



Coşkun ÇEKİCİLER(*)

İSTİSNADAN VAZGEÇME MÜESSESESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

*EVALUATION OF THE
INSTITUTION OF WAIVING
EXEMPTIONS*



Yücel BOSTAN(**)

ÖZ

Teşvik amacıyla getirilen istisnaların, mükelleflere avantaj sağladığı yönünde genel bir kanı hakimdir. Ancak Katma Değer Vergisi Kanunu ile istisnadan vazgeçme hakkı verilmesi, mükellefler açısından istisnadan faydalanılmasının her mükellef açısından doğru bir tercih olmadığına işaretleri olarak da değerlendirilebilir. Bu anlamda kısmi istisna olarak bilinen istisnaların, mükellef üzerinde (kurumlar vergisi) yüklenilen KDV'nin %80'i kadar ek bir maliyet getirmektedir. Basiretli bir iş adamı gibi davranmak zorunda olan tacir, kısmi istisna kapsamında olan istisnalardan hesap etmeden faydalanmamalıdır. Bu çalışmada, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda ifade edilen istisnadan vazgeçme müessesesinin mükellefler açısından talep edilip edilmeyeceği ve talep edilirse ne katkısı olduğuna ilişkin değerlendirmeler üzerinde durulacaktır.

Anahtar Kelimeler: İstisna, istisnadan vazgeçme, avantaj, rekabet eşitsizliği, basit usul

ABSTRACT

It is commonly believed that exemptions provide certain advantages to taxpayers. However, the existence of the provision to be able to waive the VAT exemptions in Value Added Tax Law can be considered as a sign of the fact that benefiting from these exemptions may not be a good decision for every taxpayer. In this sense, in the case of benefiting from partial exemption, 80% of VAT burden remains as an additional cost on beneficiary, since corporate tax rate is 20%. Thus, taxpayers, who are also supposed to be prudent businessmen, should take into account every aspect of the exemptions before applying them. This study questions whether taxpayers can waive VAT exemptions, and what kind of advantages they receive if they can.

Keywords: Exemption, waiving exemption, advantage, competition inequality, simple method

(*) Vergi Müfettişi

(**) Vergi Müfettiş Yardımcısı

1- GİRİŞ

Vergi kanunlarının birçoğunda “istisna” hükümlerine yer verilmişken Katma Değer Vergisi Kanunu’nda “istisnadan vazgeçme” müessesesi getirilmiş ve diğer kanunlara nazaran farklı bir uygulama olarak mükelleflere istisnadan vazgeçme hakkı tanınmıştır. İstisnadan vazgeçmek mükellefler açısından olumlu bir sonuç olmayacak gibi görünse de Katma Değer Vergisi Kanunu’nun indirim mekanizmasının bulunması sebebiyle kısmi istisnadan vazgeçmenin bazı mükellefler için olumlu olabileceği görülmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1. maddesi 3/h fıkrası “rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler.” hükmünü getirerek KDV’nin konusuna giren işlem belirlemiş ve aynı Kanun’un 18. maddesinde de mükellefin istisnadan vazgeçebileceği hükmü getirilerek mükellefin lehine olabilecek durumlarda seçimlik bir hak tanınmıştır.

2- İSTİSNADANVAZGEÇME

Vergi kanunlarının uygulanmasında, vergi ve sosyal adaleti sağlamak, bazı kişi veya grupları korumak, dolaylı olarak yardımda bulunmak, teşvik etmek amacıyla vergi idaresi tarafından bir takım düzenlemeler yer verilmiştir. Vergi sistemleri içerisinde yer alan ve verginin genelliği ilkesinden sapmaları ifade eden indirim, istisna ve muafiyetler hemen hemen bütün ülkelerde uygulanmakta olup ilk etapta genellik ilkesine dolayısıyla vergi adaletine aykırı görülmesine rağmen bu uygulamalara bazı nedenlerden dolayı yer verilmesi bir tür zorunluluk haline gelmiştir.¹ Bu düzenleme bazen muafiyetlerle bazen ise istisnalar vasıtasıyla yapılmıştır. KDV Kanunu’nda ise istisnalara yer verilerek, verginin konusuna giren mal teslimi veya hizmetin ifasında verginin hesaplanmayacağı ifade edilir.

Katma Değer Vergisi Kanunu’nda 11,13,14,15,16, ve 17. maddelerinde istisnalar düzenlenmiş, bu maddelerin hemen ardından mezkur kanunun 18. maddesi ile “istisnadan vazgeçme” hükmü getirilerek mükelleflere isterlerse bu istisnadan vazgeçebileceklerine seçimlik hak getirilmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu’nda;

“İstisnadan vazgeçme:

Madde 18- 1. (Değişik: 16/7/2004-5228/16 md.) 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 kapsaması şarttır. Şu kadar ki, mükellefiyetin devam etmekte olan işlemlere şümulü yoktur.

