilirse bu istisna türü ne kısmi istisnalar kadar katı ne de tam istisnalar kadar esnek bir yapıda değildir bu yüzden mali literatürde **karma istisnalar** olarak adlandırılmaktadır.

KDV Kanununun **17.** maddesinde, kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar, sosyal amaç taşıyan istisnalar, askeri amaç taşıyan istisnalar ile diğer istisnalar öngörülmüştür. Bu işlemlerle ilgili olarak alışı belgelerinde gösterilen vergiler indirim konusu yapılamayacaktır. Bu vergiler duruma göre, ya maliyete intikal ettirilecek ya da gider yazılacaktır.

KDV Kanununun **(17/4-e)** maddesinde **5766** sayılı Kanunun **(12/a)** maddesi ile değişiklik yapılarak sigorta araçlarının sigorta şirketlerine yaptığı sigorta muamelelerine ilişkin hizmetler KDV’den istisna edilmiştir. Ayrıca, bu istisna kapsamındaki hizmetlerle ilgili olarak yüklenen KDV, KDV Kanununun **(30/a)** maddesine göre indirim konusu yapılmayacak, işin niteliğine göre gider, maliyet veya kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. İstisna kapsamına giren işlemlerle istisna kapsamına girmeyen işlemlerin birlikte yapıyor olması halinde, istisna kapsamına giren işlemler nedeniyle yüklenen KDV’nin aynı şekilde gider, maliyet veya kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacağı tabiidir.

Vergiden istisna edilmiş bulunan mal ve hizmetlerin işletme dışından alınması yerine, işletme içinde üretilmesi de söz konusu olabilir. Bu takdirde, üretilen bu malların ve hizmetlerin üretilmesi sırasında bu mal ve hizmetlerin bünyesi içinde kullanılan mal ve hizmetlerin KDV’ye tabi bulunması mümkündür. Bu şekilde vergiden istisna edilmiş bulunan mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV’nin, KDV Kanununun 30. maddesi uyarınca, hesaplanan KDV’den indirilmesi mümkün değildir.¹

Örneğin;

- **Kanunun 17/1. maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenen vergiler indirim konusu yapılamayacaktır. Bu kapsamda, Sağlık Bakanlığına bağışlanacak hastanelerin veya Milli Eğitim Bakanlığına bağışlanacak okulların inşası nedeniyle yüklenen KDV veya kamu menfaatine yararlı bir derneğe, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakfa yapılan aynı bağışlarla ilgili yüklenen katma değer vergisinin indirim konusu yapılması mümkün değildir.**
- **Tarım Müdürlükleri Döner Sermaye İşletmeleri veya Tarımsal Kalkınma Kooperatifleri tarafından tarımı yaymak, ıslah ve teşvik amacıyla zirai araştırmalar, arazi ıslah çalışmaları yapılması; tohumluk, fidan, damızlık hayvan teslimleri Kanunun 17/1-a maddesi gereğince KDV den istisna olduğundan bu teslimlerle ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu ürünlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisinin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.**

¹ Kolğu Necat, İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi, Çevrimiçi: <http://www.dengeymm.com.tr/makaleler/menu/195> Erişim Tarihi: 20.10.2013.

- Kamu menfaatine yararlı bir derneğe ait sağlık biriminin katma değer vergisinden müstesna olan sağlık hizmeti ifaları ile ilgili olarak yüklenmiş olduğu KDV indirim konusu yapılamayacaktır.
- Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösterenler tarafından verilen bazı yazılım hizmetleri dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi, ürettikleri yazılımı Türkiye’de satmaları kaydıyla indirim konusu yapılmayacaktır. Ancak, söz konusu yazılım hizmetinin yurt dışındaki bir müşteriye verilmesi halinde KDV Kanunun 11 ve 12. maddeleri kapsamında KDV istisnası uygulanacak, Kanunun 32. maddesine göre bu işlem nedeniyle yüklenilen KDV indirim konusu yapılabilecek, indirilemeyen KDV ise iade edilebilecektir.
- 2863 sayılı Kanun kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının rölöve, restorasyon ve restitüsyon projelendirmelerinden yararlananlara verilen mimarlık hizmetleri ile projelerin uygulanması kapsamında yapılacak teslimler KDV den istisna olup, istisna kapsamına giren işlemleri yapanların bu işlemler nedeniyle yüklendikleri katma değer vergisini indirim konusu yapması mümkün bulunmamaktadır.
- Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimi katma değer vergisinden istisna olduğundan bu teslimler nedeniyle yüklenilen vergiler de indirim konusu yapılamaz.²

2.3- Binek Otomobil Alımında Yüklenilen KDV

2.3.1- Binek Otomobil Kavramı

Katma Değer Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Motorlu Taşıtlar Kanunlarında binek otomobiller ile ilgili olarak bazı düzenlemeler yer almasına karşın, binek otomobil hakkında net bir tanımlama yapılmamıştır. Motorlu Taşıtlar Kanununun 2. maddesinde **Otomobil: “Yapısı itibarıyla, sürücüsü dahil en çok sekiz oturma yeri olan ve insan taşımak için imal edilmiş bulunan motorlu araçtır.”** şeklinde bir tanımlamaya yer verilmiştir.

Öte yandan, **87.03** pozisyonunda yer alan eşyaların tanımına ilişkin olarak, 2 ve 8 seri no’lu Gümrük Vergisi Genel Tebliğlerinde açıklamalar yapılmıştır. Gümrük Vergisi Genel Tebliğlerinde yapılan bu açıklamalara göre; “**Binek oto: 1+1, 1+3, 1+4 veya 1+7** koltuklu, şoför ve öndeki yolcunun arkasındaki kısımda emniyet kemerleri veya emniyet kemeri montajı için tertibat, koltuk ve emniyet ekipmanı montajı için sabit tertibat, aracın iç kısmının her tarafında, araçların yolcu bölümlerinde yer alan konfor özellikleri ve iç döşemeleri (örn. yer kaplamaları, havalandırma, iç aydınlatma, küllükler), iki yan panel boyunca arka camları bulunan (En arkada yük bölümünün sağ ve sol taraflarında cam bulunsun bulunmasın); şoför ve öndeki yolcuların bölümü ile insan veya eşya taşınması için kullanılan arka bölüm arasında sabit bir panel veya bariyer bulunmayan kapalı kasa motorlu taşıtlar **87.03** pozisyonunda yer almakta olup, binek otomobiller olarak değerlendirilmektedir. **87.03** pozisyonunda tanımlanan binek otomobiller ve esas itibarıyla insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (**87.02 pozisyonuna girenler hariç**) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil) hem insan hem eşya taşıyabilen

² Turan Süleyman, İndirilemeyecek Katma Değer Vergisinde Yapılan Son Düzenlemeler, 2010, Çevrimiçi: http://www.alomalive.com/2010/suleyman_turan_indirilemeyecek_kdv.htm Erişim Tarihi: 20.10.2013.

motorlu araçlar gibi “çok amaçlı araçları” kapsamaktadır.³ Ayrıca, 54 sayılı KDV Sirküleri’nde de belirtildiği üzere binek otomobilleri Türk Gümrük Tarife Cetvelinin, Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonuna 87.03 pozisyonundaki araçlar binek otomobil kapsamında göre değerlendirilmektedir.⁴ Aynı cetvelin 87.04 tarife pozisyonundaki araçlar ise yük taşımaya mahsus motorlu araçları ifade etmektedir.

