

MADDE 18 : İSTİSNADAN VAZGEÇME

YEDİNCİ BÖLÜM

İstisnadan Vazgeçme ve İstisnaların Sınırı

MADDE 18 : İSTİSNADAN VAZGEÇME

MADDE METNİ :

“İstisnadan Vazgeçme

Madde 18

1. 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.[1]

2. Kamu menfaatine yararlı dernekler ve Cumhurbaşkanınca 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.[2]

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 üçyıl süre ile uzatılmış sayılır.

[1] 5228 sayılı Kanunun 16 ncı maddesi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 1/8/2004) Değişmeden önceki hali “1.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.

Şu kadar ki; mükellefiyetin devam edilmekte olan işlemlere şümulü yoktur.”

3297 sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle değiştirilmiştir. (Yürürlük 20/6/1986) Değişmeden önceki hali “Vergiden istisna edilen işlemleri yapanlar diledikleri takdirde ilgili vergi dairesine yazılı olarak müracaatta bulunarak bu işlemleri dolayısıyla vergiye tabi tutulmalarını talebedebilirler. Bu talebin mükellefin istisnaya dahil olan işlemlerinin tamamını kapsaması şarttır.”

[2] 700 sayılı KHK'nın 90 ıncı maddesi ile bu fıkrada yer alan “Bakanlar Kurulunca” ibaresi “Cumhurbaşkanınca” şeklinde değiştirilmiştir. (Yürürlük 9/7/2018)

5228 sayılı Kanunun 16 ncı maddesi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 1/8/2004) Değişmeden önceki hali “Ancak 17 nci maddenin birinci ve ikinci fıkralarıyla üçüncü fıkranın (a) ve 4 üncü fıkranın (e) bendlerinde yazılı istisnalar hakkında yukarıdaki birinci fıkra hükmü uygulanmaz.”

MADDE 18 : İSTİSNADAN VAZGEÇME

MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

KDV Kanunu ile ilgili ve halen geçerli genel tebliğ 01.05.2014 tarihi ile yürürlüğe giren [KDV GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ](#)'dir. Bir önceki cümlede verdiğimiz linke tıkladığı takdirde, bu ana Tebliğ'de sonradan yapılan değişikliklerin de görülebileceği metne ulaşılabilir.

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

1. MADDENİN KONULUŞ AMACI :

Bazı hallerde KDV den istisna edilmiş bir işlemin KDV li şekilde yapılması mükellefin lehine sonuç verebilir. Bu gibi durumlarda mükellefin isteğe bağlı olarak istisna uygulamamasını, istisna kapsamındaki işlemi KDV li şekilde yapabilmesini yani istisnadan vazgeçebilmesini temin için 18 inci madde hükmü konulmuştur.

Madde gerekçesinde şu açıklamalar yer almaktadır :

"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.

18.1

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 yolu ile aynen bir sonraki safhaya aksettirildiği düşünülse dahî yine de zaman bakımından hâsıl olacak gecikme nedeni ile indirimden faydalanma daha cazip bir hale gelebilecektir. Özellikle ziraatte yeni teknolojiden faydalanan, gübre ve makine gibi pahalı girdileri olan işletmeler bakımından vergiden istisna kılınmak bir ölçüde cezalandırılma mahiyetinde olacak; dolayısıyla modern teknoloji desteklenecektir. İstisnaların ortaya çıkarabileceği 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."

Görüldüğü gibi istisnadan vazgeçme ihtiyacı daha çok, hatta bütünüyle, indirim hakkı tanınmayan işlemlerde, yani 16 ve 17 nci maddeler ve geçici maddeler uyarınca istisna kapsamına alınan işlemlerde kendini gösterebilmektedir. Çünkü istisnadan vazgeçme bir yandan işlemde KDV hesaplanması mecburiyetini getirirken, öte yandan o işlemle ilgili KDV nin indirilebilmesini sağlamaktadır. İndirim ve iade hakkı tanınmış olan 11, 13, 14 ve 15 inci maddelerde yazılı işlemlerde ise yüklenen KDV ler, sermaye bağlama dışında olumsuz etki yaratmadığı ve sonuçta mükellef bu yükten kurtulabildiği için indirim ve iade hakkı tanınan istisnalardan vazgeçilmesi hemen hemen ihtimal dışıdır. Ancak KDV li faturaları kabul gören ve iade işlemleri ile uğraşmak istemeyen mükellefler, indirim ve iade hakkı bulunan istisnalardan vazgeçmeyi de tercih edebilirler.