2. (Değişik: 16/7/2004-5228/16 md.) 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.” hükmü ile düzenlenmiştir.

¹ Suat Sarıgül, “Ticari Kazancın Tespitinde Muafiyet ve İstisnalar”, Yaklaşım, Mart 2014

Vergiden istisna edilmiş işlemleri yapanlar çeşitli nedenlerle bu istisnanın kendileri bakımından yararlı olmadığı kanısına ulaşabilirler. Gerçekte kısmi istisna müessesesi katma değer vergisinin en önemli özelliği olan vergiden indirim imkânını ortadan kaldırdığı için, bazı iş kolları ve işletmelerde yarardan çok zarar veren bir durum haline dönüşebilmektedir. Özellikle maliyeti yüksek olan yatırımlar için gerekli girdiler temin edilirken katma değer vergisi ödenmesi ve ödenen bu vergilere ait mal teslimi ya da hizmetin ifasının vergiden istisna edilmiş olması, yatırımlar için temin edilen girdiler dolayısıyla ödenmiş olan vergileri indirme olanağını ortadan kaldıracaktır. Bu vergilerin fiyat mekanizması ile aynen bir sonraki safhaya aksettirilmiş olsa dahi yine de zaman bakımından hasıl olacak gecikme ile indirimden faydalanma daha cazip bir hale gelebilecektir. Özellikle ziraat faaliyeti nedeniyle, yeni teknolojiden faydalanan, gübre ve pahalı girdileri olan işletmeler bakımından vergiden istisna kılınmak bir ölçüde cezalandırma mahiyetinde olacak; dolayısıyla modern teknoloji için kaynak bulma noktasında sıkıntıya düşülecektir. İstisnaların ortaya çıkarılabileceği bu sıkıntıyı bertaraf edebilmek için, vergiden istisna edilmiş işlemleri yapanlara diledikleri takdirde vergi dairesine başvurarak bu işlemleri dolayısıyla vergiye tabi tutulma talebinde bulunma hakkı tanınmıştır.

3- İSTİSNADAN VAZGEÇMENİN ŞARTLARI

3.1- İstisnadan Vazgeçmek İçin Başvuru ve Mükellefiyetin Tahsisi

Mükelleflerin, isteğe bağlı mükellefiyet tesis etmek ve istisnadan vazgeçmek için öncelikle ilgili vergi dairesine yazılı başvuruda bulunmaları gerekmektedir. Vergi Dairesine istisnadan vazgeçmek için başvuranlar belirtecekleri işlem türleri (herhangi bir mal teslimi, hizmet ifası) için talepte bulunabilecekler; fakat talebin, bulunduğu tarihte belirtilen ve bu tarihten sonra gerçekleşecek işlemlerin tamamını kapsamaması zorunludur. Mükellefiyet tesis edilenlerin yazılı talepte bulunduğu tarihten önce süre gelmiş işlemleri varsa istisnadan vazgeçme müessesesinin bu işlemlere uygulanması mümkün değildir. ki *“..18/1 inci maddesinde, vergiden istisna edilmiş işlemleri yapanların, ilgili vergi dairesine yazılı başvuruda bulunarak, belirtecekleri işlem türleri için vergiye tabi tutulmalarını talep edebilecekleri; bu talebin dilekçede belirtilen ve dilekçe tarihinden sonra ifa edilen işlemlerin tamamını kapsamamasının şart olduğu; mükellefiyetin devam etmekte olan işlemlere şümulünün olmadığı..”*² belirtilmiştir.

KDV mükellefiyeti, yazılı talepte bulunduğu tarihten itibaren 3 yıllık bir süreliğine tesis edilir. Bu şekilde mükellefiyet tesis edilen mükelleflerin, 3 yıl geçmedikçe mükellefiyetlerine son verilemez. Mükellefler 3 yıllık süre bitmeden önce talepte bulunmadığı takdirde mükellefiyetleri yeniden 3 yıl süreyle uzatılmış sayılacaktır ki *“..buna göre, yukarıda yer alan kanun hükmü uyarınca şirketinizce üç yıllık sürenin bitiminden önce mükellefiyetten çıkma talebinde bulunulmadığından KDV mükellefiyetiniz 01.10.2011 tarihinden itibaren üç yıl daha (01.10.2011-01.10.2014) uzamış olup, bu süre dolmadan tekrar istisna kapsamında işlem yapmanız mümkün bulunmamaktadır...”*³ şeklinde özelge de mevcuttur.