İstanbul Defterdarlığı tarafından konu hakkında 17.12.2004 tarihinde verilen 17923 sayılı özelgede; “Bir taşıtın binek otomobili benzeri olup olmadığı aracın niteliğine göre belirlenecektir. Nitelikleri itibariyle binek otomobili olarak kullanılabilecek yapıda olan panel van, kaptıkaçtı (carry-all, travel-all, jeep-station) gibi taşıtlar, binek otomobili benzeri taşıtlar olarak değerlendirilecektir. Ancak, bu araçların nitelikleri itibariyle binek otomobil olarak değil de, sadece yük taşımak amacıyla kullanılabilecek bir yapı arz etmesi durumunda, binek otomobili ve benzeri araçlar kapsamında değerlendirilmeyecektir. Örneğin, bir panelvanın sadece ön koltuklarının bulunması ve aracın arkasında koltuk ve cam bulunmaması durumunda, bu aracın binek otomobile benzediğinden söz edilemez” şeklinde görüş bildirmiştir.⁵

2.3.2- Binek Otomobil Alımında Yüklenilen KDV’nin Vergisel Durumu

3065 sayılı KDV Kanunu’nun 30/b maddesi uyarınca, (3297 sayılı Kanun’un 10. maddesiyle değişen bent) “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, hesaplanan KDV’den indirilemeyecektir.” Ancak, 18.07.1986 tarihinde yürürlüğü giren 23 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’nde belirtildiği gibi; indirim konusu yapılamayan bu vergi, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları çerçevesinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir. Gider ya da maliyet yazılma konusu ise mükellefin tercihinin bırakılmıştır. Bu uygulama binek otomobil işletmeciliği ile uğraşan mükelleflerin işletme amacı dışında satın aldıkları binek otomobiller içinde geçerlidir. Bu düzenleme ile binek otomobillerin muvazaalı bir şekilde işletmeye sokulmasını engellemek ve vergi kaybının önüne geçmek amaçlanmıştır.⁶

Kanun maddesindeki hüküm gereği, tamamen veya kısmen ana faaliyet konusu binek otomobillerinin işletilmesine dayanan **sürücü kursu, oto kiralama şirketleri ve taksi işletmesi** vb. faaliyet konularında iştigal eden mükelleflerin dışında kalan mükelleflerin aldığı binek otomobillerin yüklendikleri Katma Değer Vergilerini indirim konusu yapamayacaklardır.

Örneğin: Mükellef tarafından araç kiralama faaliyetinde kullanılmak üzere Ocak/2012 döneminde satın alınan araç nedeniyle ödenen KDV, bu dönemde aracın kiralanıp kiralanmadığına bakılmaksızın indirilebilecektir. Ancak, binek otomobili işletmeciliği ile uğraşan mükelleflerin işletme amacı dışında satın aldıkları binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV’nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Yine, otomobil kiralama şirketinin kiralama amacı dışında şirketin kendi

³ Aydın Fedai, Binek Otomobillerinde KDV Uygulamaları (Oran ve İndirim), E-Yaklaşım, Sayı: 232, Nisan 2012.

⁴ 23.06.2010 Tarih ve KDV-57/2010-5 Sayılı Katma Değer Vergisi Sirküleri/57.

⁵ Gündüz Fatih, Katma Değer Vergisi Konusunda Mükelleflerce En Çok Hata Yapılan Konular, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:102, s.224.

⁶ Yaşar Arif, Binek Otomobillerde KDV Uygulaması, E-yaklaşım, Sayı:229, Ocak 2012.

ihityacı için aldığı otomobili (*örneğin; genel müdüre tahsis edilen otomobil, bir pazarlama şirketinin satış elemanına tahsis ettiği otomobil vb.*) nedeniyle yüklenilen KDV'yi veya Oto Servis ve Ticareti yapan bir firmanın test sürüşü amacı ile aktifine kaydettiği otomobile ait KDV'yi indirim yapamayacaktır.

Nitekim Danıştay 9. Dairesi'nin 26.09.2006 tarih ve E.2005/679, K.2006/3400 sayılı kararında, **“Araba kiralama faaliyeti ile uğraşan davacı şirketin, aktifinde bulunan araçlardan bazılarını otomobil kiralama faaliyetinde kullanmaması halinde, bu otomobillerin alış faturalarında gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağına”** ilişkin vergi mahkemesi kararını onamıştır.⁷

İşletmeye ait olma kavramı, işletmenin aktifine kayıtlı ve envanterine dahil olmayı ifade eder. Binek otomobilinin işletmeye ait olabilmesi ve amortismanı tabi tutulabilmesi için, trafik ve diğer işlemlerinin de işletme adına yapılması, alış faturasının da işletme adına düzenlenmesi zorunludur.

Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.04 tarife pozisyonunda belirtilen taşıtların sonradan değişiklik yapılarak binek otomobili dönüşürülmesi durumunda, bu taşıtların iktisabında yüklenilen KDV ile binek otomobili dönüşüm nedeniyle oluşacak ÖTV farkı üzerinden hesaplanacak KDV indirim konusu yapılamayacaktır. Taşıtların alımında indirim konusu yapılan KDV ise, dönüşüm işleminin yapıldığı dönemde indirim hesaplarından çıkarılarak **“ilave edilecek KDV”** olarak beyan edilmesi gerektirir.⁸

Bu durumu bir örnekle açıklayacak olursak; Renault Kanogo veya Peugeot Partner marka tipinde ve Gümrük Tarife Cetvelinin 87.03 pozisyonunda sayılan binek otomobiller otomobilin ruhsatı alınırken ruhsata kamyonet olarak işletildiğinde, aracın KDV matrahı üzeinden %10 oranında ÖTV hesaplanırken, aynı aracı binek otomobil olarak ruhsata işletmesi durumunda ise %40'dan %80'e varan oranlarda ÖTV hesaplamak zorunda kalınmaktadır. Bu durumda işletmeler bünyelerine katacakları binek otomobilleri daha az ÖTV ödeyebilmek için Kamyonet olarak kaydetmelerine rağmen, ayrıca binek otomobil statüsünde değerlendirerek KDV'ide indirim konusu yapılmaktadır. Bu durumla karşılaşılması durumunda inceleme elemanları tarafından indirim konusu yapılan KDV'nin reddi yoluna gidilerek, mükellefleri vergi ziyai cezası ödemek durumunda bırakılmaktadır.⁹

2.3.3- Arazi Taşıtları ve Jeep'lerin alımı Nedeniyle Yüklenilen KDV

KDV Kanunu'nun 30/b maddesine göre, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV mükelleflerce indirilememektedir. Uygulamada, hummer, jeep ve arazi taşıtlarının binek otomobil olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ve bu taşıtların alımında yüklenilen KDV'nin indirilip indirilemeyeceği konusunda tereddütler bulunmaktaydı.

Ancak, konu hakkında Maliye İdaresi tarafından verilen bir özelgede; **“87.03 GTİP numarasının kapsamında yapılan değişikliğin Avrupa Birliği'nin uyguladığı Kombine Nomanklatürde yapılan deği-**

⁷ Çifçi Süleyman, İhtilaflı Hususları İle İndirilemeyecek KDV, E- Yaklaşım, Sayı:242., Şubat 2013. Çevrimiçi: <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=17098&HYPERLINK=http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=17098&arananKey=indirilemeyecek%20KDV> Erişim Tarihi : 23.10.2013

⁸ 08.08.2011 tarih ve KDVK-60/2011-1 Sayılı KDV Sirküleri.

