

KDV'DE İSTEĞE BAĞLI MÜKELLEFIYET TESİSİ ve İSTİSNADAN VAZGEÇME HÜKÜMLERİNİN GELİR ve KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRMESİ

EVALUATION OF PROVISIONS ON OPTIONAL LIABILITIES AND RELEASE OF EXEMPTIONS IN VAT WITH REGARD TO INCOME AND CORPORATE TAX PAYERS



İbrahim GÜNEŞ*



Mehmet Ali ÇIPLAK**

ÖZ

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yer alan hükümler gereğince indirim ve iade mekanizması kullanılmak suretiyle aktarılamayan vergi yükünün, isteğe bağlı mükellefiyet tesisi veya istisnadan vazgeçme müesseseleri aracılığıyla telafisinin sağlanması makalenin konusunu ihtiva etmektedir. Vergi mevzuatı açısından isteğe bağlı mükellefiyet tesisi veya istisnadan vazgeçme müesseselerinin tercih edilmesi durumunda karşılaşılabilecek avantajlı ve dezavantajlı durumlar örneklerle açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, KDV'de İsteğe Bağlı Mükellefiyet Tesisi ve İstisnadan Vazgeçme, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.

ABSTRACT

This article emphasizes the provision of compensation related to tax burden that can't be transferred by using the discount and return mechanism in accordance with the provisions contained in the Value Added Tax Law, by means of an optional tax liability facility or an exemption mechanism. Examples of advantageous and disadvantaged situations that may be encountered in the case of preference of optional liabilities and release of exemptions from the view point of tax legislation are explained.

Keywords: value added tax law No. 3065, optional liabilities and release of exemptions in VAT, the income tax law No. 193, the corporate tax law No. 5520

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

** Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 19.01.2017 / M.K.T.: 27.03.2017

1- GİRİŞ

Katma Değer Vergisi (KDV), üretim ve tüketim zincirinin her aşamasında, malların ve hizmetlerin satışından alınan ve vergi indirimine imkân tanımak suretiyle de her aşamada katılan değer artışını temel alan, çok aşamalı, genel bir satış vergisidir. Katma değer, bir malın satış değeri ile bunun yapılması için gerekli olan girdilerin alış fiyatı arasındaki farktan oluşmakta, ödenecek KDV de, satış tutarı üzerinden hesaplanan KDV'den alışlar üzerinden ödenen KDV'nin mahsup edilmesi suretiyle bulunmaktadır. KDV sisteminde, mal ve hizmetin üretim aşamasından nihai tüketiciye kadar bütün aşamalarında vergi alınmakta ve her bir aşamada alınan vergiden, bir önceki aşamada alınan vergi indirilerek kalan vergi, Hazineye intikal ettirilmektedir.

KDV kapsamına giren işlemlerden bir bölümü ülkenin içinde bulunduğu sosyal, kültürel ve ekonomik durumlar nedeniyle, uluslararası ticarete rekabet eşitliği sağlayabilmek amacıyla ya da vergilendirme tekniğinden kaynaklanan nedenlerle vergiden istisna edilmiştir. KDV'den istisna edilen işlemler nedeniyle bu işlemlere konu olan mal ve hizmetlerin edinimleri veya üretimleri safhalarında ödenen vergiler (KDV), bu işlemler nedeniyle KDV hesaplanması söz konusu olmaması ve bu işlemler için yüklenen vergilerin indirim mekanizması yoluyla telafisi mümkün olmadığından mükelleflerin üzerinde fazla vergi yükü oluşmaktadır. 3065 sayılı KDV Kanununda bazı istisnalarda yüklenen vergilerin indirilmeyen kısmının iadesine imkân sağlarken, bazı istisnalarda da indirim ve iade imkanı tanınmamıştır.

Bu sebeple; her ne kadar dolaylı vergiler mükelleflerin durumlarını dikkate almasalar da bu genel kuralın tersi özelliği içinde barındıran Katma Değer Vergisi Kanunu isteğe bağlı mükellefiyet tesisi veya istisnadan vazgeçme müesseseleri aracılığıyla indirim ve iade mekanizması uygulanmak suretiyle aktarılamayan vergi yükünü, telafi imkanı sağlamakta olup bu hükümlerden yararlanan mükelleflerin kendileri adına ne gibi avantajlı durumlar oluşacağı hususları makalemizin konusunu oluşturmaktadır.