İstisnanın dezavantaja dönüşmesine ve bu nedenle istisnadan vazgeçilmesi ihtiyacı ortaya çıkaran durumlara ilişkin örnekler, 17 nci maddedeki 1 ve 2 nolu bölümlerde yer almaktadır.

MADDE 18 : İSTİSNADAN VAZGEÇME

2. İSTİSNADAN VAZGEÇMENİN USUL VE ŞARTLARI :

Maddenin tetkiki ile de anlaşılacağı üzere istisnadan vazgeçmeye ilişkin usul ve şartlar şöyle sıralanabilir.

- İstisnadan faydalanabilmek için, ilgili Vergi Dairesine yazılı talepte bulunulması gereklidir.
- Eskiden işlem türü bazında istisnadan vazgeçmek mümkün değildi. Vazgeçme işleminin belli bir istisna maddesindeki tüm işlemleri veya istisna maddesinin belli bir veya birkaç bendindeki tüm işlemleri kapsaması isteniyordu (Ulaştırma Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.07.2001 tarih ve 1042 sayılı Muktezası).

Fakat 5228 sayılı Kanunla 18 inci madde metninde yapılan değişiklikler istenilen **herhangi bir işlem türü (belli bir cins malın satışları, belli bir hizmet türünün ifaları veya belli bir mal ve hizmet grubu) için istisnadan vazgeçmek mümkün hale gelmiştir.**

Nitekim İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 27.04.2007 tarih ve 3242 sayılı muktezada KDV Kanunu'nun 17/4-g maddesindeki birçok istisna türü içinden sadece hurda kağıt satışları için istisnadan vazgeçilebileceği, aynı bentteki diğer hurda ve atık teslimlerinde istisna uygulanmaya devam edilebileceği yönünde idari görüş yer almaktadır.

- Devam edilmekte olan işlemler için istisnadan vazgeçilemez. "*Devam edilmekte olan işlemler*" tabiri ile ne kastedildiği belirgin değildir. Bu kuralı getiren 3297 sayılı Kanun'un gerekçesinde şu açıklamaya yer verilmiştir:

"Katma Değer Vergisi Kanununun 18/1 inci maddesine eklenen hüküm ile Kanunda düzenlenen istisnalar kapsamında işlem yapmakta olan mükelleflerin, bu işlemler devam ederken istisnadan vazgeçmelerinin uygulamada sorunlar yarattığı ve verginin işleyişini zedelediği göz önünde tutulmak suretiyle mükellefler, istisnadan vazgeçseler bile, daha önce vergi istisnasına göre işlem yapan tüketicilerin haklarının korunması amaçlanmaktadır."

Gereğinden anlaşıldığı kadarı ile "*devam edilmekte olan işlemler*", siparişi alınmış, müşterisi belli olan fakat henüz teslimi veya ifası tamamlanmamış olan işlemlerdir.

- 17'nci maddenin;
Birinci fıkrası,
İkinci fıkrası,
Üçüncü fıkrasındaki a bendi,
Dördüncü fıkrasındaki e bendi,

uyarınca KDV'den istisna edilmiş işlemler için istisnadan vazgeçilemez.

Fakat 5228 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucunda, kamu menfaatine yararlı derneklerin ve Bakanlar Kurulunca veya Cumhurbaşkanı tarafından vergi muafiyeti tanınan vakıfların yukarıda sayılan 4 istisnadan dahi vazgeçebilmesi imkanı getirilmiştir.

