

Bilal DÜZKAYA^(*)

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU KAPSAMINDA İSTİSNADAN VAZGEÇME

İzzet Alpagut YALINBAŞ^(**)

1 - GİRİŞ

Vergiye tabi olması gereken bir vergi konusunun çeşitli nedenlerle (sosyal, ekonomik vb.) yasada belirtilen kapsam ve ölçülerde kısmen veya tamamen, devamlı ya da geçici olarak vergilendirilmemesi “istisna” kavramı olarak karşımıza çıkmaktadır. Gerek Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu gerekse de Katma Değer Vergisi Kanununda istisna uygulaması farklı olmakla birlikte yasa koyucu istisna düzenlemesine her kanunda ayrı ayrı yer vermiştir. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi yönünden faaliyetlerin istisna edilmiş olması başka bir deyişle vergiye tabi olmaması mükellefler açısından makul görülmekle birlikte bu durumun Katma Değer Vergisi Kanunu açısından farklılık arz ettiği hususlar mevcuttur. Farklılık arz eden bu durum karşısında diğer vergi kanunlarında rastlanmayan bir müessese yani “istisnadan vazgeçme” Katma Değer Vergisi Kanununda düzenlenmiştir.

Çalışmamızda Katma Değer Vergisi Kanununun 18. maddesi olan, “istisnadan vazgeçmenin” mükellef lehine ve aleyhine olduğu durumları da göz önüne alarak genel hatlarıyla konuyu incelemeye çalışacağız.

2- İSTİSNADAN VAZGEÇME

2.1- Yasal Düzenleme

Bazı hallerde katma değer vergisinden istisna edilmiş bir işlemin katma değer vergili şekilde yapılması mükellefin lehine sonuç verebilir. Bu gibi durumlarda mükellefin isteğe bağlı olarak istisna uygulamasından vazgeçmesini, istisna kapsamındaki işlemi katma değer vergili şekilde yapabilmesini temin için Katma Değer Vergisi Kanunu 18. madde hükmü konulmuştur. İlgili madde metni;

^(*)Vergi Müfettişi

^(**)Vergi Müfettişi

1. (5228 sayılı Kanunun 16'ncı maddesiyle değişen fıkra. Yürürlük: 1.8.2004) Vergiden istisna edilmiş işlemleri yapanlar, ilgili vergi dairesine yazılı başvuruda bulunarak, belirtecekleri işlem türleri için vergiye tâbi 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. (5228 sayılı Kanunun 16'ncı maddesiyle değişen fıkra. Yürürlük: 1.8.2004) Kamu menfaatine yararlı dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş amaçlarına uygun olarak işletmek veya 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.

Kanun koyucu madde gerekçesini aşağıdaki şekilde açıklamıştır;

“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 iş kolları veya işletmelerde yarardan çok zarar veren bir durum yaratabilir.

Özellikle büyük, pahalı yatırım gerektiren ve girdileri dolayısıyla büyük vergi ödenmiş bulunan bir işletmenin işlemlerinin istisna edilmiş olması, bu yatırımlar ve girdiler dolayısıyla ödenmiş olan vergileri indirme olanağını ortadan kaldıracaktır. Bu vergilerin fiyat mekanizması yoluyla aynen bir sonraki safhaya aksettirildiği düşünülse dahi yine de zaman bakımından hasıl olacak gecikme nedeniyle ile indirimden faydalanma daha cazip bir hale gelebilecektir. Özellikle ziraatte yeni teknolojiyen faydalanan gübre ve makine gibi pahalı girdileri olan işletmeler bakımından vergiden istisna kılınmak bir ölçüde cezalandırılma mahiyetinde olacak; dolayısıyla modern teknoloji kösteklenecektir. İstisnaların ortaya çıkarabileceği bu sakıncayı bertaraf edebilmek için, vergiden istisna edilen işlemleri yapanlara diledikleri takdirde vergi dairesine başvurarak bu işlemleri dolayısıyla vergiye tabi talebinde bulunma hakkı tanınmıştır.”