² Denizli Vergi Dairesi Başkanlığının 20.08.2013 tarih ve 51421814-130[18-2012/537]-91 Sayılı özelgesi

³ Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 28.06.2013 tarih ve 45404237-130[L.12.11]-178 Sayılı özelgesi

3.2- İstisnadan Vazgeçilemeyecek İşlemler

Katma Değer Vergisi Kanunu 17'nci maddesinin (1), (2), (3) numaralı fıkralarının (a) ve (4) numaralı fıkrasının (e) bentlerinde yazılı istisnalardan vazgeçmek mümkün değildir. Bu maddeler;

Katma Değer Vergisi Kanunu; *Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar*

Madde 17 – 1. Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar:

Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların;

a) İlim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, islah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri,

b) Tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri,

2. Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar:

a) Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların hastane, nekahathane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, kan bankası ve organ nakline mahsus bankalar, anıtlar, botanik ve zooloji bahçeleri, parklar ile veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin laboratuvarları gibi kuruluşlar, öğrenci veya yetiştirme yurtları, yaşlı ve engelli bakım ve huzurevleri, parasız fukara aşevleri, düşkünevleri ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri ile bunlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları teslim ve hizmetler, ⁽⁴⁾⁽⁵⁾

b) *(Değişik: 16/7/2004-5228/15 md.) 8/2/2007 tarihli ve 5580 sayılı Kanun hükümlerine tâbi özel okullarca bedelsiz verilen eğitim, öğretim hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10'unu, 24/3/1950 tarihli ve 5661 sayılı Yüksek Öğrenim Öğrenci Yurtları ve Aşevleri Hakkındaki Kanuna Ek Kanun ile 30/4/1992 tarihli ve 3797 sayılı Milli Eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun hükümlerine göre kurulan öğrenci yurtları tarafından bedelsiz verilen yurt hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10'unu, üniversite ve yüksekokullarda ise % 50'sini geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları, birinci fıkrada sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları ile fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin teslimi,* ^{(1) (2)(3)}

c) *(Ek : 23/11/2000 – 4605/6 md.) Yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları ile yabancı hayır ve yardım kurumlarına, bu maddenin 1 numaralı fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapacakları teslim ve hizmetlere ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler.*

Maliye Bakanlığı, istisna kapsamına girecek mal ve hizmetler ile bunların asgari tutarlarını ve bu bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir.

d) (Ek: 14/7/2004-5226/19md.) 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının rölöve, restorasyon ve restitüsyon projelerine münhasır olmak üzere, bu projelendirmelerden yararlananlara verilen mimarlık hizmetleri ile projelerin uygulanması kapsamında yapılacak teslimler.

İstisna kapsamına girecek mal ve hizmetler ile bunların asgarî standartları ve bu bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

e) (Ek: 16/7/2004-5228/15 md.) Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının, kanunlarla kendilerine verilen görev gereği ve kuruluş amaçlarına uygun ruhsat, izin, onay ve benzeri hizmetleri ile bu hizmetlerle ilgili olarak kullanılacak basılı kâğıtların bu kuruluşlar tarafından teslimi (motorlu taşıtlar tescil plaka teslimleri hariç),

3. Askeri Amaç Taşıyan İstisnalar:

a) (Değişik: 11/2/2014-6519/45 md.) Askerî fabrika, tersane ve atölyeler, orduevi ve bağlı şubeleri, askerî gazinolar, kışla gazinoları, vardiya yatakhaneleri ve bunların müstemilatı, özel, yerel ve kış eğitim merkezleri, askerîkantinlerveaskerîmüzelerinkuruluşamaçlarınauygunolarakyaptıkları teslimvehizmetlerlebukurumvekuruluşlarınıyapacağıGelirVergisiKanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,

4. Diğer İstisnalar:

e) (Değişik: 9/4/2003-4842/23 md.) Banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler ve sigorta aracılarının sigorta şirketlerine yaptığı sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri ile Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin (24) numaralı bendinde belirtilen kurumların kredi teminatı sağlama işlemleri.

Mezkur kanun metnindeki istisnalardan vazgeçemeyen mükellefler bakımından uygulanıyor olmasına karşın önemli bir husus kamu menfaatine yararlı derneklerin ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların yararlanıp yararlanmayacağı hususudur. Kanun'un 18'inci maddesinin 2'nci fıkrasına göre, 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 birinci ve ikinci fıkralarıyla üçüncü fıkranın (a) ve dördüncü fıkranın (e) bentlerinde yazılı istisnalardan vazgeçmek mümkün değildir.