Ankara Defterdarlığı'nca, bir organize sanayi bölgesi yönetimine verilen muktezada (7.12.2004 – 8609) 13.3.2003 tarihli istisnadan vazgeçme talebinin bu tarihten itibaren sahip olunacak arsalar açısından geçerli olacağı, bu tarihten önce iktisap edilmiş olan arsaların teslimi bakımından KDV Kanunu'nun 17/4-k maddesindeki istisnadan yararlanabileceği

MADDE 18 : İSTİSNADAN VAZGEÇME

belirtilmiş ve buna gerekçe olarak, istisnadan vazgeçmenin, devam etmekte olan işlemlere şumulu bulunmadığı hükmü gösterilmiştir.

- İstisnadan vazgeçmeye ilişkin talep yazısının Vergi Dairesi kayıtlarına girdiği günden itibaren, talep sahibi mükellefçe yapılan tüm işlemler (devam etmekte olan hariç) KDV li olacaktır. İstisnadan vazgeçenin KDV mükellefiyeti yoksa talep tarihinden başlamak üzere mükellefiyeti tesis edilir.
- İstisnadan vazgeçme tercihinde bulunanlar bu tercihlerini üç yıl geçmedikçe değiştiremezler. (Bize göre bu kural yerinde değildir. Çünkü zaman içinde şartlar değişebilir ve bu kere istisnadan vazgeçme mükellefin aleyhine sonuçlar vermeye başlayabilir. Tercih değişikliği için süre konması ve sürenin üç yıl gibi çok uzun bir süre olması maddenin konuluş amacına aykırıdır.)
- Mükellefler üç yıllık süre bitmeden önce tercihlerini değiştirmedikleri takdirde istisnadan vazgeçme tercihini üç yıl daha devam ettirmek zorundadırlar. (Bu kural da anlamsızdır ve maddenin konuluş amacına aykırıdır.)

KDV Genel Uygulama Tebliğinin istisnadan vazgeçme hakkındaki II/Ğ bölümünde şu açıklamalar yapılmıştır :

“Ğ. İSTİSNADAN VAZGEÇME VE İSTİSNALARIN SINIRI

1. İstisnadan Vazgeçme

3065 sayılı Kanununun 18 inci maddesine göre, 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 şumülü yoktur.

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.

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.

1.1.Uygulama

Kanununun 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 itibarıyla yapılır. Ancak, bu talebin, mükellefin vazgeçmek istediği istisna kapsamında olan işlemlerin tamamını kapsamı şarttır.

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

MADDE 18 : İSTİSNADAN VAZGEÇME

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 imkan 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 olan dilekçe, söz konusu işlemler sonuçlandıktan sonra hüküm ifade edecektir. Dilekçenin zamanında verilmesi halinde, işlemler sonuçlandıktan sonra ayrıca dilekçe verilmesine gerek bulunmamaktadır.

3065 sayılı Kanun uyarınca vergiden istisna tutulan işlemlerde, Kanununun 18 inci maddesi kapsamında istisnadan vazgeçilmedikçe KDV hesaplanmaz. İstisnadan vazgeçen mükelleflerin ise, alımlarının 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 üç yıl geçmedikçe mükellefiyetten çıkamazlar. Mükellefler üç yıllık sürenin bitiminden önce mükellefiyetten çıkmak için talepte bulunmadıkları takdirde, mükellefiyet üç yıl daha uzayacak olup, bu süre dolmadan tekrar istisna kapsamında işlem yapılması mümkün değildir. Mükellefiyetten çıkmak için yapılacak başvuru üçüncü yılın son gününe kadar yapılabilir.

1.2. İstisnadan Vazgeçmenin Mümkün Olmadığı Durumlar

Kanununun 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.

Buna göre, sözü edilen 18 inci maddenin 2 nci fıkrasında sayılanlar hariç olmak üzere, vergiden istisna edilmiş işlemleri yapanlar, diledikleri takdirde vergi dairesine başvurarak bu işlemleri dolayısıyla vergiye tabi tutulmalarını isteyebilirler.”

3. İSTİSNADAN VAZGEÇME DİLEKÇESİ VERMEMİŞ BİR MÜKELLEF, İSTİSNA KAPSAMINDAKİ BİR KISIM TESLİM VE HİZMETLERİ İÇİN KDV'Lİ FATURA KESEBİLİR Mİ? VEYA İNDİRİMLİ ORAN YERİNE NORMAL ORAN UYGULAYABİLİR Mİ?