2- GENEL OLARAK İSTİSNADAN VAZGEÇME ile İSTEĞE BAĞLI MÜKELLEFİYET TESİSİ

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda istisnalar, alımlar nedeniyle yüklenen KDV'lerin indirim konusu yapılabildiği ve alımlar nedeniyle yüklenen KDV'lerin indirimlerinin reddedildiği iki gruba ayrılmaktadır. İlk gruptaki istisnalar "tam istisna", ikinci gruptaki istisnalar ise "kısmi istisna" olarak adlandırılmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Vergi İndirimi" başlıklı 29. maddesinde mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, faaliyetlerine ilişkin olarak indirim mekanizmasına dahil edebileceği katma değer vergileri sıralanarak, bu mekanizmanın nasıl çalışacağı düzenlenmiştir.

Yine, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi" başlıklı 30'uncu maddesinin a bendinde; 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 vergisinin indirime konu edilemeyeceği belirtilmiştir. Kanun'un 32. maddesinde ise; Kanun'un 11, 13, 14, 15'inci maddeleri ile 17. maddesinin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'nin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak KDV'den indirilebileceği ve vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen katma değer vergisinin iadeye konu edilebileceği hüküm altına alınmıştır. Bu istisnalar

vergileendirme literatüründe tam istisna olarak adlandırılmakta olup yüklenilen vergiler açısından sermaye bağlamanın alternatif maliyeti dışında herhangi bir olumsuz etkisi bulunmamaktadır.

Diğer taraftan; kısmi istisnalar olarak adlandırılan, Kanun'un 16 ve 17. maddeleri ile geçici maddeleriyle istisna edilen işlemlerde, yasa koyucu anılan Kanun'un 33. maddesi ile yüklenilen vergilerin indirimine izin vermediği gibi iadesine de imkân tanımamaktadır. İşte tam da bu noktada istisnadan vazgeçme müessesesine mükellefler tarafından ihtiyaç duyulmaktadır.

Bu nedenle; mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin olarak yüklenilen vergilerin indirim ve iadesine imkan veren tam istisna kapsamındaki işlemler hariç olmak üzere (özel haller dikkate alınmadan) özellikle yukarıda belirtildiği üzere kısmi istisna kapsamında vergiden istisna edilen işlemleri gerçekleştiren mükellefler, icra ettikleri faaliyetlerin yapısı gereği veya yaptıkları fayda/maliyet analizleri ile KDV Kanunu'nda yer alan istisnalardan vazgeçmiş olmalarının kendileri açısından daha verimli olduğu kanaatine vararak söz konusu işlemleri dolayısıyla Kanun'un 18. maddesine istinaden aynı maddenin ikinci fıkrasında belirtilen işlemler hariç olmak üzere KDV'ye tabi tutulmalarını isteyebilirler.

Ayrıca, Kanun'un 18. maddesine benzerlik göstermekle birlikte hukuki anlamda farklılık gösteren paralel bir hüküm, verginin konusunu teşkil eden işlemlerin belirtildiği Kanun'un 1. maddesinin 3/h bendinde yer almaktadır. Bu hükme göre, *"rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler"* katma değer vergisinin konusuna girmektedir. Kanun'un 8. maddesine göre de rekabet eşitsizliğini gidermek amacıyla isteğe bağlı mükellefiyet tesis ettirenler 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen diğer ödevleri yerine getirerek KDV'nin mükellefi olacaklar ve bu çerçevede yaptıkları teslim ve hizmetler üzerinden KDV hesaplayacaklardır.

Ancak, Kanun'da isteğe bağlı mükellefiyetle ilgili olarak 3/h bendi dışında başka bir hükme yer verilmemiş, isteğe bağlı mükellefiyetin hangi tarihten itibaren geçerli olacağı, süresi ve tekrar mükellefiyetten çıkma hakkında herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. İsteğe bağlı mükellefiyetle ilgili olarak bugüne kadar genel tebliğ bazında da herhangi bir açıklama yapılmamıştır.¹ Tüm bu sebeplerle bu hükmün uygulanma ihtimalinin düşük olması sebebiyle makalemizde daha çok istisnadan vazgeçme müessesesi üzerinde durulacaktır.