3.3- İstisnadan Vazgeçilebilecek İşlemler⁴

Bilindiği üzere KDV'de istisnalar; "Tam İstisna" ve "Kısmi İstisna" şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Tam istisnalar indirim ve iade hakkı veren Kanun'un 11, 13, 14, 15. maddeleri, 17. maddenin 4/s bendi ile geçici 26 ve 29. maddeleri uyarınca yapılan teslim ve hizmetlerdir. Her ne kadar bu teslim ve hizmetler KDV'den istisna edilmiş ise de bunlara ilişkin yüklenilen KDV'si indirim konusu yapılmakta ve indirim yoluyla giderilmeyen KDV iade edilmektedir. Kısmi istisnalar ise, indirim hakkı veren ve vermeyen olmak üzere ikiye ayrılır. İndirim hakkı veren kısmi istisnalar Kanun'un 17/4-c, 17/4-r, 17/4-t maddeleri ile geçici 23. ve geçici 24. maddeleri ile KDV'den istisna edilmiş işlemler olup, bu işlemler nedeniyle yüklenilen vergiler indirim konusu yapılabilir, ancak indirim yoluyla giderilmeyen KDV

⁴ Uğur Uğurlu, Volkan Aksoyoğlu, Açıklamalı ve Örnekli KDV ve ÖTV Kanunu Tekniği, s.517

iade edilmez. İndirim hakkı vermeyen kısmi istisnalar ise KDV Kanunu'nun 17. maddesinde yer alan ve yukarıda sayılanların dışında kalanlardır.

Buna göre istisnadan vazgeçebilecek tam istisnalar KDV Kanunu'nun 11, 13, 14, 15. maddeleri, 17/4-s bendi ile geçici 26 ve geçici 29. maddeleri uyarınca yapılan teslim ve hizmetler iken istisnadan vazgeçebilecek kısmi istisnalar KDV Kanunu'nun 17. (aşağıdaki belirtilenler hariç) maddeleri uyarınca yapılan teslim ve hizmetlerdir.

3.4- Özellikli Durumlar⁵

3.4.1- Basit Usulde Vergilendirilen Mükelleflerin Durumu

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 4842 Sayılı Kanunla değişik 17/4-a maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'na göre basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Bu mükellefler 1/7/2003 tarihinden sonra yapacakları işlemler için katma değer vergisi beyannamesi vermeyecek, mükellefiyetleri de terkin edilecektir. Ortaklarının tamamı basit usule tabi olan adi ortaklıkların teslim ve hizmetleri de bu hüküm kapsamında değerlendirilecektir. Ancak ortaklarından en az birisi Gelir Vergisi Kanunu'na göre gerçek usulde vergilendirilen adi ortaklıkların teslim ve hizmetleri istisna kapsamına girmemektedir. İndirim mekanizmasından faydalanamamaktan kaynaklanan dezavantajdan kurtulmak isteyen basit usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri, katma değer vergisini tabi olup basit usule devam edip edemeyecekleri tereddüt konusu olmuştur. Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı⁶ tarafından verilen özelgede “..gelir vergisi bakımından basit usulde kalmak şartı ile KDV’li fatura kesmek için KDV istisnasından vazgeçtiğinize ilişkin mükellefiyet yönünden bağlı bulunduğunuz vergi dairesine dilekçe ile talepte bulunmanız halinde KDV mükellefiyetinizin tesis edilmesi mümkün bulunmaktadır...” ifadesine yer verilmiştir.

Ayrıca devreden stokları nedeniyle yüklenmiş olduğu katma değer vergisini çıkaracağı envantere göre indirim konusu yapması mümkün bulunmaktadır. Ancak, gerçek usule geçen mükellefin çıkardığı envanterde yer alan mallara ilişkin katma değer vergisini daha önce gider olarak kaydettiği takdirde, bu tutarlar için gerekli düzeltmenin yapılması gerekmektedir.⁷

3.4.2- Kanun’un 17/4-s Maddesinde Yer Alan İstisna

Kanun’a 5378 Sayılı Kanunun 32. maddesiyle eklenen bent ile ‘özürlülerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programları’ vergiden istisna tutulmuştur. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı⁸ tarafından verilen özelgede “...münhasıran engellilerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamlarında kullanmaları için özel olarak üretilmiş olmayan, ... ve ...lerin tesliminde, KDV Kanununun (17/4-s) maddesinde yer alan istisnanın uygulanması mümkün bulunmamaktadır...”

⁵ Lokman Yeliven, İstisnadan Vazgeçme, Vergi Sorunları Dergisi, Nisan 2011 Erişim Tarihi: 22.06.2015

⁶ Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığının 01.04.2014 tarih ve 46480499-130[2013-1458]-21 Sayılı özelgesi.