⁹ Akın Aykut, Tüm Yönleriyle Binek Otomobil Alış ve Satışlarının Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirilmesi, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayını, Kasım-Aralık 2010, ss. 192-193.

şiklikler nedeniyle yapıldığını ve tarife değişikliğinin tamamen detaylandırma amacı taşıdığını, ayrıca bugüne kadar arazi aracı, jeep, 4X4 arazi aracı olarak bilinen 'Binek Amaçlı Taşıtlar'ın üretim ve kullanım amaçlarında bir değişiklik olmadığı, bu taşıtların binek otomobil kapsamında 87.03 pozisyonunda yer alan şoför dahil 9 veya daha az kişi kapasiteli, karayollarında kullanılan, yük ve yolcu taşıma amacı bulunmayan 'Binek Amaçlı Taşıtlar' olduğu, bu nedenle 4X4 arazi taşıtlarının alımı dolayısıyla yüklenen KDV'nin indirim konusu yapılmasının mümkün olmadığı" belirtilmiştir.¹⁰

Maliye tarafından verilen bu tarz özelgelere, arazi taşıtları ve jeep'ler binek otomobil kapsamında değerlendirilmiş ve uygulamayı bu doğrultuda yönlendirmiştir. Maliye Bakanlığı tarafından verilen bu görüşlere aykırı bir yargı kararına da bugüne kadar rastlanılmamıştır. Dolayısıyla, arazi taşıtları ve jeep'ler binek otomobil kapsamında değerlendirilmesi konusunda yargı ile maliye idaresi görüş birliği söz konusudur. Bu konuda, Danıştay 9. Dairesi'nce 2006 yılında verilen bir kararda, 4x4 jeep'ler ile arazi taşıtlarının binek otomobil kapsamında olduğu, lüks otomobil vasfındaki arazi taşıtlarının da yük taşımacılığında kullanılmayan ve insan taşıyan araçlar olmaları itibarıyla binek otomobil sınıfında değerlendirdiği ve bu taşıtların alımında yüklenen KDV'nin indirilemeyeceği belirterek terettüdlere gidermiştir.¹¹

Yargı ve İdarenin vermiş olduğu bu kararlar doğrultusunda, binek otomobili olarak değerlendirilen arazi taşıtları ve jeep'lerin alımı sırasında ödenen KDV'nin, Kanun'un **30/b** maddesine göre indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Arazi taşıtları ve jeep'lerin alımları nedeniyle indirilemeyen KDV'nin doğrudan gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkündür. Maliyete atma veya gider yazma konusunda ise mükellefin seçimlik hakkı bulunmaktadır.

2.4- Mükellef Tarafından İşin Bırakması Halinde İndirilemeyen KDV

Faaliyetlerine ilişkin olarak yüklenen vergilerin telafisinde ana yöntem, **"İndirim Esası"** sistemine dayanmasıdır. Bir vergilendirme döneminde yüklenen vergilerin, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den fazla olması halinde aradaki fark verginin indirilmek üzere sonraki dönemlere devredilmesi gerekmektedir. Ancak, işi bırakan mükelleflerin indiremedikleri KDV'yi işi bırakmaları nedeniyle indirilmek üzere sonraki döneme devretmeleri mümkün değildir. Bu nedenle, **"İndirim Esası"** yönteminin, işi bırakan mükellefler yönünden bir işlerliği bulunmamaktadır. Vergi uygulamalarının, mükelleflerin ticari faaliyetlerini sona erdirmeleri durumuna **"İş Bırakma"** denilmektedir.

Ancak bu konuda Maliye İdaresinin ve Danıştayın vermiş olduğu kararlarda, işin bırakılması durumunda mükellefler tarafından yüklendikleri ancak indirim konusu yapamadıkları KDV'lerin, işi bırakmanın iade hakkı doğuran bir işlem olmaması nedeniyle iade edilemeyeceği görüşünde birleşmişlerdir.¹²

Konu hakkında idare tarafından verilen bir Özelge'de; **"İşin terk edilmesi halinde işini terk eden mükellefler, mevcutlarını terkten önce satış vb. yollarla tasfiye ettikleri takdirde teslim bedeli üze-**

¹⁰ Altındağ Mehmet, Jeep Alımında Ödenen KDV'nin İndirilemeyeceği, Çevrimiçi: http://www.altindagymm.com.tr/tr/html/112/jeep+Aliminda+Odenen+KDV_nin+Indirilemeyecegi+ Erişim Tarihi: 20.10.2013.

¹¹ Erdem Hayrettin, Jeep Ve Arazi Taşıtı Alımında Ödenen KDV'nin İndirilemeyeceği Netleşti, Yaklaşım Dergisi, Sayı:179, Kasım 2007, Çevrimiçi: <http://huseyinust.com/konu-jeep-ve-arazi-tasiti-aliminda-odenen-kdv-nin-indirilemeyecegi-netlesti.html> Erişim Tarihi: 20.10.2013.

¹² Şibli Güneş, İndirilemeyecek KDV'lerde Özellikli Durumlar, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:106, Temmuz-Ağustos 2011.

rinden, mevcutlar tasfiye edilmemişse, işletmeden çekiş göstererek KDV Kanunu'nun 3/a maddesi gereğince emsal bedeli üzerinden vergi hesaplayıp beyan etmek zorundadırlar. Hesaplanan bu vergilere rağmen indirilemeyen kısım kalırsa, indirilemeyen KDV'nin iadesi söz konusu olmayacaktır." şeklinde görüş bildirilmiştir.

Danıştay ise, *"KDV Kanunu'na göre iadenin ancak Kanun'un 32. maddesinde sayılan tam istisnalar ile 29/2. maddesinde belirtilen teslimler nedeniyle yapılabileceği, faaliyetin terkinin iade hakkı doğuran bir işlem olmaması nedeniyle indirilemeyen verginin iadesine kanunen imkan bulunmadığı"* görüşündedir.

Yukarıda da ifadelerden de anlaşılacağı üzere, yüklenip indirilemeyen vergilerin faaliyetini terk eden mükelleflerce bir daha indirim konusu yapılması veya indirilemeyen vergilerin bu mükelleflere iadesi mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, geriye sadece, indirilemeyen bu vergilerin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı hususu kalmaktadır.

Faaliyetini terk eden mükellefler, yükledikleri vergileri bir daha indirim yoluyla telafi edememe durumu ile karşı karşıya bulunmaktadır. Yüklenilip indirilemeyen ve işi bırakma nedeniyle de bir daha indirilmesi mümkün olmayan KDV'nin, iade ya da gider yazma yoluyla telafisine olanak sağlanmaması, işi bırakan mükellefleri nihai tüketici konumuna getirir ki, bu da KDV'nin genel teorisine aykırı bir durumdur. Buna göre, faaliyetini terk eden mükelleflerce yüklenilip indirilemeyen KDV'nin bir daha indirilmesi mümkün bulunmadığından ve indirilemeyen bu vergi artık *"İndirilemeyecek KDV"* haline dönüştüğünden, indirilemeyen bu verginin GVK ve KVK yönünden gider olarak dikkate alınması gerekir. Gelir İdaresi'nin görüşü de bu doğrultudadır. Nitekim, bu konuda verilen Özelgelerde;

"Türkiye'de dar mükellefiyet esasında vergilendirilmekte iken işini bırakan bir kurumun, Türkiye'de yüklenip indiremediği KDV'yi kurumlar vergisi yönünden gider yazması mümkün bulunmaktadır."