2.1- İstisnadan Vazgeçme

2.1.1- Kanun Hükümü

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinde, vergiden istisna edilen işlemleri yapanların (istisnadan vazgeçilmesinin kısıtlandığı haller dışında) istekleri ile bu istisnadan vazgeçebilecekleri öngörülmüş ve bununla ilgili esaslar düzenlenmiştir. Kanun hükmü aşağıdaki gibidir;

"1. (Değişik fıkra: 16.07.2004 - 5228 S.K./16. md.) Vergiden istisna edilmiş işlemleri yapanlar, ilgili vergi dairesine yazılı başvuruda bulunarak, belirtecekleri işlem türleri için vergiye tabi tutulmalarını talep edebilirler. Bu talebin dilekçede belirtilen ve dilekçe tarihinden sonra ifa edilen işlemlerin tamamını kapsamı şarttır. Şu kadar ki, mükellefiyetin devam etmekte olan işlemlere şümulü yoktur.

2. (Değişik fıkra: 16.07.2004 - 5228 S.K./16. md.) Kamu menfaatine yararlı dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş amaçlarına uygun olarak işletmek veya

¹ M. Emin Akyol, KDV Uygulamasında İstisnadan Vazgeçme, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 199, 2009

yönetmek suretiyle ifa ettikleri teslim ve hizmetlere ilişkin istisnalar hariç olmak üzere, 17 nci maddenin (1) ve (2) numaralı fıkralarıyla (3) numaralı fıkranın (a) ve (4) numaralı fıkranın (e) bentlerinde yazılı istisnalar hakkında yukarıdaki (1) numaralı fıkra hükmü uygulanmaz.

3. İstisnadan vazgeçeceklerin talepleri üzerine, vergi dairesince, vergi mükellefiyetleri talep tarihinden itibaren tesis olunur. Bu şekilde mükellef olanlar üç yıl geçmedikçe mükellefiyetten çıkamazlar. Mükellefler üç yıllık sürenin bitiminden önce mükellefiyetten çıkma talebinde bulunmadıkları takdirde mükellefiyet yeniden üç yıl süre ile uzatılmış sayılır.”

2.1.2- KDV Kanunu 18. Madde Gereçesi

“Vergiden istisna edilen işlemleri yapanlar çeşitli nedenlerle bu istisnanın kendileri bakımından yararlı olmadığı kanısına ulaşabilirler. Gerçekten istisna müessesesi bu verginin en önemli özelliği olan vergiden indirim imkânını ortadan kaldırdığı için, bu durum bazı işkolları veya işletmelerde yarardan çok zarar veren bir durum yaratabilir. Özellikle büyük, pahalı yatırım gerektiren ve girdileri dolayısıyla büyük vergi ödemiş bulunan bir işletmenin işlemlerinin istisna edilmiş olması, bu yatırımlar ve girdiler dolayısıyla ödenmiş olan vergileri indirme olanağını ortadan kaldıracaktır. Bu vergilerin fiyat mekanizması yolu ile aynen bir sonraki safhaya aksettirildiği düşünülse dahi yine de zaman bakımından hasıl olacak gecikme nedeni ile indirimden faydalanma daha cazip hale gelebilecektir. Özellikle ziraatte yeni teknolojiden faydalanan, gübre ve makine gibi pahalı girdileri olan işletmeler bakımından vergiden istisna kılınmak bir ölçüde cezalandırma mahiyetinde olacak; dolayısıyla modern teknoloji desteklenecektir. İstisnaların ortaya çıkaracağı bu sakıncayı bertaraf edebilmek için, vergiden istisna edilen işlemleri yapanlara diledikleri takdirde vergi dairesine başvurarak bu işlemleri dolayısıyla vergiye tabi tutulma talebinde bulunma hakkı tanınmıştır.”²

2.2- İstisnadan Vazgeçmenin Amacı

Bilhassa kısmi istisna kapsamındaki faaliyet kollarında işlemler gerçekleştiren firmaların yatırım mallarının alımlarında yüklendikleri KDV, bu malların maliyetine yansıtılacak ve çok uzun bir sürede amortisman yolu ile itfa edilecektir. İstisna kapsamında olması nedeniyle alımlarında yüklenen ve indirim konusu yapılamadığı için de gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider/maliyet olarak kaydedilen KDV, mükelleflerin üzerinde yük olarak kalmaktadır.