KDV istisnasına konu edilmiş olan bir veya birden fazla işlemin faturasını, 18 inci madde uyarınca istisnadan vazgeçme işlemi yapmaksızın KDV li faturaya bağlamanın mümkün olup olmadığı, böyle yapıldığı takdirde fatura muhatabının bu KDV yi indirim konusu yapıp yapamayacağı veya başkaca bir vergisel sorun çıkıp çıkmayacağı konusu, İstanbul YMM Odası bünyesinde faaliyet gösteren Mali Mevzuat Platformu isimli danışma heyetine tarafımızdan götürülmüş ve hazırladığımız [aşağıdaki metin heyete sunulmuştur](#). Yapılan görüşmeler sonucunda bu tarz bir uygulamanın hiçbir sorun doğurmayacağı görüşü ağır basmış olmakla beraber, istisnadan vazgeçmeksizin KDV li fatura kesme uygulamasının sadece sehven istisna hükmünün gözden kaçırılması hallerine münhasır olabileceği bunu bilinçli ve keyfi şekilde yapmanın, mükellefin diğer işlemleri ile ilgili olarak da istisnadan vazgeçtiği varsayımına göre tarhiyat konusu olabileceği, ancak muvazaa olmamak kaydıyla karşı firmanın KDV indirimi yapmasında engel bulunmadığı şeklinde görüşler ortaya çıkmış olup, biz bu görüşlere katılmıyoruz. Yani bize göre istisnadan vazgeçmeksizin de istenilen bir veya birden fazla istisna işlem KDV li faturaya bağlanabilir, karşı firma bu KDV yi indirebilir, her iki tarafa da hiçbir gerekçe ile tarhiyat yapılmaması gerekir.

MADDE 18 : İSTİSNADAN VAZGEÇME

Bizim anlayışımıza göre, 18 inci madde alıcının KDV ye itirazını önlemek için konulmuş olup, alıcının KDV ye itiraz etmediği hallerde istisnadan vazgeçmeksizin istisna işlemlerin KDV li faturaya bağlanmasını engelleyen bir hüküm yoktur. Bunun ispatı KDV Kanununun 8 inci maddesidir. Zaten KDV istisnası bir haktır. Bu hakkı mecburiyet olarak düşünmek mümkün değildir. Mükellefler fatura bazında bu haklarından vazgeçebilmelidirler. (Aşağıdaki metnin heyet tarafından revize edilmiş ve güncellenmiş hali Mali Mevzuat Platformu isimli oda yayınının 15 Ekim 2000 sayısında yayınlanmıştır.)

“İŞLEM BAZINDA KDV İSTİSNASINDAN VAZGEÇİLEBİLİR Mİ?”

Vergi Kanunlarında yer alan İSTİSNALAR genellikle birer HAKTIR, MECBURİYET DEĞİLDİR.

KDV istisnalarında da bir işleme taraf olanların her ikisi de (alan ve satan) istisna haklarından vazgeçmiş iseler, istisna kapsamında olmasına rağmen, bu işlemin KDV'li olarak yapılması vergi kaçağı veya usulsüzlük sayılmamalıdır.

Zaten uygulamada, istisna kapsamındaki işlemlerin, muhtelif nedenlerle KDV'li faturaya bağlandığı sıklıkla görülmektedir.

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

Her ne kadar KDV Kanunu'nun 18'inci maddesinde istisnadan vazgeçme esasları belirtilmiş ise de bu düzenleme, bir mükellefin belli bir türdeki istisnadan tümüyle vazgeçmesini ve bu vazgeçme olgusunu resmîleştirerek, müşterilerine karşı ileri sürebilir hale gelmesini kapsamaktadır. 18'inci madde uyarınca istisnadan vazgeçilmesi, kısmî istisnalardaki indirim yasağını ortadan kaldırmaktadır. 18'inci madde işletilmeksizin istisnadan vazgeçilmesinin 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 KDV ilave etmek, bu KDV'yi ayrıca ve hemen tahsil etmek, satıcı açısından vazgeçilmeyecek bir uygulama değil, aksine tercih edilen bir uygulamadır. Yeter ki alıcı buna razı olsun.