"31.12.2000 tarihinde faaliyetini terk eden mükellefin indirim yoluyla gideremediği vergilerin 2000 yılına ait gelir vergisi matrahının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak gözönüne alınmasında bir sakınca yoktur." şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

İndirilemeyen KDV'lerin gider yazılması suretiyle telafi edilmesi, mükellefler üzerindeki KDV yükünün de kalkmasına neden olacaktır. Böylelikle, KDV'nin indirim mekanizması nedeniyle indirilemeyen KDV'ler, KDV'nin genel teorisine uygun hale getirilmiştir.¹³

2.5- Zayi Olan Mallara Ait KDV

Zayi olan malların Katma Değer Vergisi kanununda indirim yasağı kapsamına alınmakla birlikte, Katma Değer Vergisi ve diğer vergi kanunlarımızda zayi olma kavramının tanımlanmamış olması nedeniyle, uygulamada çeşitli tereddütlere yol açmıştır.

Zayi olmak deyimi vergi kanunlarında geçmesine rağmen açık bir tanımı bulunmamaktadır. Türk Dil Kurumunun sözlüğüne göre **zayi olmak**, **yitirmek**, **kaybolmak** anlamlarına gelmektedir. Fakat bu terimi sadece kelime anlamıyla ele almak bu kurumun kavranmasında yanlışlara yol açabilmektedir. Vergi kanunları ekonomik değerlere bağlı olayları düzenlemektedir. Vergi kanunları bakımından zayi

¹³ Coşkun Aras, Faaliyetini Terk Eden Mükelleflerin İndiremedikleri KDV'nin Durumu, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 180, Aralık 2007, Çevrimiçi: <http://www.burhaneray.com/Faaliyetini-Terk-Eden-Mukelleflerin-indiremedikleri-Kdvnin-Durumu/564> Erişim Tarihi:20.10.2013.

olma kavramına sözlük anlamıyla değil, iktisadi değer açısından bakılması gerekir. Çünkü ortada herhangi bir fiziksel değer (cisim) olmamasına rağmen ekonomik değerın olması vergi kanunlarının ilgi alanındadır. Bu anlamda zayı olma değeri kaybı açısından değerlendirilmelidir.

1 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde, zayı olan mallar için satış ve dolayısıyla yaratılan bir katma değeri olmayacağından, bu mallara ilişkin alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesinin, zayı olan mallar üzerindeki vergi yükünü tamamen ortadan kaldıracağı; bu nedenle, Kanunun 30/c maddesi uyarınca, zayı olan malların alış vesikalarında gösterilen katma değeri vergisinin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değeri vergisinden indirilemeyeceği belirtilmiştir.¹⁴ Kanunun aynı bent hükmünde, deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olan mallar nedeniyle yüklenilen vergilerin indirimine olanak tanımıştır.

Örneğin; sel felaketi nedeniyle bir şirketin deposunda yer alan malların zayı olması veya Maliye Bakanlığınca yangın sebebiyle mücbir sebep ilan edilen yerde olması koşuluyla, yangın nedeniyle malların kullanılamaz duruma gelmesi halinde bu mallara ilişkin yüklenilen vergiler indirim konusu yapılabilecektir. Mücbir sebep ilan edilmediği takdirde zayı olan mallar nedeniyle KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün olmamaktadır.

2.5.1- Zayı Olan Malların Durumu

Katma Değeri Vergisi Kanununun, **“İndirilemeyecek Katma Değeri Vergisi”** başlıklı 30. maddesinin (c) alt bendi uyarınca **“Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait katma değeri vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değeri vergisinden indirilemeyeceği”** hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, 113 seri No.lu Katma Değeri Vergisi Genel Tebliği'nin (E) bölümünde, kullanım süresi geçen veya kullanılamayacak hale gelen malların zayı olan mal olarak değerlendirileceği; KDV Kanununun 30'uncu maddesi uyarınca mükelleflerce bu malların iktisabında yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılmasının mümkün olmadığı ifade edilmiştir.

Bu çerçevede 57 No'lu KDV Sirküleri'nde ise konu hakkında verilen örneklere bakacak olursak;

- İmalatta kullanılmak için alınan ancak imalata girmeden eskime, bozulma, çürüme, çatlama vb. nedenlerle kullanılamaz hale gelen ve bu nedenle imalatta veya ambalajlamada kullanılabilme 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,

¹⁴ 30.11.1984 Tarih ve 18591 Sayılı KDV Genel Tebliği (Seri No:1)

- Kullanım ömrünü tamamladığı için imha edilen araç lastikleri, için yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacaktır.¹⁵

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin (c) bendine göre, zayi olan malların alış belgelerinde gösterilen KDV'nin indirimi yasaklanmıştır. Zayi olan mallarla ilgili olarak yüklenilen vergilerin indirilmesi halinde ise, indirilen vergilerin 1 no'lu Katma Değer Vergisi hesaplanan KDV'ye ilave edilmek suretiyle düzeltilmesi gerekmektedir. Bu şekilde yüklenilen ve henüz indirilemeyen veya indirilip hesaplanan KDV'ye ilave edilmek suretiyle düzeltilen KDV'nin, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 58. maddesine göre gelir veya kurumlar vergisi kanunları yönünden gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekir.

2.5.2- Kıymeti Düşen Mallarda KDV

Kıymeti düşen mal, tamamen yok olmaması ve değerinde önemli derecede düşüş meydana gelmesi durumunda zayi olan maldan ayrılmaktadır. Bu tarz durumlarda, malların zayi olması değil zararına ve düşük bedelle satışı söz konusudur. İşletmeler ile vergi idaresi arasında değeri düşen malların zayi mal olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususu, Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 57 seri no'lu KDV Sirküleri'nde; *"Tamamen yok olmayan ancak değerinde önemli derecede düşüklük meydana gelen malların zayi olan mal kapsamında değerlendirilmeyeceğini, bu malların zayi olması değil düşük bedelle veya zararına satışı söz konusu olacağından, yüklenilen KDV'lerinin tamamının indirim konusu yapılabileceği"* yönündeki açıklamasıyla *"Değer düşüklüğü"* ile *"Zayi Olma"* kavramlarının farklı kullanım alanlarına kavuşturmuştur.¹⁶

Örneğin: üretim esnasında renginde problem olan giyeceklerin veya yangın sonucu tamamen yok olmayan ve ekonomik değeri olan yedek parça ve malzemelerin daha düşük fiyatla satılması halinde bunlar nedeniyle yüklenilen Katma Değer Vergisinin indirim konusu yapılabilecektir.

2.5.3- Fire'lerde KDV

Fire, bir malın üretim ve tüketim aşamalarında kendi doğal akışı içinde oluşan ve başlangıçta kesin olarak tespit edilemeyen ancak envanter sırasında kayıtlardan ortaya çıkarılabilen bir azalmayı ifade etmek için kullanılmaktadır.¹⁷ Tanım gereği, firelerin zayi mal olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Fireler, gerek vergi hukuku gerekse muhasebe uygulamaları açısından maliyet unsuru olarak kabul edilmekte ve dolayısıyla satış bedeline yansıtılarak telafi edilmektedir.