Örneğin, vergiye tabi mal satışları yanı sıra arazi işlahına ait hizmetleri olan tarımsal amaçlı bir kooperatif, bu hizmetleri gerçekleştirmek üzere satın alacağı makine, ekipman gibi araçlar ve yedek parçalar ile diğer mal ve hizmet alımlarında ödediği KDV’yi bu dönemde yaptığı vergili satışlardan tahsil ettiği vergiden indiremeyecek, gider yazmak suretiyle ancak izleyen takvim yılında verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesine göre hesaplanacak olan kurumlar vergisi matrahından indirebilecektir.³

İndirim ve iade mekanizmasına dahil olmayarak mükellefler üzerinde yük olarak kalan vergilerin, Kanun’un 58. maddesinin mefhumu muhalifine göre yapılan işlemler akabinde ortaya çıkan maliyet artışlarının yarattığı olumsuzluğu gidermek istisnadan vazgeçme müessesesinin hedeflediği amaçlar arasında yer almaktadır.

² Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Gereçesi, Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları, 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmî Gazete

³ Şükrü Kızılot, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Ankara 2010, s. 993

2.3- İstisnadan Vazgeçmeye İlişkin Esaslar

2.3.1- Uygulama Yöntemi ve İşleyiş

Kanun'un 18'inci maddesi hükmüne göre istisnadan vazgeçmek isteyenler, vergi dairesine yapacakları yazılı müracaatla vergiden istisna edilmiş işlemleri dolayısıyla vergiye tabi tutulmalarını talep edebilirler. İstisnadan vazgeçme talebi işlem türleri itibariyle yapılır. Ancak, bu talebin mükellefin vazgeçmek istediği istisna kapsamında olan işlemlerin tamamını kapsaması şarttır. Yani istisnadan kısmen vazgeçmek mümkün değildir. İstisnadan vazgeçmek bir istisna türü kapsamındaki tüm teslim ve hizmetler için geçerli olmak üzere uygulanır. Ancak mükellefin yapmış olduğu teslim ve hizmetlerin Kanun'un ayrı madde veya bendinde istisna edilmiş olması halinde, istisnadan vazgeçme kararlarını her bir istisna türü için uygulamaları da mümkündür.

İstisnadan vazgeçme talebinden önce başlamış işlerde bu hüküm uygulanmayacak, devam etmekte olan bu işler sonuçlanıncaya kadar istisna kapsamında işlem görecektir.

Bu durum, daha önce istisnadan vazgeçmiş olan mükelleflerin devam etmekte olan işleri için de geçerli olup, istisnadan vazgeçme tarihinden sonra KDV'ye tabi olan işlemler sonuçlanmadıkça bu işlemler için istisna uygulanmasına imkân bulunmamaktadır. Bu işlemler sonuçlandıktan sonra, üç yıllık sürenin bitiminden önce başvurulması halinde, tekrar istisna uygulanması mümkün bulunmakta olup, istisna kapsamına alınmak için üç yıllık sürenin bitim tarihinden önce verilecek dilekçe, söz konusu işlemler sonuçlandıktan sonra hüküm ifade edecektir. Dilekçenin zamanında verilmesi halinde, işlemler sonuçlandıktan sonra ayrıca dilekçe verilmesine gerek bulunmamaktadır.

KDV Kanunu uyarınca vergiden istisna tutulan işlemlerde, Kanun'un 18'inci maddesi kapsamında istisnadan vazgeçilmedikçe KDV hesaplanmaz. İstisnadan vazgeçen mükelleflerin ise, alımlarında KDV'ye tabi olup olmadığına bakılmaksızın, teslimleri KDV'ye tabi olacaktır.

İstisnadan vazgeçeceklerin mükellefiyetleri talep tarihinden itibaren vergi dairesince tesis olunur. Bu şekilde mükellef olanlar mükellefiyete giriş tarihinden itibaren 3 yıl geçmedikçe mükellefiyetten çıkamazlar. Mükellefler 3 yıllık sürenin bitiminden evvel mükellefiyetten çıkmak için talepte bulunmadıkları takdirde, mükellefiyet 3 yıl daha uzayacak olup, bu süre dolmadan tekrar istisna kapsamında işlem yapılması mümkün değildir. Mükellefiyetten çıkmak için yapılacak başvuru 3'üncü yılın son gününe kadar yapılabilir.