KDV istisnasına giren işlemlerin, işlem bazında KDV'li şekilde yapılması olayını, istisna türleri itibariyle gözden geçirelim:

KDV Madde 11 :

Mal ihracında istisnadan vazgeçme haline rastlamıyoruz. İhraç faturaları hep KDV'siz olarak kesilmektedir. Mal ihracında istisnadan vazgeçmeme olgusunun temel nedeni, KDV'li fatura kesildiğinde alıcının bu KDV'yi ödemesi ihtimalinin bulunmamasıdır.

Hizmet ihracını konu alan bazı faturaların, KDV'li kesilmesi olaylarına rastlanabilmektedir. Bu olayları faturayı kesenin istisnadan haberdar olmaması, istisna şartlarının oluşmadığını zannetmesi veya istisna konusunda sorguya muhatap olmaktansa KDV'yi üstlenmesi şekillerinde görebiliyoruz.

MADDE 18 : İSTİSNADAN VAZGEÇME

Yolcu beraberli eşyada da, bazı satıcılar gerek satış bedelinin düşük olması, gerekse istisna formaliteleri ile uğraşmak istememesi ve sair sebeplerle, mal yolcu tarafından yurt dışına çıkarıldığı ve istisna şartları olduğu halde KDV'li işlem yapılabilmektedir. Hatta, firma bu istisnayı bildiği ve çok defalar uyguladığı halde, kimi satışlarında bu hakkından vazgeçebilmektedir.

KDV Madde 13 :

Bu maddenin a, b, c ve d bentlerinde yazılı 4 tür istisnanın da, çoğu teslim ve hizmetlerde uygulanmadığı, uygulamanın genellikle alıcı firmanın istisna istemine bağlı olarak ve istisna için gerekli olan belgeleri sağlaması suretiyle yapıldığı görülmektedir. Özellikle maddenin (b) bendi kapsamına giren hizmetlerde çoğu mükellefler, müşteri itiraz etmediği sürece KDV'li fatura kesmekte, aksi durumda istisna uygulamaktadır.

KDV Madde 14 :

Çıkış veya varış yeri Türkiye dışında olan taşımalara yönelik bu istisnanın da bazan (taşıtan itiraz etmezse), KDV'li fatura kesilmek suretiyle tatbik edilmediği görülebilmektedir.

KDV Madde 15 :

Bu maddedeki diplomatik istisnalar, alıcının talebine bağlı olarak ve alıcının belli belgeleri satıcıya ibraz etmesi suretiyle uygulanmakta olup, bu madde kapsamındaki bir kısım satışlar çeşitli nedenlerle istisna dışı kalabilmektedir.

KDV Madde 16 :

Bu maddenin (a) ve (b) bentleri, gümrükte alınan KDV'lere istisna getirmekte olup, çeşitli nedenlerle gözardı edilebilmektedir.

Maddenin (c) bendi, milli olmayan mallara yönelik işlemler ile, Türkiye hudutları içinde bulunan gümrük hattı dışı yerlerdeki işlemleri konu almakta olup, alıcının ve/veya satıcının tutumuna bağlı olarak kimi zaman istisna uygulanmakta, kimi zaman KDV'li fatura kesilmektedir.

KDV Kanunu'nun 17'nci maddesine veya geçici maddelerine giren istisnalarda da muhtelif nedenlerle istisna uygulamak yerine, KDV'li işlem yapıldığı görülebilmektedir.

KDV'den istisna edilmiş olan bir işlem için, herhangi bir nedenle, hatta bilinçli olarak KDV uygulanmak suretiyle bir vergi suçu işlenmiş olabileceğini düşünmüyoruz.

Böyle bir nedenle, fuzulen KDV hesaplayıp bunu beyan etmiş olan satıcıya hiçbir cezaî işlem uygulanamayacağı gibi, bu fuzulî KDV'yi indirmiş olan alıcının da indirimi reddedilemez.