⁷ Gelirler Genel Müdürlüğünün 15.02.2005 tarih ve B.07.0.GEL.0.54/5429-722 Sayılı özelgesi

⁸ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 12.06.2014 tarih ve 39044742-KDV.17-1621 Sayılı özelgesi.

Yine 5766 Sayılı Kanunun 12. maddesi ile eklenen ibare ile mükelleflerin bu bent kapsamında yüklendiği vergileri indirebileceği hükmü 32. maddeye eklenmiştir. Aynı Kanun ile eklenen geçici 25. madde ile bu bentte sözü edilen istisnadan vazgeçen mükelleflerin, bu maddenin yürürlük tarihini izleyen ayın sonuna kadar istisnadan vazgeçme taleplerini geri almaları halinde; 18 maddenin 'üç yıl geçmedikçe mükellefiyetten çıkamayacakları' hükmünün uygulanmayacağı belirtilmiştir.

4- İSTİSNADAN VAZGEÇEN MÜKELLEFLERİN ÖRNEKSEL DEĞERLENDİRİLMESİ

KDV'nin her türlü teslim ve hizmeti kapsamı ve her aşamada yaratılan katma değer üzerinden alınması; yüklenilen vergilerin maliyet unsuruna dönüşerek fiyat mekanizması ile alıcılara intikal ettirilmesinin uzun süre alması veya satış imkanlarının kısıtlanması sonucu istisnayı bir avantaj olmaktan çıkarabilir. Bu hallerde KDV mükellefi olarak indirim mekanizmasından yararlanmak daha cazip olabilir.⁹Kismi istisna kapsamında mal teslimi yapanların satılan malın fiyatının ne olması gerektiğinin iyi tespit edilememesi halinde zarar edecek ya da sektör fiyatının üstünde fiyat belirleneceğinde arz edilen mala ya da hizmete talep olmayacaktır.

Örnek 1: A Ltd. Şti. (100.000 TL + 18.000 TL) aldığı bir emtiayı, kısmi istisna kapsamında 110.000 TL'ye teslimini gerçekleştirmiştir. (sektörde %10 karlılık olduğu varsayıldığında) a) Kısmi istisnanın olmadığı durum b) Kısmi istisna olduğu durumda satış avantajı ne olacaktır.

(Örneğin iyi anlaşılması açısından A Ltd. Şti'nin sadece bu emtiayı sattığı varsayılacaktır.)

a) Kısmi istisnanın olmadığı durum

KDV AÇISINDAN			
ALİŞ		SATIŞ	
Matrahı	KDV	Matrahı	KDV
100.000,00	18.000,00	110.000,00	19.800,00
Ödenecek KDV	1.800,00		

İstisnaya tabi olmayan bir emtianın satılması durumunda, A Ltd. Şti mal alırken ödediği 18.000 TL KDV'yi, satarken tahsil ettiği KDV'den mahsup ederek, 1.800,00 TL tutarında ödenecek KDV olacaktır.

KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN	
Satışlar	110.000,00
SMMM	100.000,00
Kurumlar Vergisi Matrahı	10.000,00
Hes. Kurumlar Vergisi	2.000,00

İstisnaya tabi olmayan bir emtianın satılması durumunda, A Ltd. Şti, 2.000,00 Kurumlar Vergisi ödemek durumunda kalacaktır.

⁹ M. Emin Akyol, "KDV Uygulamasında İstisnadan Vazgeçme", Yaklaşım, Temmuz 2009

b) Kısmi istisna kapsamında bir teslim olması durumunda

KDV AÇISINDAN			
ALİŞ		SATIŞ	
Matrahı	KDV	Matrahı	KDV
100.000,00	18.000,00	110.000,00	0,00
Ödenecek KDV	0,00		

Kısmi istisnaya tabi olan bir emtianın satılması durumunda, A Ltd. Şti mal alırken ödediği 18.000 TL KDV'yi, diğer satışlarından dolayı hesaplanan KDV'den mahsup edemeyecek, ödediği 18.000 indirim KDV'sinden çıkarak gider ya da malın maliyeti kısmına ekleyecektir.

KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN	
Satışlar	110.000,00
SMMM	118.000,00
Zarar	(8.000)
Kurumlar Vergisi Matrahı	0,00
Hes. Kurumlar Vergisi	0,00

İstisnaya tabi olan bir emtianın satılması durumunda, A Ltd. Şti'nin malın KDV'sinin malın maliyetine eklenmesinden dolayı ödenecek kurumlar vergisi 0,00 olacaktır.