Esas faaliyet konusu çeşitli üreticilerden temin ettikleri malları herhangi bir kimyasal ve fiziksel değişikliğe uğratmaksızın belirli sürelerde tüketicilere ulaştırmak olan ticaret işletmeleri de gerek malların taşınması gerekse satılınca kadar depolarda veya işletmede bekletilmesi sırasında kırılma, dökülme, bozulma, buharlaşma, akma, sızma gibi sebeplerle fireler ile karşı karşıya kalınmaktadır. Dolayısıyla ticari işletmelerinde meydana gelen fireler alım satım konu nihai malların ağırlığında ve hacminde meydana gelen azalmalar olarak ifade edilebilir. Ticaret işletmelerinde firelere sebep olan

15 23.06.2010 Tarih ve 57 Sıra No'lu KDV Sirküleri.

16 Abdullah Tolu, Değeri Düşen Malların KDV'sinin İndiriminde Son Durum, Yaklaşım Dergisi, Sayı:214, Ekim 2010.

17 Şişli Güneş, Değeri Düşen (Bozulan, Çürüyen vb.) Stokların Satışı ve Stoklar İle İlgili Firelerin Durumu, Mali Pusula Dergisi, Sayı:48, Aralık 2008.

en önemli etken hava koşulları ve iklimdir. Örneğin: petrol istasyonlarına akaryakıt taşınması sırasında uçuş sebebiyle benzinde % 0,75 fire meydana gelmesi gibi.¹⁸

Alım-satım veya üretime bağlı olarak ortaya çıkacak normal fireler KDVK'nın 30/c maddesi hükmü dışındadır. Örneğin cam alıp ayna imal eden bir mükellefte, camların kesimi ve imalatın diğer safhalarında belli oranda fireler meydana gelmesi söz konusudur. Alış sırasında yüklenilen verginin bir kısmının bu firelere isabet ettiği gerekçesi ile indirim yasağı kapsamına alınamaz.

57 seri no'lu KDV Sirküleri'nde de firenin bir malın imalat sürecinde veya tüketiciye arzına kadar kendi doğal akışı içinde uğradığı fiziksel kayıp olarak tanımlandığı, bu nedenle imalat sırasında veya sonrasında meydana gelen firelerin zayi olan mal kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığı, bu durumda daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin de düzeltilmesine gerek olmadığı açıklanmıştır.¹⁹ Ancak yasal düzenleme veya ilgili mesleki kuruluşlar tarafından belirlenen fire miktarını aşan kayıplara ilişkin giderlerin, gelir ve kurumlar vergisi yasalarına göre kazancın tespitinde indiriminin kabul edilmemesi halinde, bu giderler dolayısıyla yüklenilen Katma Değer Vergisinde indirim konusu yapılması mümkün değildir.²⁰ Fire olarak ortaya çıkan değer düşüklükleri için takdir komisyonuna başvurarak değer tespiti yaptırılmasına da gerek yoktur. Zira bu fireler takdir komisyonu kararı olmaksızın maliyetlere yansıtılmaktadır.

2.5.4- İmalat Artıkları

Fabrika veya imalathanelerde, imalat sırasında elde edilen metal kırıntı, döküntü ve talaşların teslimi KDV Kanununun 17/4-g maddesi gereğince KDV'den istisna edilmiştir.

Bu hüküm çerçevesinde, plastik hurda ve atıklarının tesliminde KDV uygulanmamaktadır.

Ancak, plastik hurda ve atıklarının çeşitli işlemlerden geçirilip işlenmesi sonucunda elde edilen ve genellikle plastik esaslı malzeme imalatında hammadde olarak kullanılan pet kırıkları, plastik çapak, plastik granül ve benzeri ürünler, hurda ve atık niteliğini kaybederek imalat sektöründe hammadde olarak kullanılan bir mamul haline gelmeleri nedeniyle KDV Kanununun sözü edilen 17/4-g maddesinde düzenlenen istisna kapsamına girmektedir.

İmalata bağlı olarak ortaya çıkan fire ve artıkların üretimi söz konusu olmayıp, imalat işinde işletmenin iradesi dışında kendiliğinden meydana gelmektedir. Bu itibarla, Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulamasında bunlara ayrıca bir maliyet izafe edilmemekte ve bunlar için ayrıca yüklenilen KDV'de söz konusu olmamaktadır.

İmalat sırasında elde edilen metal kırıntı, döküntü ve talaşların teslimlerinin KDV'den istisna olması ve bu istisnanın indirimde imkan vermeyen kısmi istisna niteliğinde bulunması nedeniyle Gelir İdaresi tarafından daha önce, KDV Kanunun 30/a maddesi gereğince, söz konusu imalat atıkları için teslimi yapıldığı dönemde yüklenilen KDV'nin hesaplanarak "İlave Edilecek KDV" olarak düzeltilmesi şeklinde görüşe sahipken, 31.12.2005 tarihinde yayımlanan 97 seri no'lu KDV Genel Tebliği'nde;

¹⁸ Yaşaran Erhan, Tüm Yönleriyle Fire ve Zayıatlar, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi:19, Ankara 2009.

¹⁹ Akyol Mehmet Emin, "Zayi Olan Mallara Ait Katma Değer Vergisinin Akıbeti" Yaklaşım Dergisi, Sayı:212, Ağustos 2010.

²⁰ Veyssi Seviğ, Zayi Olan Malların Katma Değer Vergisi, Çevrimiçi: http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/yazdir.php?haber_id=6169, Erişim Tarihi: 18.10.2012.

imalat artıkları için yüklenilen KDV'nin hesaplanarak teslim edildikleri dönemde ilave edilecek KDV olarak alınmak suretiyle düzeltme yapılmasına gerek olmadığı yönünde açıklama yapılmıştır.²¹

2.6- Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Dolayısıyla Ödenen KDV

Katma Değer Vergisi Kanununun 30/d maddesi uyarınca, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen (KKEG) giderler dolayısıyla ödenen KDV indirim konusu yapılamamaktadır. Buna göre, faaliyetin yürütülmesi için gerekli olan giderler dışında kalan, işle ilgili olmayan veya işletme sahibinin özel tüketimine yönelik olarak yapılan gider niteliğinde bulunan vb. kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin belgelerde gösterilen KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'sinden indirilmesi mümkün olmayacaktır. Mükellefler, faaliyetlerini yürütmek üzere yaptıkları Gelir Vergisi Kanunun 41. maddesinde ve Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesinde sayılanlar dışında yaptıkları giderler kanunen kabul edilmeyen giderlerdir. Konuyu aydınlatmak açısından örnek verilmek gerekir;

- İşletmenin deposunda bulunan mallarının çalışması durumunda bu mallar Gelir ve Kurumlar vergilerine göre kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir. KDV kanununun 30/d maddesi gereğince bu tür malların KDV indirimi yapılamayacak olup, Gelir ve Kurumlar vergisi açısından gider olarak kayıtlara intikal ettirilemeyecektir.
- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak; helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları, kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınmayacak, dolayısıyla yapılan bu giderler nedeniyle yüklenilen KDV'de indirim konusu yapılması mümkün değildir.
- Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı vb. giderler ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç olarak dağıtılan kazançların kurum kazançlarının tespitinde indirim konusu yapılamayacağından, bu giderler dolayısıyla ödenen KDV'lerde indirim konusu yapılamayacaktır.