İstisna kapsamında işlem yapan mükelleflerin, ilgili vergi dairesine başvurarak vergiye tabi tutulmalarını talep etmemelerine rağmen, kendi aralarında yaptıkları sözleşmelerde KDV hesaplanacağı dair hükümlerin yer alması istisnadan vazgeçmek için yeterli değildir. Dolayısıyla gerçekleşecek mal teslimlerinde ve hizmet ifalarında KDV istisnasının uygulanması gerekmektedir.⁴

2.3.2- Vazgeçmenin Mümkün Olduğu İstisnalar

KDV Kanunu'nun 11, 13, 14, 15'inci maddeleri ile 17. maddenin (4) numaralı fıkrasının (s) bendinde belirtilen ve vergilendirme literatüründe tam istisna olarak adlandırılan işlemler ve 17/4-c, 17/4-r (kısmi olarak), 17/4-t, geçici 12 ve geçici 23. maddelerinde belirtilen istisnai işlemleri için istisnadan vazgeçme müessesinden faydalanmak mümkün olmakla birlikte bahsedilen istisnalarla ilgili yüklenilen KDV'ler 32. madde uyarınca indirimine veya iadeye konu olabildiğinden (tam istisnalar dışındaki-

⁴ Şükrü Kızılot, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması Ankara 2010, s. 997

lerin bir kısmına sadece indirim imkanı tanınmıştır.) bu müesseseden faydalanmak mükellefler açısından anlamlı değildir. Tabi ki bu durum, indirim mekanizması yolu ile telafi edilemeyip iade edilmesi gereken vergi ortaya çıktığı hallerde, iade müessesesi için öngörülen prosedür ve paranın değer kaybı göz ardı edildiği varsayımı altında geçerlidir.

Ancak kısmi istisna olarak adlandırılan Kanun'un 16 ve 17'inci maddelerinde ve geçici maddelerinde düzenlenen istisnalar kapsamında iş ve işlemler yapan mükelleflerin bu müesseseden faydalanması mümkündür.

2.3.3- Vazgeçmenin Mümkün Olmadığı İstisnalar

Kanun'un 18'inci maddesinin 2'inci fıkrasına göre mükellefler; Kanun'un 17'inci maddesinin (1) ve (2) numaralı fıkraları ile (3) numaralı fıkranın (a) bendi ve (4) numaralı fıkranın (e) bentlerinde yazılan istisnalardan vazgeçemeyeceklerdir.

Ancak, Kamu menfaatine yararlı dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar için farklı bir durum söz konusudur. Bu kurumların kuruluş amaçlarına uygun olarak işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri teslim ve hizmetlere ilişkin istisnalardan vazgeçmeleri mümkündür.

Bu sayılan işlemler dışında kalan tüm istisnalarda, ister kısmi ister tam istisna olsun, mükellefler istisnadan vazgeçerek KDV uygulama hakkına sahiptirler.

2.4- Vazgeçmenin Sonuçları

İstisnadan vazgeçen mükelleflerin alımlarının KDV'ye tabi olup olmadığına bakılmaksızın, teslimleri KDV'ye tabi olacaktır. Bu mükellefler hakkında gerçek usulde katma değer vergisi mükelleflerinin tabi olduğu usul ve esaslara uygulanacak olup 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen yükümlülüklerle uymak zorundadırlar. Ayrıca istisnadan vazgeçen mükellefler öncelikle bunu ticari ilişki içerisinde olduğu müşterilerine bildirmeleri gerekmektedir.⁵