Ticari bir işletmenin kuruluş amacı kâr etmektir, basiretli bir iş adamı ise zarar etmemesi için satış fiyatının ne olacağını iyi tespit etmesi gerekmektedir. A Ltd Şti için bu emtianın maliyeti artık 118.000 TL olacaktır, sektör karlılığını da ekleyerek en az 129.800 TL'ye bu emtiayı satması gerekmektedir. Bu fiyat ise A Ltd. Şti'nin piyasada rekabet etmesinin mümkün olmadığı anlamına gelmektedir. Dolayısıyla her ne kadar mükellef ödenecek vergisi çıkmamış olmasına, rağmen emtianın satışından zarar etmiştir.

Kısmi istisna örnekte de görüleceği üzere, mükellef açısından bir avantaj olmaktan ziyade, fiyatı artırıcı yönde baskı yapmaktadır. Bunu gören mükelleflere sektörde rekabet edebilmek için istisnadan vazgeçmekten başka çare kalmamaktadır. Malın fiyatını 129.800 TL belirlenmesi durumunda satılacak emtia talep olmayacaktır. Piyasa fiyatından satılması durumunda ise işletmenin devamı açısından gerekli olan kâr elde edilemeyecektir.

Mal alımı sırasında 100 br KDV ödeyen bir mükellefin satışı kısmi istisna olması durumunda, (kurumlar vergisi mükellefi olduğu düşünülürse) vergi oranı kadar, vergiden indirim yapabilecektir.

Alış sırasında ödenen KDV	100 br	
Kısmi istisna dolayısıyla (%20) indirim	20 br	%20
Malın maliyetine (fiyatına) eklenmesi gereken kısım	80 br	%80

Yukarıdaki tabloda görüleceği üzere, alış sırasında ödenen KDV, kısmi istisna kapsamında teslim edilen emtiaya ait olması halinde, kurumlar vergisi mükellefleri için ödenen KDV'nin %80'i fiyata

eklenmesi gerekecektir. Yani ödenen KDV'nin %80'i mükellefin ya mükellefçe karşılanacak zarar edilecek, ya da piyasa fiyatı üstünde bir bedel ile piyasaya arz edilecektir.

Olayı daha iyi irdeleyebilmek için kısmi istisna ile diğer satışların bir arada olduğu durumlar açısından bakmak gerekir.

Örnek 2: AB Uluslararası Nakliyat ve Ticaret Limited Şirketi, 2015 hesap dönemi boyunca serbest dolaşıma girmemiş (millileşmemiş) ham petrol, gaz ve boru hattı ile taşımacılık hizmetleri vermektedir. Mükellef bu hizmetlerin verilebilmesi için 2015 yılı Ocak ayında yüklendiği KDV 5.000.000 TL iken toplam yüklenilen KDV 8.000.000 bu hizmetin teslim bedeli ise 35.000.000 TL, toplam teslim 60.000,00 TL, 2015 hesap dönemine ilişkin Ticari Kazanç ise 50.000.000 TL'dir.

KDV Kanunu'nun 17/4-j bendine göre boru hattı ile yapılan yabancı ham petrol, gaz ve bunların taşınma hizmetleri (serbest dolaşıma girmemiş (millileşmemiş) ham petrol, gaz ve boru hattı ile taşınması durumu ile saklı kalmak koşuluyla) istisna edilmektedir. Ayrıca mezkûr kanunun 30. maddesi İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi hükümleri tanımlamakla beraber (a) fıkrası ise *"vergide 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,"* hükmü içermektedir. Bu maddeye göre KDV'den istisna edilmiş mal ve hizmetlerin ifasında KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı, fakat yine mezkûr kanunun 58. maddesinde *"Mükellefin vergide tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez."* Hükmünün yer aldığı ve bu hükmün mefhumu muhalif gider yazabilecektir. Gider yazılacak yüklenilen KDV sonucunda Ticari Kazanç (50.000.000-5.000.000=45.000.000 TL) olarak istisnadan yararlanmadığı durumdaki Ticari Kazancı olacaktır.

Mükellef hakkında 2015 yılında istisnadan vazgeçmesi ve vazgeçmezse oluşacak vergi yükü aşağıdaki tablodaki gibidir.