Ancak, vergiye tabi malların işletme sahibi tarafından her ne suretle olursa olsun vergiye tabi işlemler dışındaki bir nedenle (kendisi, eşi, çocuğu vb) işletmeden çekmeleri halinde kanunen kabul edilmeyen gider kapsamında değerlendirilecektir. İşletmeden yapılan bu çekişler KDV Kanunun 3/a maddesi gereği teslim sayılan hal kapsamında emsal bedel üzerinden KDV hesaplanacaktır. Bu nedenle, ilgili malların alımında veya imalında ödenen KDV'lerin indirim konusu edilmeye devam edecektir.

Ayrıca, elektrik, su ve telefon gibi tahakkuk eden bedellerin geç ödenmesinden kaynaklanan gecikme bedellerine ait ödenen KDV'ler, söz konusu gecikme bedellerinin ticari akitlerden doğmuş olması ve işle ilgili olmak mukavelenameye dayandığından ve 6183 sayılı Kanun kapsamında olmadığından kanunen kabul edilen gider kapsamında indirim konusu yapılması mümkündür.

2.7- Fatura ve Benzeri Yasal Belgelerde KDV'nin Gösterilmemesi

Katma Değer Vergisi Kanununun 34. maddesine göre, verginin indirim konusu yapılabilmesi için,

²¹ Turan Süleyman, İndirilemeyecek Katma Değer Vergisinde Yapılan Son Düzenlemeler, 2010, Çevrimiçi: http://www.alomalive.com/2010/suleyman_turan_indirilemeyecek_kdv.htm Erişim Tarihi: 20.10.2013.

bazı özel haller dışında fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesi gerekmektedir. KDV belirle-
nen bu özel şartlar dışında fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmemişse indirim konusu yapıla-
mamaktadır. Bu durumda fatura ve benzeri belgelerde yer alan vergi dahil tutar, harcamanın niteliğine
göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınır.

Katma Değer Vergisinin fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesine gerek görülme-
yen işlemlerde vergi indiriminin nasıl belgelendirileceği konusunda Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Bu durumlar;

- Fiyatın tarife ile belirlendiği durumlarda, perakende olarak mal teslimi yapan mükellefler düzen-
ledikleri mal veya hizmet faturalarında KDV'yi ayrıca göstermeksizin KDV. dahil olarak fatura
düzenlerler alıcılar yükledikleri vergiyi iç yüzde ile hesaplayarak indirim konusu yapabilirler.
Örneğin Akaryakıt alımlarında.
- Mal ve Hizmet bedelinin biletle tahsil edildiği durumlarda yine yüklenilen KDV. iç yüzde ile
hesaplayarak indirim konusu yapılır. Örneğin şehirlerarası otobüs taşımacılığında.
- Özel Matrah şekline tabi tutulan mal ve hizmet teslimlerinde yüklenilen KDV iç yüzde ile hesap-
layarak indirim konusu yapılır. Örneğin içkili lokantalarda müşterilere satılan alkollü içecekler
nedeniyle yüklenilen KDV iç yüzde ile hesaplayarak indirim konusu yapılır. **(Ancak, her şey dahil
konaklama sisteminde verilen hizmetin içerisine alkollü içecekler de dahil ise bu durumda al-
kollü içecekler dolayısıyla yüklenilen KDV tutarlarının indirim konusu yapılması yasaklanmıştır.)**

Yukarıda sayılan haller KDV indiriminde “fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilme” şartının
istisnalarını oluşturmaktadır.²²

2.8- Takvim Yılı Aşılması Nedeniyle KDV'nin Durumu

Katma Değer Vergisi Kanununun 29. maddesine göre, indirimin vergiyi doğuran olayın gerçek-
leştiği takvim yılı aşılmamak koşuluyla, ilgili belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme
döneminde kullanılması gerekmektedir. Bu nedenle ait olduğu takvim yılı geçtiği halde defterlere kay-
dedilmeyen KDV'nin bir sonraki yılda indirim konusu yapılması söz konusu değildir. Bu vergilerin bel-
genin ait oldukları yılda indirilmesi için KDV açısından düzeltme hükümleri de uygulanamamaktadır.

Belgelerin ait oldukları döneme ilişkin gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi verildikten sonra
gelmesi halinde, bu belgelerde yer alan KDV'nin, ilgili olduğu dönemde gider veya maliyet olarak
dikkate alınması düzeltme beyannamesi verilerek sağlanabilir.

2.9- Promosyon Ürünlerinde KDV

Bir malın yanında ayrıca bir bedel tahsil etmeksizin başka bir malın promosyon olarak verilmesi
nedeniyle ayrıca vergi hesaplanmamakta ve promosyon ürünü nedeniyle yüklenilen verginin indirim
konusu yapılması gerekmektedir. Ancak verilen promosyon ürünü malın tabi olduğu vergi oranının da-
ha yüksek olması durumunda, promosyon ürünü nedeniyle yüklenilen verginin sadece satışı yapılan
malın vergi oranına isabet eden kısmının indirimine izin verilmektedir. Kalan vergi tutarının indirimi
ise söz konusu değildir. İndirim konusu yapılmayan vergi tutarının gider yazılarak arındırılması gerek-

²² Sazak Cengiz, Yüklenilen Katma Değer Vergisinin Gider veya Maliyet Unsuruna Dönüştüğü Durumlar, Çevrimiçi:
http://www.esmmmo.org.tr/.../yuklenilen_katma_deger_vergisinin_gider_veya...%E2%80%8E Erişim Tarihi: 20.10.2013.

mehtedir. Bu konuya ilişkin esaslar uygulama esasları ve gider yazılabilecek vergi tutarının hesaplanmasına ilişkin açıklamalar **50 seri numaralı KDV Genel Tebliği'**nde açıklanmıştır.²³

2.10- Defter ve Belgelerin Zayı Olması Halinde KDV

Yasal defter ve belgelerin zayı olması halinde mükelleflerce indirilen KDV'nin indiriminin kabul edilip edilmeyeceği konusunda tereddütler yaşanmaktadır. Yaşanan bu tereddütlerin giderilmesinde maliye idaresi ile yargı organlarının belirttikleri görüşler önemli rol oynamaktadır.

2.10.1- 213 Sayılı VUK'ta Yer Alan Düzenleme

VUK'un 253. maddesine göre; aynı Kanun'a göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takibeden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.

VUK'da gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerin, servet, sermaye, hesap durumları ile faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek, vergi ile ilgili muameleleri belli etmek ve vergi karşısındaki durumlarını hesap üzerinden kontrol etmek maksatlarını sağlayacak şekilde defter tutmak zorunda oldukları hüküm altına alınmıştır. Buna göre, defter tutmak zorunda olanlar, defterlerin kayıtlarının tevsikini sağlayacak belgeleri, zaman aşımı süresi içinde saklamak ve bu süre içinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmeye mecburdurlar. Vergi Usul Kanunu'nda mükelleflerin tutacakları defter ve belgeler ile ilgili olarak düzenlemeler yer almaktadır.

VUK'un 30. maddesinin 3. bendi gereğince tutulması mecburi olan defterlerin vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi re'sen takdir nedenidir. Yani defter ve belgelerin kaybı halinde, vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz edilemeyeceğinden re'sen vergi tarh edilir.