2.2- İstisnadan Vazgeçilebilecek İşlemler

Katma Değer Vergisi kanununa göre vergiden istisna edilen işlemler aynı kanunun 30/a ve 32. maddelerinin metnine istinaden Tam ve Kısmi istisna olarak iki gruba ayrılmaktadır. Mükellefler her iki gruba giren işlemler için kanunun 18. maddesine göre istisnadan vazgeçebilirler. İstisnadan vazgeçilecek işlemler aşağıdaki gibidir.

2.2-1- Tam İstisna Kapsamında İstisnadan Vazgeçilebilecek İşlemler:

- İhracat İstisnası (KDVK Madde 11)
- Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları İle Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna (KDVK Madde 13)

- Taşımacılık İstinası (KDVK Madde 14)
- Diplomatik İstisnalar (KDVK Madde 15)
- Özürlülerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-ge-reç ve özel bilgisayar programları. (KDVK Madde 17/4-s)

2.2.2- Kısmi İstisna Kapsamında İstisnadan Vazgeçilebilecek İşlemler

Yukarıda sayılan istisnalar dışında kalan Katma Değer Vergi Kanununda düzenlenen diğer istisnalar Kısmi İstisna olarak değerlendirilmektedir. Bu istisnalar Katma Değer Vergisi Kanunun 17. maddesinde “Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar” başlığı altında sayılan

- Kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar,
- Sosyal amaç taşıyan istisnalar,
- Askeri amaç taşıyan istisnalar,
- Diğer istisnalar ve

aynı Kanunun 19/2. maddesi hükmü kapsamında, uluslararası anlaşmalar çerçevesinde uygulanan ve iade hakkı tanınmayan istisnalar ile geçici maddelerde düzenlenen istisnalar.

Ancak istisnadan vazgeçmeyi düzenleyen kanunun 18. madde (2) fıkrasına göre aynı kanunun 17. maddesinin (1) ve (2) numaralı fıkralarıyla (3) numaralı fıkranın (a) ve (4) numaralı fıkranın (e) bentle-rinde yazılı istisnalar için bu maddenin uygulanmayacağı belirtilmiştir. Bu durumda;

- Kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar,
- Sosyal amaç taşıyan istisnalar,
- Askeri amaç taşıyan istisnalar ile

• Diğer İstisnalar başlığı altında düzenlenen (e) bendi (Banka ve sigorta muameleleri vergisi kap-samına giren işlemler ve sigorta aracılarının sigorta şirketlerine yaptığı sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri ile Kurumlar Vergisi Kanununun 7. maddesinin 24 numaralı bendinde belirtilen kurumların kredi teminatı sağlama işlemleri) dışında kalan Katma Değer Vergisi Kanunun 17. maddesinde belirti-len diğer işlemler için istisnadan vazgeçme müessesesi uygulanabilir.

3- İSTİSNADAN VAZGEÇMENİN MÜKELLEF NEZDİNDE SONUÇLARI

Katma Değer Vergisi esas itibarıyla indirim mekanizmasına dayanan bir vergilendirme sistemidir. Ancak Katma Değer Vergisi Kanununun uygulamasında tam ve kısmi istisna uygulamasına gidildiği görülmektedir. Tam istisna uygulamasına ilişkin olarak Kanunun 32. maddesi istisna edilmiş işlemlerde indirim mekanizmasını düzenlemiştir. Bu maddeye göre kanunun 11, 13, 14, 15. maddeleri ile 17. maddesinin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirilebileceği ve indirilemeyen kısmının ise mükellefe iade olunacağı hükme bağlanmıştır.

Bu kapsamda Tam İstisnaya konu faaliyetleri olan mükelleflerin istisnadan vazgeçmesinin herhangi bir avantajı bulunmamakta hatta maliyet artışına neden olmak suretiyle mükellef açısından aleyhe sonuçlar bile ortaya çıkartabilmektedir.