3- KONUYLA İLGİLİ ÖRNEKLER

3.1- İsteğe Bağlı Mükellefiyet Tesisine Örnek

Kurumlar vergisi mükellefi olan (A) seyahat acentesi, yurt dışında gerçekleştirilen tur faaliyetleri sırasında yolculara 70.000 TL tutarında yiyecek, içecek tesliminde bulunmuştur. Ekim 2015'de gerçekleşen bu seyahat için, (A) seyahat acentesince yolculara teslim edilen mallara ilişkin olarak seyahate çıkılmadan önce yurt içinde çeşitli mal alımları gerçekleştirilmiş ve bu mal alımları dolayısıyla 10.000 TL tutarında KDV yüklenimi olmuştur. Mükellefin 2015 yılına ilişkin ticari kazancı 100.000 TL'dir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesine göre Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslimler KDV'ye tabidir. Aynı Kanun'un 6'ıncı maddesinde işlemlerin Türkiye'de yapılması kavramı açıklanmıştır. Anılan maddeye göre işlemlerin Türkiye'de yapılması malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını ifade etmektedir. Bu çerçevede, mükellef kurumun Türkiye'nin sınırları dışında yolculara yapılan satışlar için KDV hesaplanmayacaktır. Çünkü söz konusu işlem Katma Değer Vergisinin konusuna girmemektedir.

⁵ Dr. Murat Ceyhan, Mükelleflerin Ticari Çıkarları Doğrultusunda KDV İstisnasından Vazgeçmeleri, <http://www.alomaliye.com/2009/03/09/mukelleflerin-ticari-cikarlari-dogrultusunda-kdv-istisnasindan-vazgecmeleri-dr-murat-ceyhan/>, 01.01.2017

Mükellef kurumun, İsteğe Bağlı Mükellefiyet tesis ettirilmemesi halinde yukarıda belirtildiği gibi verginin konusuna girmeyen bu işlemleri dolayısıyla yaptığı teslimlerde KDV hesaplamayacaktır. Ancak, bu durum her ne kadar mükellefin lehine gözükse de vergi mükellefiyeti olmadığı halde teslimine konu malların alımı dolayısıyla ödediği KDV'ler, KDV Kanunu'nun 29'uncu maddesine istinaden indirimine izin verilmemesi nedeniyle kurum üzerinde vergi yükü teşkil edecektir. Mükellefin telafi yolu KDV Kanunu'nun 58'inci maddesine istinaden yüklendiği KDV'yi gider ya da maliyet kayıtlarına aktarmak olacaktır. Bu halde; mükellefin 31.12.2015 tarihi itibarıyla 100.000 TL ticari kazancından 10.000 TL KDV gider olarak düşülecek ve kalan (100.000-10.000=) 90.000 TL kurum kazancı üzerinden (90.000 x %20=) 18.000 TL kurumlar vergisi hesaplanacaktır.

Fakat, kurumlar vergisi mükellefi acentenin isteğe bağlı mükellefiyet tesis ettirmeyi tercih etmesi halinde; ödeyeceği kurumlar vergisi 100.000 x %20=20.000 TL olacak, ancak mükellef acentenin teslimleri KDV'ye tabi olacağından hesapladığı 12.600 TL (70.000 x %18) KDV'den, indirim hakkı kazandığı 10.000 TL KDV'yi indirim hakkına sahip olacağından bakiye kalan 2.600 TL KDV'yi ödeyecektir.

Bu iki durum halinde mükellefin özet vergi yükü aşağıdaki tabloda belirtildiği gibi olacaktır.

İsteğe Bağlı Mükellefiyet Tesis Edilmesi Hali		Herhangi Bir Mükellefiyet Tesis Edilmemesi Hali	
Ödenecek Kurumlar Vergisi "A"	20.000 TL	Ödenecek Kurumlar Vergisi "A"	18.000 TL
Hesaplanan KDV "B"	12.600 TL	Hesaplanan KDV "B"	----
Yüklenilen KDV "C"	10.000 TL	Yüklenilen KDV "C"	10.000 TL
KDV Yükü "D"(B+C)	2.600 TL	KDV Yükü "D"(B+C)	10.000 TL
Toplam Vergi Yükü (A+D)	22.600 TL	Toplam Vergi Yükü (A+D)	28.000 TL

İsteğe bağlı mükellefiyet tesisi müessesesini tercih eden mükellef acentenin; ödeyeceği kurumlar vergisi miktarı diğer duruma nazaran 2.000 TL fazla olmasına rağmen yüklendiği 10.000 TL KDV'yi indirim mekanizmasına dahil etmesi nedeniyle toplam vergi yükü dikkate alındığında mükellef açısından daha ekonomik bir durum ortaya çıkacaktır.