Başka bir anlatımla satıcı, devrolan KDV sorununa çözüm bulmak veya KDV iadesi ile ilgili formalitelerle uğraşarak ziyana uğramak yerine, alıcıyı da razı ederek KDV'li fatura kesmek suretiyle bu sıkıntılardan kurtulduğu için tenkit edilemez. KDV'li faturayı kabul ettiği için alıcıya da kusur izafe edilmemelidir.

Nitekim KDV Kanunu'nun 8'inci maddesi, faturada KDV göstermeye hakkı olmadığı halde, faturasında KDV gösterenlerin bu KDV'yi beyannamelerine dahil etmek zorunda olduklarını hükme bağlamıştır. Bu fuzulî KDV'ye maruz kalan KDV mükellefinin de söz konusu KDV'yi indirebileceği tebliğlerle belirlenmiştir. (NOT : Kitabımızın 8 inci maddeye ilişkin 3 no.lu bölümüne bakınız.)

MADDE 18 : İSTİSNADAN VAZGEÇME

KDV iadesinin ne kadar sancılı bir muamele olduğunu görüyoruz. Alıcının rızasına bağlı olarak, istisna kapsamındaki bir kısım işlemlerde KDV hesaplayarak, iade ve mahsupla uğraşmaktan kurtulmak, hem mükellefin hem de İdarenin tercih etmesi gereken bir anlayış tarzıdır.

Ancak, 8'inci madde hükmünün sadece sehven fuzulî KDV hesaplanmasını kapsadığı, 18'inci maddedeki şartlara uymaksızın ve kasıtlı olarak istisna uygulamamanın KDV sistematiğine ters düştüğü ve indirim reddi ile sonuçlanabileceği görüşünde olanlara da rastlanmaktadır. Odamız danışma heyetinin ekseriyeti bu yaklaşımı doğru bulmamıştır."

4. İSTİSNADAN VAZGEÇMEKSİZİN, İSTİSNA KAPSAMINDAKİ BİR İŞLEMDE KDV HESAPLANMASININ, KDV İNDİRİMİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ:

KDV Kanunu'nun 8/2'nci maddesinde vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya katma değer vergisini fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde, düzenlediği bu vesikalarda KDV gösterenlerin bu vergiyi ödemekle mükellef oldukları belirtilmiştir. Uygulamada bu mükellefiyet, söz konusu KDV gereksiz de olsa beyannameye dahil edilmek suretiyle yerine getirilmektedir. Aynı esas KDV'nin gerektiğinden daha yüksek miktarda hesaplandığı hallerde de geçerlidir.

Fazla veya yersiz olarak hesaplanan KDV'nin bu KDV'ye maruz kalan alıcılara hangi usullerle iade edileceği konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir.

Maliye Bakanlığı ilk olarak bu yetkisini 23 no.lu KDV Genel Tebliği'nin (B) bölümü ile kullanmış ve gereksiz KDV'ye maruz kalanın KDV mükellefi olması durumunda alıcının bu gereksiz KDV'yi indirim konusu yapmak suretiyle işlemde bulunması öngörülmüştü. Başka bir anlatımla, alıcının KDV mükellefi olduğu durumda **düzeltilme işleminin alıcının indirim yapması suretiyle sağlanması**, ne alıcının ne de satıcının vergi dairesinden herhangi bir düzeltme veya iade talep edememesi **esas benimsenmişti**.

KDV mükelleflerinin fuzuli KDV'yi iade alma hakkı bulunmamasına (düzeltme işleminin sadece indirim yoluyla yapılabilmesine) karşın KDV mükellefiyeti olmayanların maruz kaldıkları gereksiz KDV'lerin kendilerine iade imkanı vardı ve iade usulü 23 no.lu KDV Genel Tebliği'nin (B) bölümü ile düzenlenmişti.