Kısmi istisna uygulamasına ilişkin olarak da kanunun 30. 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 Vergisi*”nin indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir. Kanunun 58. maddesinin mefhumu muhalifinden hareketle 30. maddenin (a) bendi kapsamında indirim konusu yapılamayan katma değer vergisi gider olarak dikkate alınacaktır. Katma Değer Vergisi Kanununun 17. maddesi kapsamına giren işlemleri yapanlar, bu işlemlerle ilgili alış ve giderler dolayısıyla yüklendikleri vergileri indirim konusu yapamayacak, bu vergiler gelir ve kurumlar vergisi uygulamaları çerçevesinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak göz önüne alınabilecektir.

Yukarıda yaptığımız açıklamalar doğrultusunda, kısmi istisnaya tabi işlemlerin bir kısmında mükelleflerin istisnadan vazgeçmeleri lehlerine bir sonuç doğuracaktır. Şöyle ki kanun koyucu da bu hususu göz önüne alarak 18. maddenin gerekçesinde bunu belirtmiştir. İstisnadan vazgeçmenin mükellef lehine ve aleyhine olabileceği durumları örnek üzerinden açıklamak gerekirse;

Örnek-1:

Çukurova Bölgesinde çiftçilere zirai amaçlı su satışı yapan firmalardan biri olan Ekin A.Ş. 2010 yılı başında kapasitesini yükseltmek amacıyla kapsamlı bir yatırım yapmıştır. Yaklaşık 600.000,00-TL + 108.000,00-TL Katma Değer Vergisi tutarındaki yatırım neticesinde mükellefin Katma Değer Vergisi Kanunu 17/4-h uyarınca istisnadan faydalanmaya devam etmesi ve istisnadan vazgeçmesi durumlarını aşağıda karşılaştıracğız.

Mükellefin Katma Değer Vergisi Kanunu 17/4-h uyarınca istisnadan faydalanmaya devam etmesi durumunda 600.000,00-TL’lik yatırım ve buna ilişkin 108.000,00-TL’lik Katma Değer Vergisi Kanunun 30/a maddesi uyarınca kurumun maliyetlerine kaydedilecektir. Konuyu basitleştirmek için mükellefin ilgili yılda başka hiçbir maliyetin olmadığını kabul edelim. Mükellefin 708.000,00-TL’lik maliyet karşılığında ton başına 1,2-TL birim fiyat ile 800,000 ton su satışı hedeflemekte olduğunu ve yıl sonuna kadar bunu gerçekleştirdiğini varsayarsak, mükellefin ilgili dönem satış hasılatı 960.000,00-TL olmaktadır.

Mükellefin Katma Değer Vergisi Kanununun 18. maddesinde yer alan ile istisnadan vazgeçme hakkını kullandığı durumda ise, yaptığı yatırıma ilişkin 600.000,00-TL’lik tutar maliyetlerinde yer almakta, 108.000,00-TL’lik katma değer vergisi ise 191-İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesabına kaydedilmektedir. Yine mükellefin bunun dışında bir maliyeti olmadığı varsayımı altında, birim satış fiyatı, hedeflenen satış ve toplam hasılatının aynı olduğunu kabul edelim.

Bu varsayımlar altında konuyu tablo üzerinde gösterirsek;

	İstisna Uygulanan Durum	İstisnadan Vazgeçilen Durum
Birim Fiyat	1,2 TL	1,2 TL
Yapılan Teslim	800.000 Ton	800.000,00 Ton
Toplam Hasılat	960.000,00 TL	960.000,00 TL
Maliyet	708.000,00 TL	600.000,00 TL
[-Yatırım]	[600.000,00 TL]	[600.000,00 TL]
[-Yüklenilen KDV (30/a)]	[108.000,00 TL]	[0,00 TL]
İndirilecek KDV (191)	0,00 TL	108.000,00 TL
Kurumlar Vergisi Matrahı	252.000,00 TL	360.000,00 TL
Ödenecek Kurumlar Vergisi	50.400,00 TL	72.000,00 TL
Hesaplanan KDV (391)	0,00 TL	172.800,00 TL
Ödenecek KDV (360)	0,00 TL	64.800,00 TL
Vergi Yüğü	158.400,00 TL	136.800,00 TL
[-Kurumlar Vergisi]	[50.400,00 TL]	[72.000,00 TL]
[-Ödenecek KDV]	[0,00 TL]	[64.800,00 TL]
[-Mükellefin Yatırım	[108.000,00 TL]	[0,00TL]
<i>Nedeniyle Üzerinde Kalan KDV]</i>		