3.2- Kısmi İstisna Kapsamına Giren İşlemlerde Örnek

Mükellef (B) Organize sanayi bölgelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi bir işletme olup, söz konusu işletme Kasım 2015 döneminde bölgede işyeri tesliminde bulunmuştur. İnşaatını tamamlayarak teslim ettiği işyerinin bedeli 80.000 TL'dir. (B) iktisadi işletmesinin söz konusu teslimi gerçekleştirebilmesi için bu dönemde yüklendiği KDV tutarı 10.000 TL olup mükellefin 2015 yılına ilişkin ticari kazancı 150.000 TL'dir.

Mükellefin söz konusu teslimi KDV Kanunu'nun 17/4-k bendi uyarınca KDV'den istisna edilmiştir. Kanun'un 30/a maddesine istinaden, vergiden istisna edilen bu işlemleri dolayısıyla yüklenmiş olduğu KDV'yi indirim mekanizmasına dahil etmeyip 58'inci maddeye istinaden gider ya da maliyet hesaplarına yansıtacaktır.

Mükellefin istisnadan vazgeçtiği ve vazgeçmediği durumlara ilişkin özet vergi yükü tablosu aşağıdaki gibidir.

İstisnadan Vazgeçilmesi Hali		Herhangi Bir İşlem Yapılmaması	
Ödenecek Kurumlar Vergisi "A"	30.000 TL	Ödenecek Kurumlar Vergisi "A"	28.000 TL
Hesaplanan KDV "B"	14.400 TL	Hesaplanan KDV "B"	----
Yüklenilen KDV "C"	10.000 TL	Yüklenilen KDV "C"	10.000 TL
KDV Yüğü "D"(B+C)	4.400 TL	KDV Yüğü "D"(B+C)	10.000 TL
Toplam Vergi Yüğü (A+D)	34.400 TL	Toplam Vergi Yüğü (A+D)	38.000 TL

İstisnadan vazgeçilme müessesesinin tercih edilmesi durumunda; yüklenilen KDV'lerin indirim mekanizmasına dahil edilmesini sağladığından, Kanun'un 58'inci maddesine istinaden gider veya maliyet hesaplarına aktarma tercihinin nazaran mükellef açısından vergi yüğü bağlamında daha ekonomik olacaktır.

4- DEĞERLENDİRME

En önemli özelliğı indirim mekanizması olan, Katma Değer Vergisi daha önce de açıklandığı üzere üretim ve dağıtım zincirinin her aşamasında alınan yayılı bir muamele vergisidir. Söz konusu verginin katılan değerlerin her aşamasında ayrı olarak alınması şüphesiz mükerrer vergilendirme sonucunu doğuracaktır. Bu mükerreriik sorunu ise indirim mekanizması yolu ile çözüme kavuşacaktır.

Diğer taraftan, istisna vergiye tabi işlemlerin ekonomik, sosyal vb. nedenlerle kanunlarla vergi dışı bırakılmasıdır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda da verginin konusuna giren bazı işlemler Kanun'un 11 ila 17'inci maddeleri ile geçici maddelerde yapılan düzenlemelerle istisna kapsamına alınmıştır.

3065 sayılı KDV Kanununun 30'uncu maddesinin (a) bendi; 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 vergisinin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilmesine izin vermemesi indirim mekanizmasının işleyişini bazı özel durumlar sebebiyle veya bazı mükellefler açısından bozmaktadır.

Mükellefin özel durumunu dikkate almayan dolaylı vergiler arasında yer alan Katma Değer Vergisi Kanunu, 18'inci maddesi ile bu genel kuralın aksine mükelleflere istisnadan vazgeçip indirim mekanizmasının çalıştırılmasına olanak sağlamaktadır. Hatta verginin konusuna girmeyip indirim mekanizmasının sağladığı avantajları kullanmak isteyen mükelleflerin talebi ile isteğe bağlı mükellefiyet tesis edilmesi mümkün hale getirilmiştir.