Daha sonra KDV Kanunu'nun 8/2'nci maddesinde 5035 sayılı Kanunla değişiklik yapılmak suretiyle, gereksiz KDV'ye maruz kalan KDV mükellefi alıcıların bu KDV'yi indirebilmesi esası korunmuş, fakat KDV'sini indirimle gideremeyen alıcıların sorununu çözmek için KDV mükellefiyeti bulunmayanların yanı sıra KDV mükellefi olanlara da fuzulen maruz kaldıkları KDV'nin iadesi imkanı getirilmişti. Bu değişiklik üzerine Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan 91 no.lu KDV Genel Tebliği'nin (I) bölümü ile KDV mükelleflerine fuzuli KDV'nin nasıl iade edileceği hükme bağlanmıştı. Maliye Bakanlığı, 116 no.lu KDV Genel Tebliği (4 nolu bölüm) ile, KDV Kanunu'nun 8/2'nci maddesindeki fuzuli KDV'nin iadesine ilişkin usul belirleme yetkisini kullanarak, **FAZLA ve YERSİZ KDV'NİN KDV MÜKELLEFLERİNCE İNDİRİM SURETİYLE GİDERİLEBİLMESİ İMKANINI DEVAM ETTİRMİŞTİR**.

Her ne kadar, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin I/C 1.1.2. no.lu bölümünde

"Kural olarak, fazla veya yersiz hesaplanan vergi bulunması durumunda, gerek satıcı gerekse alıcı nezdinde işlemin KDV uygulanmadan önceki hale döndürülmesi esastır"

MADDE 18 : İSTİSNADAN VAZGEÇME

denilmiş ise de, bu hüküm fazla ve yersiz KDV'nin nasıl iade edileceği başlığı altında yer almakta olduğu ve iade durumunda mükerrerliği önleme amacı taşıdığı için, KDV iadesi istenmeyen haller açısından indirime engel bir hüküm bulunmamaktadır.

Fazla ve yersiz KDV'ler konusundaki

23 no.lu KDV Genel Tebliği'nin (B) bölümü, 91 no.lu Tebliğ ile,

91 no.lu KDV Genel Tebliği'nin (I) bölümü, 116 no.lu Tebliğ ile,

116 no.lu Tebliğ (ilk 123 adet tebliğ) ise, KDV Genel Uygulama Tebliği ile

yürürlükten kaldırılmıştır.

Maliye İdaresi, fazla ve yersiz KDV'nin öncelikle indirime konu edilebileceği, iade istendiği takdirde mükerrerliğin önlenmesi bakımından indirimin iptal edilmesi gerektiği görüşünü KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/C-1.1. no.lu bölümünde de korumuştur.

FAZLA VEYA YERSİZ KDV NEDİR ?

Fazla veya yersiz KDV'nin ne anlama geldiği konusu bazı yönleri ile tartışmaya açıktır. Çünkü KDV Kanunu'nun 8'inci maddesinde fazla ve yersiz KDV için

"Vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya katma değer vergisinin fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde, düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterenler."

şeklinde bir tanımlama yapılmış, devamında *"Bu husus Kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler....."* şeklinde bir ekleme yapılmıştır.

Bu tanıma göre, KDV'nin kapsamına girmeyen işlemler için KDV hesaplanmış olması halinde fazla veya yersiz KDV ortaya çıkacağı açıktır.

Ancak, **işlemin KDV'den istisna edilmiş olmasına rağmen bu işlem için KDV'li fatura kesilmesi halinde, bu KDV'nin fazla veya yersiz KDV konumunda olup olmayacağı tartışılabilir.** Bu tartışmanın özü, KDV istisnalarının **hak mı, yoksa mecburiyet mi olduğu** noktasındadır. Şayet istisna hak ise bu haktan vazgeçmek mümkün olabilmeli dolayısıyla istisna hakkının kullanılmaması konusunda **alıcı ve satıcı mutabık ise, bu işlemdeki KDV yersiz KDV olarak algılanmamalı** yani, istisnaya rağmen KDV uygulayan taraf bunu beyannamesine dahil etmeli, alıcı ise indirebilmelidir.

Her ne kadar KDV Kanunu'nun 18 inci maddesinde istisnadan vazgeçilmesi rejimi öngörülmüş ise de, bunu işlem bazında ve alıcının da rızası ile KDV istisnasından vazgeçebilmesine engel olarak görmüyoruz. Çünkü söz konusu rejimin alıcı rızası olmasa da satıcıya istisna uygulamama hakkını vermeyi amaçladığını düşünüyoruz.