İstisna uygulanan ve istisnadan vazgeçilen durumları yukarıdaki örnek kapsamında değerlendirdiğimizde, istisna uygulanan durumda mükellefin yaptığı yatırım dolayısıyla ortaya çıkan 108.000,00-TL Katma Değer Vergisi Kanunun 30/a maddesi uyarınca maliyete dâhil edilmekte ve sonuçta mükellefin maliyeti artmakta ve buna bağlı olarak kurum kazancı ve ödediği kurumlar vergisi miktarı düşmektedir. Her ne kadar ödediği kurumlar vergisi düşük olsa da kurumlar vergisi matrahı yani mükellefin yıl içerisinde elde ettiği kar da düşmektedir. Buna paralel istisna uygulaması dâhilinde mükellef tıpkı nihai tüketici gibi 108.000,00-TL katma değer vergisini kendisi üstlenmekte ve bunu yansıtamamaktadır. Sonuç itibarıyla 18. maddenin gerekçesinde de belirtildiği gibi indirim mekanizmasının ortadan kalktığı böylesi bir durumda mükellef hem düşük bir karlılık oranına hem de toplamda daha yüksek bir vergi tutarına katlanmaktadır, bu da mükellef lehine bir istisnadan ziyade bir cezalandırma halini almaktadır.

Yukarıdaki örnek kapsamında mükellefin istisnadan vazgeçtiği durumda, ödenecek kurumlar vergisi miktarı istisna durumuna göre daha yüksek olsa da mükellef 108.000,00-TL tutarındaki katma değer vergisini indirim mekanizması yoluyla sonraki aşamadaki alıcılara yansıtmakta ve maliyetine eklemeyi bu tutar doğrudan olmasa da kar hesaplarına intikal etmektedir. Sonuç itibarıyla istisna uygulanan duruma göre hem daha fazla kar elde etmekte hem de toplamda daha düşük bir vergiye katlanmaktadır. Ancak mükelleflerin 3 yıl geçmedikçe mükellefiyetten çıkamayacaklarını hatırlatıp, istisnadan vazgeçme müessesesi için bu durumu da göz önüne alarak karar vermelerinde yarar vardır.

Örnek-2:

Serbest Bölgede faaliyette bulunan firmalara, gümrük ve mali konulardaki danışmanlık ve müşa-

virlik hizmetleri ile firmaların davalarının takibi ve hukuki danışmanlıklarının yapılması kapsamında faaliyet gösteren Erol Ltd. Şti.'nin, serbest bölge kapsamında yaptığı bu işlemler Katma Değer Vergisi Kanunun 17/4-ı maddesi uyarınca vergiden istisnadır. Mükellef kurumun serbest bölgede danışmanlık, müşavirlik hizmetleri dolayısıyla 2010 yılı toplam hasılatı 100.000,00-TL ve bu hasılatla ilişkin toplam 60.000,00- TL personel gideri olduğunu ve bunun dışında ilgili dönemde büro giderlerine yönelik 5.000,00-TL'lik bir maliyeti ve bu gidere ilişkin 900,00-TL katma değer vergisi olduğunu kabul edersek;