	İSTİSNADAN VAZGEÇTİĞİ DURUM	İSTİSNADAN YARARLANDIĞI DURUM
Ticari Kazanç	50.000.000,00 TL	45.000.000,00 TL*
Hesaplanan Kurumlar Vergisi(1)	10.000.000,00 TL	9.000.000,00 TL
Hesaplanan KDV	10.800.000,00 TL	4.500.000,00 TL
Yüklenilen KDV	8.000.000,00 TL	3.000.000,00 TL
Ödenecek KDV(2)	2.800.000,00 TL	1.500.000,00 TL
Toplam Ödenecek Vergi (1+2)	12.800.000,00 TL	10.500.000,00 TL
(5.000.000-1.000.000)	----	4.000.000,00 TL**
TOPLAM VERGİ YÜKÜ	12.800.000,00 TL	14.500.000,00 TL

* (50.000,00-5.000,00) İstisnaya tekabül eden yüklenilen KDV'nin gider yazılması

** (5.000.000- (5.000.000 x 0.20) gider yazılan KDV'nin 1.000.000 TL'si ödenecek vergiyi azaltmakta.

Yukarıdaki tabloda da görüldüğü gibi mükelleflerin istisnadan vazgeçtiği durumdaki vergi yükü 12.800.000,00 TL olurken, vazgeçmese ve istisnadan yararlanmaya devam ederse toplam vergi yükü ise 14.500.000,00 TL olduğu görülmektedir. Mükellef açısından iki durum söz konusudur. Bunlardan birincisi istisnadan yararlanmadan KDV 58. maddesine göre gider veya maliyet olarak ticari kazancın hesaplanmasında kullanılması ve yüklenilen KDV'nin ise indirim mekanizmasıyla telafi edilme durumunun olmamasıdır. Bu durum özetlersek gider olarak hesaplanan yüklenilen KDV gider olduğundaki ($5.000.000 \times \%20 = 1.000.000$ TL) ödenen vergi ile yüklenilen KDV olarak gösterilen 5.000.000 TL düşünüldüğünde mükellefler tarafından yüklenilen KDV'nin sadece 1.000.000 TL'sini telafi edildiği görülmektedir. 4.000.000 TL ise mükellefin bünyesinde kalan bir maliyet olarak fiyatlara yansıtması gerekecektir.

İstisnadan yararlanıldığı durumda mükellefin yüklenilen KDV'sinin yalnızca 1.000.000 TL'sinin telafi edildiği, bunun yanı sıra eğer mükellef isteğe bağlı mükellefiyet tesis etmiş olursa yüklenilen KDV ve toplam vergi yükü bakımından daha avantajlı duruma gelebilir mi?

Mükellefler isteğe bağlı mükellefiyet tesis edildiği durumda karşımıza çıkan önemli bir husus ise yüklenilen KDV'yi indirim mekanizması yoluyla telafi edilme imkânının olmasıdır. Örneğimizde, mükellef kurumlar vergisini, istisnadan yararlanmadığı dönemde daha fazla ödemiş gibi gözüксе de KDV kanunundaki indirim mekanizması yüklediği KDV'nin tamamını telafi ederek mükellef üzerindeki yükün kalktığını görmekteyiz.

İsteğe bağlı mükellefiyet önceki dönemden Devreden KDV olmadan avantajlı bir durum olarak gözükmekte, diğer bir husus da mükellefin önceki dönemden Devreden KDV'si mevcut ise ne olacaktır. Aynı örneği, önceki dönemden Devreden KDV'sinin de 2.000.000 TL olduğunu varsayarak bakıldığında;

	İSTİSNADAN VAZGEÇTİĞİ DURUM	İSTİSNADAN YARARLANDIĞI DURUM
Ticari Kazanç	50.000.000,00 TL	45.000.000,00 TL
Hesaplanan Kurumlar Vergisi(1)	10.000.000,00 TL	9.000.000,00 TL
Hesaplanan KDV	10.800.000,00 TL	4.500.000,00 TL
Önceki Dön. Devr KDV	2.000.000,00 TL	2.000.000,00 TL
Yüklenilen KDV	8.000.000,00 TL	3.000.000,00 TL
Ödenecek KDV(2)	800.000,00 TL	0,00 TL
Toplam Ödenecek Vergi (1+2)	10.800.000,00 TL	9.000.000,00 TL
(5.000.000-1.000.000)	----	4.000.000,00 TL
TOPLAM VERGİ YÜKÜ	10.800.000,00 TL	13.000.000,00 TL

Yukarıdaki tabloda önceki dönemden Devreden KDV'si olan mükellefin istisnadan yaralandığı durumda oluşan toplam vergi yükü 13.000.000 TL iken istisnadan vazgeçerek isteğe bağlı mükellefiyet tesisi sonucu oluşan toplam oluşacak vergi yükü 10.800.000 TL olmuştur. Toplam ödenecek vergi is-

tisnadan faydalanılması durumunda daha az gözüксе de, mükellefler tarafından alımda ödenen KDV, indirim yoluyla giderilemediğinden sadece vergi oranı nispetinde vergi yükünü hafifletmekte, kalan kısmı (yüklenilen KDV'nin %80) işletmenin maliyeti olmaktadır.