KDV Kanunu'nun 8/2'inci maddesinde, olması gerekenden daha yüksek meblağda KDV gösterilmesi halinde de fazla veya yersiz KDV durumu ortaya çıkacağı hükme bağlanmıştır.

Hesaplanan KDV'nin genel oranın (% 18'in) üzerinde bir oran üzerinden hesaplanması durumunda, % 18'i aşan KDV tutarının fuzuli KDV konumunda olduğu kuşkusuzdur. Ancak % 1

MADDE 18 : İSTİSNADAN VAZGEÇME

orana tabi bir işlemde % 8 veya % 18, % 8 KDV'ye tabi bir işlemde % 18 KDV hesaplanması halinde, indirimli oranı aşan KDV tutarının fuzuli KDV konumunda olup olmayacağı da tartışılabilir. Çünkü istisnalarda olduğu gibi **KDV oran indirimlerinde de bir hak tanıma niteliği vardır**. Bu hakkın tarafların mutabakatı ile kullanılmaması suretiyle, genel oranı aşmamak kaydıyla daha yüksek oranda KDV hesaplanması bize göre mümkün olmalı ve böyle bir durumda, satıcı hesapladığı KDV'yi beyannamesine dahil etmeli, alıcı da bu KDV'yi indirebilmelidir.

5. BASİT USULE TABİ OLAN MÜKELLEFLERİN İSTİSNADAN VAZGEÇMESİ :

Basit usulle vergilendirilenlerin de 18 inci madde uyarınca istisnadan vazgeçmeleri mümkündür. Bu takdirde KDV beyannameleri üçer aylık dönemlerde verilir. (KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/F-4.2. no.lu bölümü.)

6. İSTİSNADAN VAZGEÇMİŞ BİR ŞİRKETİN, İSTİSNADAN VAZGEÇMEMİŞ BAŞKA BİR ŞİRKETİ DEVRALMASI :

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 05.09.2011 tarih ve 1462 sayılı özelgesinde şu açıklama yapılmıştır:

Buna göre, KDV Kanunu'nun 17/4-o maddesinde yer alan istisna hükmünden vazgeçerek KDV mükellefiyeti tesis ettiren A.Ş. nin, aynı konuda faaliyet gösteren ancak işlemlerinde Kanun'un 17/4-o maddesi hükmünü uygulayan Şirketiniz tarafından kül halinde devralınması halinde, A.Ş. nin tüzel kişiliği sona ereceğinden ve Şirketinizin tüzel kişiliği devam edeceğinden, Şirketinizin iradesinin esas alınması ve aynı türden ifa edilen hizmetlere istisna uygulanmaya devam edilmesi gerekmektedir.

7. STOKLAR İÇİN YÜKLENİLMİŞ OLAN KDV'LERİN DURUMU VE DİĞER SORUNLAR :

İstisnadan vazgeçen mükelleflerin vazgeçme tarihinde stoklarında bulunan mallar ve sabit kıymetler için yüklenip istisna nedeniyle indiremedikleri KDV leri indirip indiremeyecekleri açık değildir. Mantıken indirebilmesi gerekir. Çünkü bu mallar istisnadan vazgeçme nedeniyle ileride KDV li olarak satılacak yahut katma değer yaratılmasında rol oynayacaktır. Nitekim 29 uncu maddenin 1/c bendinde, götürü veya telâfi edici usulden gerçek usule dönem mükelleflere bu manada bir indirim hakkı tanınmıştır. Sorun, 29 uncu maddedekine benzer bir hükmün istisnadan vazgeçenler için konulmamış olmasından kaynaklanmaktadır. Bizim anlayışımıza göre böyle bir hükmün varlığına ihtiyaç olmaksızın, istisnadan vazgeçme tarihindeki stok ve sabit kıymet KDV'lerinin genel hükümler uyarınca indirilebilmesi gerekir.

İstisnadan vazgeçme konusunda başka sorunlarla da karşılaşılması mümkündür. Ancak 18 inci maddenin uygulama alanı çok dar olduğu için izahatımızı burada noktalyoruz.