	İstisna Uygulanan Durum	İstisnadan Vazgeçilen Durum
Toplam Hasılat	100.000,00-TL	100.000,00-TL
Toplam Giderler	65.900,00-TL	65.000,00-TL
-Personel Gideri	60.000,00-TL	60.000,00-TL
-KDV'ye Tabi Çeşitli Giderler	5.000,00-TL	5.000,00-TL
-30/a kapsamında maliyete ilave edilen KDV	900,00-TL	0,00-TL
İndirilecek KDV	0,00-TL	900,00-TL
Kurumlar Vergisi Matrahı	34.100,00-TL	35.000,00-TL
Ödenecek Kurumlar Vergisi	6.820,00-TL	7.000,00-TL
Hesaplanan KDV	0,00-TL	18.000,00-TL
Ödenecek KDV	0,00-TL	17.100,00-TL
Vergi Yükü	7.720,00-TL	24.100,00 TL
[-Kurumlar Vergisi]	6.820,00-TL	7.000,00-TL
[-Ödenecek KDV]	0,00-TL	17.100,00-TL
[-Mükellefin Çeşitli Giderleri]	900,00-TL	0,00-TL
Nedeniyle Üzerinde Kalan KDV]		

Yukarıdaki örnekte görüldüğü üzere serbest bölgede müşavirlik ve danışmanlık faaliyeti yürüten mükellefin 18.madde kapsamında istisnadan vazgeçmesi halinde ödenecek vergi miktarında ciddi bir artışa rağmen karlılığında anlamlı bir yükseliş meydana gelmemekte ve bu kapsamda mükellefin aleyhine sonuçlar doğurmaktadır.

Örnek-3:

Gerçek usule tabi mükellef Ali SERKAN ile basit usule tabi mükellef (B) ve istisnadan vazgeçme müessesesini kullanan basit usule tabi mükellef İlhan ÖZKAN'ın 10.000-TL kabak çekirdeği aldığını ve %30 kârla sattığını varsayalım. Üç durum şu şekilde özetlenebilir:

Ticari İşlemin Nevi	Gerçek Usule Tabi Mükellef	Basit Usule Tabi Mükellef	Basit Usule Tabi Ancak İstisnadan Vazgeçme Müessesesini Kullanan Mükellef
Kabak Çekirdeği Alış Bedeli	10.000 TL	10.000 TL	10.000 TL
Alışta Hesaplanan KDV (KDV oranı=%18)	1.800 TL	1.800 TL	1.800 TL
KDV Dahil Alış Bedeli	11.800 TL	11.800 TL	11.800 TL
Satış Kârı (Kâr oranı %30)	3.000 TL	3.000 TL	3.000 TL
Satışta Hesaplanan KDV	2.340 TL (13.000 TLx%18=)	KDV'sine tabi değil	2.340 TL (13.000 TLx%18=)
Satış Bedeli (KDV Dahil)	15.440 TL	14.800 TL	15.440 TL

Görüldüğü üzere basit usule tabi olup istisnadan vazgeçen mükellef gerçek usule tabi mükellef ile aynı olmakta ve 3.000-TL kar elde etmek için aynı maliyete sahip malı 14.800-TL'ye değil 15.400-TL'ye satmakta ve bu durum basit usule tabi mükellefe avantaj sağlamaktadır. Aynı durum basit usule tabi olmayan mükellefler bakımından haksız rekabet ortamı yaratmaktadır. Bu nedenle mükelleflerin kanun maddesinin avantaj ve dezavantajlarını göz önüne alarak karar vermeleri lehlerine bir durumdur.

4- İŞLEM BAZINDA KDV İSTİSNASINDAN VAZGEÇİLEBİLİR Mİ?

Katma Değer Vergisi Kanununun 18. maddesinin (1) nolu fıkrasının 5228 sayılı kanunla değişmeden önceki hali aşağıdaki gibidir.

Vergiden istisna edilen işlemleri yapanlar diledikleri takdirde ilgili vergi dairesine yazılı olarak müracaatta bulunarak bu işlemleri dolayısıyla vergiye tabi tutulmalarını talep edebilirler. **Bu talebin mükellefin istisnaya dahil olan işlemlerinin tamamını kapsaması şarttır.**

Madde metninden de anlaşılacağı üzere değişiklik öncesi durumda mükellef vergiye tabi tüm işlemler için istisnadan vazgeçmesi gerekiyordu.