VUK'un 373. maddesinde; **"Bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden her hangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez."** denilmektedir. Burada da mükellef, defter ve belgelerini mücbir sebeple elinden çıktığını TTK'nın 68. maddesi uyarınca aldığı zayı belgesi ile ispatlayabilirse ceza uygulamasına gidilmeyecektir.

Öte yandan mükellefin defter ve belgelerini mücbir sebep sayılan haller dışında kaybetmesi halinde defter ve belgelerini vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz edemeyeceği için (bu tür durumlarda defter ve belgelerin gizlendiği kabul edilmektedir.) vergi matrahı re'sen takdir edilecektir. VUK'un 352. maddesine göre kesilen usulsüzlük cezası iki kat uygulanır. Ayrıca, **VUK'un 359.maddesi uyarınca hapis cezası uygulanması için Cumhuriyet Savcılığı'na suç duyurusunda bulunulur. VUK'un 344. maddesinin ikinci fıkrasına göre ise (359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde) üç kat vergi zıyı cezası kesilir.**

2.10.2- Yargı Organlarının Görüşü

Yargı organları, yasal defter ve belgeleri zayı olan mükelleflerin, ticari icaplara göre mal satın aldığı kişi ve kuruluşları tanımak, bilmek ve mal alımına ilişkin belgelerin varlığını ispat olanağına sahip

²³ Akyol M.Emin, Kamta Değer Vergisinin Gider veya Maliyet Unsuru Olarak Dikkate Alındığı Haller, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:379, Mart 2013.

olmaları nedeniyle, ispat külfeti kendisine düşen fatura vb. belgeleri ibraz etmeleri halinde, bu belgelerde gösterilen KDV'nin indiriminin kabul edilmesi, aksi durumda KDV indiriminin kabul edilmemesi gerektiği yönünden bir kanaate sahiptir.

Konu hakkında yukarıdaki açıklama çerçevesinde Danıştay'ca verilmiş çok sayıda karar bulunmaktadır. Hatta bu konudaki kararlar müstakar hale gelmiştir.

Danıştay 7. Dairesi'nce verilen bir Karar'da; ***“Defter ve belgeleri zayi olana mal satanların ya da hizmet ifa edenlerin kimler olduğunun mükellefe sorulmak suretiyle araştırılmadan, salt defter ve belgelerin zayi olduğu gerekçesiyle, indirim konusu yapılan KDV'nin tamamının reddedilemeyeceği”*** Danıştay 9. Dairesi'nce; ***“Defter ve belgelerin zayi olduğu gerekçesiyle ibraz edilememesinin ispat ve ibraz yükümlülüğünü ortadan kaldırmayacağı, mükelleflerin ticari icaplara göre mal satın aldıkları kişi ve kuruluşları tanımak ve bilmek zorunda oldukları, inceleme elemanlarının, mükelleften gerekli bilgileri alarak karşıt inceleme ile bu verileri değerlendirmesi gerekirken, indirilen vergilerin tamamını kabul etmemesinin yerinde olmadığı”*** ve Danıştay 11. Dairesi ise, yine aynı paralelde verdiği kararda; ***“Yasal defter ve belgelerin kaybolmasının ispat ve ibraz yükümlülüğünü ortadan kaldırmadığını, mükelleflerin ticari icaplara göre emtia satın aldığı kişi ve kuruluşları tanımak ve bilmek zorunda olduğunu, mükelleflerin bu kişileri belirtmesi ve alışlarını ispat etmesi halinde, ispat edilen fatura ve benzeri belgelere ilişkin KDV indiriminin kabul edilmesi gerektiği”*** yönünde kararlar verilmiştir.²⁴

Konu hakkında, yargı organı tarafından verilen tüm bu kararlar göstermektedir ki, ispat külfeti kendisine düşen vergi yükümlülükleri tarafından ibraz edilebilen fatura ve benzeri vesikalara ilişkin KDV indirim konusu yapılabilecek, aksi halde indirimleri kabul edilmeyecektir. Adli yargı mercileri tarafından verilen zayi kararları çekişmesiz yargı kararı niteliğindedir. Bu nedenle zayi kararları kesin delil niteliğinde olmayıp takdiri delil olarak dikkate alınmalıdır.

Yargıtay'ın bir kararında; beş yıl süre ile muhafaza edilmesi zorunlu bulunan defterlerle belgelerin VUK'nun 13. maddesinde düzenlenen mücbir sebep kapsamında sayılmayan nedenle ibraz edilmemesi halinde mahkumiyet kararı verilmesi gerektiğine hükmetmiştir. Yargıtay'ın bir başka kararında da dört yıla ait tüm defter ve belgelerin, çalındığı iddia edilen özel otomobilde bulundurulması mutad olmadığı gibi, otomobil içinden hiçbir şey alınmayıp, hırsızların işine yaramayan defter ve belgelerin çalınması olgusunun yaşamın olağan gözlemlerine uygun olmadığı vurgulanmış ve olayın, vergi denetiminden kaçmak için iradi olarak gerçekleştirilen bir tertip sonucu olduğuna ve sanığın mücbir sebebe ilişkin savunmasının reddedilerek mahkumiyetine karar verilmesi gerektiğine hükmedilmiştir.

2.11- Defter ve Belgelerin İncelemeye İbraz Edilmemesi Halinde KDV İndirimi

Mükellefler hakkında yapılan bir vergi incelemesi nedeniyle, vergi dairesi veya inceleme elemanları tarafından defter ve belgelerinin istenilmesine rağmen, çeşitli gerekçelerle defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle KDV beyannamelerindeki yüklenilen KDV'lerin indiriminin ret edilip edilmeyeceği konusu Katma Değer Vergisi uygulamalarının en çok tartışılan konularından diğer bir tanesidir. Çünkü, mükelleflerce defter ve belge ibraz edilmemesinin vergi kanunları uyarınca çok ağır yaptırımları bulunmaktadır. Bu yaptırımların en ağır olanı ise mükelleflerin ilgili dönem katma değer vergisi indirimlerinin tamamının Katma Değer Vergisi Kanunu uyarınca reddedilmesidir.

²⁴ Erol Can, Defter ve Belgelerin Zayi Olması Halinde KDV İndirimi, E-yaklaşım Dergisi, Sayı:53, Mayıs 1997.

Mükellef tarafından ibraz edilmeyen yasal defter ve belgeler için, Katma Değer Vergisi beyannamelerinde beyan edilen yüklenilen KDV'nin KDV'nin indirimine dair usul ve esaslar Katma Değer Vergisi Kanunun **"Vergi İndirimi"** başlıklı 29. maddesinde yer almaktadır. Anılan maddede; **"a) Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi'nin"** indirileceği belirtilmiş olmasına rağmen, KDV indirimi için yüklenilen KDV'lerin gösterildiği belgelerin ve kaydedildiği defterlerin varlığı da gerekmektedir. Bu nedenle mükellefe ait yasal defter ve belgeler ibraz edilmediğinden, mükellefin gerçekte yaptığı mal ve hizmet alımlarına yönelik bilgilere ulaşamamaktadır.

VUK'un 30/3 maddesi gereği, **"Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması mecburi olan defterlerin vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi re'sen takdir nede-ni"** olarak görülmüştür. Ayrıca, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 34/1. maddesine göre, **"vergi, alış faturası ve benzeri belgelerde gösterilmesi ve bu belgelerin kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla indirilebilir."** hükmü mevcuttur. Bu hükümler gereği defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükelleflere Gelir ve Kurumlar vergisi yönünden çok, KDV indirimlerini ret eden raporlar düzenlenecektir.