İsteğe bağlı mükellefiyet tesisi; kanaatimizce Kanun'un kapsamını daraltmamak maksadıyla, verginin konusuna dahil olmayan ancak gelişen yeni teknolojiler, yapılan bilimsel çalışmalar sonrası ortaya çıkması muhtemel ekonomik olayları kavramak veya içinde bulunulan ekonominin/pazarın fiili ve hukuki yapısı gereğı söz konusu işlemlere taraf olanların rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla düzenlenmiştir.

Bu müesseselerin en yüksek faydayı sağladığı durum, mükelleflerce icra edilen faaliyetlerin gelir veya kurumlar vergisinden istisna olduğunda kendini göstermektedir. Çünkü yüklenilen ancak istisna nedeniyle indirilemeyen KDV'lerin gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin kazançlarından indirilmesinin pek anlamı yoktur.

Kanun'un 58. maddesi gereğince mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile mükellefçe indirilebilecek katma değer vergisi, gelir ve kurumlar vergisi matrahları-

nin tespitinde gider olarak kabul edilmez. Ancak, Kanun'un 30. maddesi gereğince indirilemeyen KDV bu maddenin mefhumu muhalifinden gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

İstisnadan vazgeçme veya isteğe bağlı mükellefiyet tesisi müesseseleri ile mükellefler 58. maddede göre gider veya maliyet olarak hesaplarına yansıtılmayarak indirim mekanizmasına dâhil ettiği KDV tutarlarını telafi imkânı bulmaktadır. Bu uygulamalar ile maliyetlerini azaltan işletmeler aynı kar marjlarını korusalar dahi her geçen gün gelişme gösteren e-ticaret ile tam rekabet piyasasına yaklaşan ekonomide rekabet şansı yakalayacaktır.

Bu noktada, bu müessesenin tercih edilmesi aşamasında KDV Kanunu'ndaki indirim mekanizması ile Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri esas alınarak Gelir veya Kurumlar Vergisi kazancının yeterli olup olmadığı, devamlı olarak sonraki döneme devreden KDV'nin olup olmadığı hususları göz önünde bulundurulmak suretiyle mükelleflerin kararı önem arz etmektedir. Bu karar gelişen yeni teknolojiler, yapılan bilimsel çalışmalar neticesinde yoğun rekabetin yaşandığı piyasalarda oluşan eşitsizliğin giderilmesi açısından hareket serbestliği sağlayacaktır.

5- SONUÇ

Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri, içinde buldukları piyasanın şartları ve ticari faaliyet verilerinin dikkate alarak yapacakları fayda/maliyet analizleri neticesinde muhtelif durumlarda isteğe bağlı mükellefiyet tesisi ve istisnadan vazgeçme müesseselerini tercih ederek vergi yükleri üzerinde etki yaratma imkânı sağlayacaklardır.

Bu bağlamda, dolaylı vergilerin mükelleflerin durumlarını dikkate almaması kuralının tersi özelliğini içinde barındıran Katma Değer Vergisi Kanunu, isteğe bağlı mükellefiyet tesisi veya istisnadan vazgeçme müesseseleri aracılığıyla indirim ve iade mekanizması uygulanmak suretiyle aktarılamayan vergi yükünü telafi imkânı sağlamaktadır.

KAYNAKÇA

- 25.10.1984 tarih ve 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- AKYOL, M. E. KDV Uygulamasında İstisnadan Vazgeçme, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 199, 2009
- Dr. CEYHAN, M. Mükelleflerin Ticari Çıkarları Doğrultusunda KDV İstisnasından Vazgeçmeleri, <http://www.alomaliye.com/2009/03/09/mukelleflerin-ticari-cikarlari-dogrultusunda-kdv-istisnasindan-vazgecmeleri-dr-murat-ceyhan/>, 01.01.2017
- Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Gereğesi, Kanun Tasarısı Ve Komisyon Raporları, 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete,
- KELECİOĞLU, M. A. Katma Değer Vergisinde İsteğe Bağlı Mükellefiyet Tesisi ve İstisnadan Vazgeçme Hükümlerinin Anlamı ve Mükellef Açısından Önemi, Vergi Sorunları Dergisi, Kasım 2005
- KIZILLOT, Ş. Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Ankara 2010, s. 993
- Maliye Bakanlığı (26.04.2014). KDV Genel Uygulama Tebliği. Ankara: Resmi Gazete (28983 sayılı)