5228 sayılı kanunla madde metni aşağıdaki gibi değiştirilmiştir. Buna göre;

Vergiden istisna edilmiş işlemleri yapanlar, ilgili vergi dairesine yazılı başvuruda bulunarak, **belirtecekleri işlem türleri için vergiye tâbi tutulmalarını talep edebilirler.**

Madde metninde yapılan değişiklik neticesinde mükellefler işlem bazında istisnadan vazgeçebileceklerdir. Ancak madde metni çeşitli soru işaretlerini de bünyesinde barındırmaktadır.

Konuyla ilgili olarak farklı kaynaklarda yer alan görüşler şu şekildedir:

“...istisnadan vazgeçmenin her bir işlem için bile ayrı ayrı yapılabileceğini gösterir niteliktedir. Yurtdışı taşımacılık işi yapan mükellef, aynı zamanda gümrük antreposu işletmesi halinde 5228 sayılı Kanun öncesi hükme göre de sadece gümrük antreposu faaliyeti istisnadan vazgeçmesi mümkündür.

5228 sayılı Kanun değişikliğinin yukarıya alınan gerekçe açıklamasına göre ise gümrük antreposu faaliyetinde de istisnadan vazgeçme belli bir veya bir kısım işlemler için yapılabilecektir. 18. maddenin (3) nolu fıkra hükmüne göre istisnadan vazgeçme talebi üzerine tesis edilecek mükellefiyetin en az üç yıl devam etmesi gereği vardır. Bu düzenleme bütünü içinde uygulamada sorunlarla karşılaşılması kaçınılmaz görünmektedir. Açıklık için zamana ihtiyaç vardır.¹

“Vergi kanunlarında yer alan istisnalar genellikle birer haktır, mecburiyet değildir. Katma Değer Vergisi istisnalarında da bir işleme taraf olanların her ikisi de (alan ve satan) istisna haklarından vazgeçmiş iseler, istisna kapsamında olmasına rağmen bu işlemin Katma Değer Vergili olarak yapılması vergi kaçağı veya usulsüzlük sayılmamalıdır.

Zaten uygulamada, istisna kapsamındaki işlemlerin muhtelif nedenlerle Katma Değer Vergili fatura-ra bağlandığı sıklıkla görülmektedir.

İstisna uygulamak bir vergi suçu olmadığı için bu yüzden cezalı işleme maruz kalan bir alıcıya veya satıcıya da rastlanmamaktadır.

Her ne kadar Katma Değer Vergisi Kanunun 18. maddesinde istisnadan vazgeçme esasları belirtilmiş ise de bu düzenleme, bir mükellefin belli bir türdeki istisnadan tümüyle vazgeçmesini ve bu vazgeçme olgusunu resmileştirerek müşterilere karşı ileri sürülebilir hale gelmesini kapsamaktadır. 18. madde uyarınca istisnadan vazgeçilmesi, kısmi istisnalardaki indirim yasağını ortadan kaldırmaktadır. 18. madde işletilmeksizin istisnadan vazgeçilmesi ise indirim yasağının kalkmasını sağlayıp sağlamayacağı tartışmaya açıktır.

Esasen işlem bazında istisnadan vazgeçme olayında buna razı olması gereken kişi sadece alıcıdır. İstisna kapsamındaki bir işlem için işlem bedelinin üzerine katma değer vergisi ilave etmek bu katma değer vergisini ayrıca ve hemen tahsil etmek satıcı açısından vazgeçilmeyecek bir uygulama değil aksine tercih edilen bir uygulamadır. Yeter ki alıcı buna razı olsun.²

Yukarıda belirtilen iki görüşte de 5228 sayılı kanunla yapılan değişiklikteki “işlem” olgusu mükellefin yürüttüğü faaliyet ya da faaliyetlerin içinde yer alan her bir kalem olarak yorumlanmakta ve mükellefin yaptığı tek bir satış için dahi istisnadan vazgeçilebileceği kabul edilmektedir.