2.12- Sahte Muhteviyatı İtibari İle Yanıltıcı Belgede KDV İndirimi

Konu ile ilgili Danıştay Kararlarının bir kısmı aşağıdaki gibidir;

Mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'nden kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'ni indirebilmelerinin ön şartı vergisi indirim yapılabilecek işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikaların gerçeği yansıtmış olmasıdır.

Müstahsilden alınan kütlü pamuklar için, müstahsil makbuzu yerine muhtelif kişilerden temin edilen sahte faturaların kullanılması suretiyle yapılan KDV indiriminin kaçakçılık cezalı olarak mükelleften istenmesi yerindedir.

KDV'ye ilişkin işlemlerle ilgili faturaların gerçeği yansıtmadığı, dolayısıyla Kanunun öngördüğü anlamda bir mal tesliminin ve KDV ödemesinin söz konusu olmadığı sonuç ve kanaatine varılması halinde, KDV'nin indirimi kabul edilmez.

Özellikle işyerlerinde yapılan tespitlerde, işyerlerinin boş olduğu, faaliyetleri ile ilgili beyannameleri vermedikleri, işyeri adreslerinde başka şahısların faaliyette bulunduğu, sadece sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura ticareti yapabilmek için vergi dairesine mükellefiyet tesis ettirip belge bastırdığı ve sonradan ortadan yok oldukları tespit edilen şahıslardan alınan faturalara itibar edilmez ve bu faturalardaki KDV indirimi kabul edilmez.²⁵

3- SONUÇ

KDV Kanunun 29/1. maddesine göre, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, KDV mükelleflerinin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler üzerinden hesaplanan veya ithal ettikleri mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergileri indirilebilmektedir.

²⁵ Şibli Güneş, İndirilemeyecek KDV'de Özellikli Durumlar, agm.

Ancak, indirim **mekanizmasına** dayalı olarak işleyen Katma Değer Vergisi'nin, mevzuatta bu genel kuralın dışına çıktığı durumlar söz konusudur. İşte, vergi indirimine ilişkin KDVK'nun 30'uncu maddesinde belirtilen işlemlerle ilgili olarak yüklenilen vergilerin tahsil edilen Katma Değer Vergisinden indirilmesine izin verilmemektedir. İndirim konusu yapılamayan bu Katma Değer Vergileri de duruma göre, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları çerçevesinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilmektedir. Ancak, 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 alınması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Akın, Aykut. Tüm Yönleriyle Binek Otomobil Alış ve Satışlarının Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirilmesi, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayını, Kasım-Aralık 2010, ss. 192-193.
- Akyol, M.Emin. Katma Değer Vergisinin Gider veya Maliyet Unsuru Olarak Dikkate Alındığı Hal-ler, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 379, Mart 2013.
- Akyol, Mehmet Emin. "Zayı Olan Mallara Ait Katma Değer Vergisinin Akıbeti" Yaklaşım Dergisi, Sayı:212, Ağustos 2010.
- Altındağ, Mehmet. Jeep Alımında Ödenen KDV'nin İndirilemeyeceği, Çevrimiçi: <http://www.altindagymm.com.tr/tr/html/112/Jeep+Aliminda+Odenen+KDV+nin+Indirilemeyecegi> Erişim Tarihi: 20.10.2013.
- Aydın, Fedai. Binek Otomobillerinde KDV Uygulamaları (Oran ve İndirim), E-Yaklaşım, Sayı: 232, Nisan 2012.
- Aras, Coşkun. Faaliyetini Terk Eden Mükelleflerin İndiremedikleri KDV'nin Durumu, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 180, Aralık 2007, Çevrimiçi: <http://www.burhaneray.com/Faaliyetini-Terk-Eden-Mukelleflerin-indiremedikleri-Kdvnin-Durumu/564> Erişim Tarihi:20.10.2013.
- Çifçi, Süleyman. İhtilaflı Hususları İle İndirilemeyecek KDV, E- Yaklaşım, Sayı:242., Şubat 2013. Çevrimiçi: <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=17098HYPERLINK> "http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=17098&arananKey=indirilemeyecek%20KDV"&HYPERLINK "http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=17098&arananKey=in-dirilemeyecek%20KDV"arananKey=indirilemeyecek%20KDV Erişim Tarihi : 23.10.2013.
- Erdem, Hayrettin. Jeep Ve Arazi Taşıtı Alımında Ödenen KDV'nin İndirilemeyeceği Netleşti, Yaklaşım Dergisi, Sayı:179, Kasım 2007, Çevrimiçi: <http://huseyinust.com/konu-jeep-ve-arazi-tasiti-aliminda-odenen-kdv-nin-indirilemeyecegi-netlesti.html> Erişim Tarihi: 20.10.2013.
- Erol, Can. Defter ve Belgelerin Zayı Olması Halinde KDV İndirimi, E-yaklaşım Dergisi, Sayı:53, Mayıs 1997.
- Güneş, Şibli. İndirilemeyecek KDV'lerde Özellikli Durumlar, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:106, Temmuz-Ağustos 2011, ss.229-237.
- Güneş, Şibli. Değeri Düşen (Bozulan, Çürüyen vb.) Stokların Satışı ve Stoklar İle İlgili Firelerin Durumu, Mali Pusula Dergisi, Sayı:48, Aralık 2008.
- Gündüz, Fatih. Katma Değer Vergisi Konusunda Mükelleflerce En Çok Hata Yapılan Konular, Mali

Çözüm Dergisi, Sayı:102, ss. 223-227.

- Kolğu, Necat. İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi, Çevrimiçi: <http://www.dengeymm.com.tr/makaleler/menu/195> Erişim Tarihi: 20.10.2013.
- Sazak, Cengiz. Yüklenilen Katma Değer Vergisinin Gider veya Maliyet Unsuruna Dönüştüğü Durumlar, Çevrimiçi: http://www.esmmmo.org.tr/.../yuklenilen_katma_deger_vergisinin_gider_veya...%E2%80%8E Erişim Tarihi: 20.10.2013.
- Seviğ, Veysi. Zayi Olan Malların Katma Değer Vergisi,
- Çevrimiçi: http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/yazdir.php?haber_id=6169, Erişim Tarihi: 18.10.2012.
- Tolu, Abdullah. Değeri Düşen Malların KDV'sinin İndiriminde Son Durum, Yaklaşım Dergisi, Sayı:214, Ekim 2010.
- Turan, Süleyman. İndirilemeyecek Katma Değer Vergisinde Yapılan Son Düzenlemeler, 2010, Çevrimiçi: http://www.alomaliye.com/2010/suleyman_turan_indirilemeyecek_kdv.htm Erişim Tarihi: 20.10.2013.
- Yaşaran, Erhan. Tüm Yönleriyle Fire ve Zayıatlar, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi:19, Ankara 2009.
- Yaşar, Arif. Binek Otomobillerde KDV Uygulaması, E-yaklaşım, Sayı:229, Ocak 2012.
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.
- 23.06.2010 Tarih ve KDV-57/2010-5 Sayılı Katma Değer Vergisi Sirküleri/57.
- 08.08.2011 tarih ve KDVK-60/2011-1 Sayılı KDV Sirküleri.
- 23 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.
- 1 Seri No.lu KDV Genel Tebliği.
- 113 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.
- 57 No'lu KDV Sirküleri.
- 50 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.