Kısmi istisna kapsamında bulunan mal teslimi ve hizmet ifalarında, mükellefler açısından pek bir avantaj sağlamamakta. Basiretli bir işadami gibi davranmakla yükümlü olan tacir, kar amacı güden bir işletme gayesini gerçekleştirmek için, kısmi istisna kapsamında satışlarından dolayı istisnadan vazgeçmesi lehe davranış olacaktır.

KDV mükellefleri açısından bir avantaj olarak konulmuş olarak gözüken "istisnadan vazgeçme hükmünün" 3 yıl boyunca bu durumdan devam ediliyor olması, ticari hayatın zorluğu ve konjonktürde meydana gelen dalgalanmalar nedeniyle çok uzun bir süre gibi gözükmekte. Şahsi görüşümüz her yılın sonunda dilekçe veren mükelleflerin takip eden takvim yılında tekrar istisnadan faydalanması yerinde olacaktır.

5- SONUÇ

Katma Değer Vergisi yayılı muamele vergisi olması nedeniyle mükellefler üzerinde bir yük oluşturmayan, indirim mekanizmasıyla telafi edebilen bir vergidir. Fakat mezkûr kanunun içeriğinde Tam ve Kısmi istisnanın olması bazı teslim ve hizmetlerde yüklenilen KDV'nin telafi edilemediği bir dezavantaj gibi görünmektedir. Bu olumsuz durumu KDV Kanunu'nun 18. maddesi "istisnadan vazgeçme" imkânı getirerek kaldırılmaya çalışılmıştır. Böylelikle özellikle maliyetli yüksek yatırımlara ait girdiler dolayısıyla vergi ödemiş olan işletmenin, işlemlerinin istisna edilmiş olmasından, bu yatırımlar ve girdiler dolayısıyla ödemiş olunan vergilerin indirim imkânı verilerek, meydana gelen olumsuz vergi yüklerin ortadan kaldırılabileceği görülmektedir.

Ayrıca istisnadan vazgeçerek mükellefiyet tesis ya da belli bir teslim veya hizmetlerde istisnadan vazgeçecek mükelleflerin göz önünde bulundurması gereken önemli bir hususunda önceki dönemden devreden KDV'sinin olup olmadığı olacaktır. Eğer önceki dönemden devreden KDV'si bulunan bir mükellefler yüksek karla satış yapıyor ise ve diğer katma değer vergisine tabi işlemlerini indirimli oran üzerinden yapıyorsa ise bu durumu değerlendirip ona göre tercihini yapması gerekmektedir.

İstisnadan vazgeçeme mekanizması, kısmi istisna kapsamında mal teslimi ve hizmet ifası yapan mükellefler açısından, ticari hayatından devamı açısından hayati bir düzenleme olmuş olmakla beraber, mükelleflerin mali durumları değişebilir olması ve ticari hayatta 3 yıl bekleme süresinin fazla olduğu göz önünde bulundurularak istisnadan tekrar faydalanma süresi 1 yıla indirilebileceği kanaati oluşmuştur.

Sonuç olarak genelde teşvik etmek için istisnalara yer verilirken, kısmi istisna kapsamındaki istisnalardan vazgeçmek, (KDV'nin yansıtılabilirliği ve indirim mekanizması sayesinde) teşvikten öte kurtarıcı rolü üstlendiği görülmektedir. Bu durumda mükelleflerin KDV'de indirim mekanizmasından faydalanması daha mantıklı bir tercih olacaktır.

KAYNAKÇA

- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Gerekçesi 18. maddesi gerekçesi

- AKYOL, M. E. "KDV Uygulamasında İstisnadan Vazgeçme", Yaklaşım, Temmuz 2009 Sayısı
- Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığının 01.04.2014 tarih ve 46480499-130[2013-1458]-21 Sayılı özelgesi
- Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 28.06.2013 tarih ve 45404237-130[I.12.11]-178 Sayılı özelgesi
- Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.08.2013 tarih ve 51421814-130[18-2012/537]-91 sayılı özelgesi
- Gelirler Genel Müdürlüğünün 15.02.2005 tarih ve B.07.0.GEL.0.54/5429-722 Sayılı özelgesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 12.06.2014 tarih ve 39044742-KDV.17-1621 Sayılı özelgesi
- Katma Değer Vergisi Genel Tebliği
- SARIGÜL, S. "Ticari Kazancın Tespitinde Muafiyet ve İstisnalar", Yaklaşım, Mart 2014 Sayısı
- Uğurlu, U., AKSOYOĞLU, V. Açıklamalı ve Örnekli KDV ve ÖTV Kanunu Tekniği, s.517
- YELİVEN, L. İstisnadan Vazgeçme, Vergi Sorunları Dergisi, Nisan 2011 (Erişim Tarihi: 22.06.2015)