Muhasebenin temel ilkelerinden kabul edilen tutarlılık kavramı; muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. İşletmelerin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması bu kavramın amacını oluşturur.³ Tutarlılık kavramı, benzer olay ve işlemlerde, kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda biçim ve içerik yönünden tek düzeni öngörür.

Vergi Usul Kanununun 3. maddesinde vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği belirtilmiştir. Lafzın yorumunda kelime anlamı olarak işlemin ne demek olduğunu anlamak için ana kaynak olarak Türk Dili Kurumu tarafından hazırlanan Geniş Türkçe Sözlük’e bakmak gerekmektedir; işlem kelimesi “Bir işi sonuçlandırmak için yapılan iş veya uygulamaların hepsi, muamele, muamelat.” şeklinde tanımlanmıştır.

¹ Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Oluş Yayıncılık A.Ş., 2007, s.524

² MAÇ Mehmet, KDV Uygulaması Kitabı, <http://www.bdo.com.tr/vergi/kdv.php>, (03.11.2011)

³ 1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (26.12.1992 Tarih, 21447 (M), T.C. Resmi Gazete

Lafzi yorumun dışında gerek vergi muamelelerinin gerekse vergi muamelelerinin doğruluğunu tespit amacıyla ilk kaynak olarak yararlandığımız muhasebe kayıtlarının belirli düzen ve sistem içinde devam etmesi gerektiği açıktır. O yüzden mükellefin yaptığı bir alışta istisnadan faydalanıp ödediği katma değer vergisini maliyet hesaplarına kaydetmesi, diğer alışta ödediği katma değer vergisini 191-İndirilecek KDV olarak göstermesi bu bütünlüğü ve düzeni bozacaktır. Kanun hukuk kurallarıdır, hukuk bir düzen ve sistemi içinde barındırmaktadır. Her ne kadar mükellef lehine olsa dahi her kalemde farklı uygulamalar öngörmek hukuk düzeninin sistematığına ve düzenine aykırı bir husus olacaktır.

5- SONUÇ

Vergi kanunları açısından ayrıksı bir durum oluşturan “istisnadan vazgeçme” konusunu incelediğimiz makalemizde, bu müessesenin genel hatlarıyla kanuni dayanağı, konuluş amacı, mükellef lehine ve aleyhine yaratabileceği hususları değerlendirmeye çalıştık. Makalemizde görüleceği üzere Katma Değer Vergisi Kanununda yer alan istisnalar her hal ve şartta mükellef lehine bir durum yaratmamakta ve aleyhte sonuçlar doğurabilmektedir. Maddenin gerekçesinde de yer alan görüşler doğrultusunda zaman zaman mükellefler kendilerine tanınan istisna hakkından, gerek büyük yatırımlar sonucu karlılıklarını arttırmak gerekse de yüklendikleri Katma Değer Vergisini bir sonraki alıcılara yansıtmak amacıyla istisnadan vazgeçmek isteyebilirler. Yapılan açıklamalar ışığında mükellefler istisnadan vazgeçme müessesesini değerlendirip lehlerine olduğuna kanaat getirmeleri halinde kanunda yer alan düzenlemeler çerçevesinde bu haktan faydalanabilirler.

KAYNAKÇA

- 1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (26.12.1992 Tarih, 21447 (M), **T.C. Resmi Gazete**)
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (02.11.1984 Tarih, 18563 Sayılı T.C. Resmi Gazete)
- DEĞER Nuri, KDV Kanunu Açıklamalı ve Uygulamalı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2011
- Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2007
- MAÇ Mehmet, KDV Uygulaması Kitabı, <http://www.bdo.com.tr/vergi/kdv.php>, (03.11.2011)