



# VERGİCİNİN DÜNYASI

CIHAT ÇETINKAYA

## KDV'de İstisna Uygulamasının Gerçek Maliyeti

**V**ergi yasalarımızda genel olarak olduğu gibi KDV kanunumuzda da İhracat İstisnası Araçlar ve Petrol Aramalarında İstisna, Taşımacılık İstisnası, İthalat İstisnası, Kültür-Eğitim Amacını Taşıyan İstisnalar ile Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalar yer almaktadır. Kamuoyundaki genel anlamıyla ile mevzuattaki anlam farklılığı nedeniyle bu yazımızda istisnaların gerçek maliyeti üzerinde durmaya çalışacağız.

KDV Kanunu'nun 11, 12, 12, 14, 15, 16, 17. maddelerinde düzenlenen istisnalar verilen hizmetler ile satılan mallar için nihai tüketici durumundaki kişi, kurum ya da kuruluşların KDV ödememeleri anlamına gelmektedir. Bu konu halk arasında olduğu kadar aydın kitlemizin bir kısmınca da kavranmış değildir. İstisnanın gerçek maliyeti, nihai tüketici durumundaki kimselere daha önceki üretim aşamalarında ödenmiş Katma Değer Vergileri'nin yansıtılmamasıdır.

Bilindiği gibi KDV'nin mükellefi, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar, ithalatta mal ve hizmet ithal edenler, transit taşımalarda gümrük ya da geçiş işlemine muhatap olanlar, PTT İşletme Genel Müdürlüğü, Radyo ve Televizyon Kurumları, Spor-Toto, Piyango ve benzeri oyunlarda oyunların teşkilat müdürlükleri, At Yarışları ve diğer müsabakalar bahis ve talih oyunlarında bunları tertipleyenler, profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetleri, maçları, yarışları ve yarışmaları tertipleyenler veya gösterenler, olarak sayılmışlardır.

Kanunun burada belirtilen mükellefi tanımlaması, vergilerin tahsili ve ödenmesi anlamında muhatap kişi, kurum, kuruluş veya organizasyonu göstermektedir. Gerçek anlamda verginin mükellefi kendisine hizmet sunulan veya mal satılan şahıslardır. Tek tek her bir şahsın vergi mükellefi olmasından doğacak sınırlı ve sakıncaları ortadan kaldırma ve hizmet ifa eden ya da mal satan kişinin sorumluluğunu belirlemek açısından verginin mükellefi yukarıda belirtildiği gibi kanunda tadat edilmiştir. Bu noktada KDV'nden istisna edilen mal satışları

ile hizmet ifalarında, nihai tüketiciye kanununun 11-17. maddeleri arasındaki mal ve hizmet teslimlerini yapan kişi, kurum, kuruluş ya da organizasyonların KDV tahsil etmemeleri gerekmektedir. Bu durumdaki mükellefler mal ve hizmet ifasından önce, malın üretimi ve hizmetin hazırlanması için kanunun emrettiği ölçüde harcamaları nedeniyle muhakkak suretle Katma Değer Vergisi ödemektedirler. İşte bu noktada istisna uygulamasının gerçek maliyeti ortaya çıkmaktadır. İstisna kapsamındaki mal ve hizmetleri nihai tüketiciye sunan kişiler, üretim aşamasında ödenmiş oldukları Katma Değer Vergileri'ni istisna nedeniyle kendilerinden sonraki tüketicilere yansıtamamaktadırlar. Ancak ödedikleri vergiler konusunda iki durum ile karşılaşırlar. Bunlardan birincisi ödemelerin maliyet unsuru olarak doğrudan giderlerin içine atılmasıdır. Bunun en güzel örneği, KDV'nden istisna edilmiş 150 metrekareden küçük konut inşa eden müteahhitlerin inşaat aşamasında kullandıkları inşaat malzemeleri, makine ve teçhizat için ödedikleri Katma Değer Vergileri'ni doğrudan maliyet hesaplarına almaları ve gider yazmalarındır. Bu neviden daire satışlarında müteahhit konutu satın alan şahıslardan KDV tahsil etmediği için vergiden vergi indirimini de yapamamaktadır.

İstisna uygulamasının getirdiği ikinci durum ise üretilen hizmet veya satılan mal maliyeti içerisinde yer alan KDV'nin devletten geri alınmasıdır. Bu durumun örneği ise İhracat İstisnası, taşımacılık istisnasında olduğu gibi, ihraç edilen mal veya hizmetin üretiminde ödenen Katma Değer Vergileri'nin devletten geri alınması veya diğer faaliyetler nedeniyle doğacak (ödenmesi gereken) Katma Değer Vergileri'nden mahsup edilmesidir.

Bu genel açıklama ve değerlendirmeler ışığında kanunda konulan sınırlamalar dikkate alındığında üretim işlemi gören her nihai mal veya hizmetin ortaya çıkışında muhakkak KDV ödemesi vardır. İşte bu anlamda istisna, nihai tüketiciye mal ve hizmet sunulmasında ayrıca KDV tahakkuk ve tahsil edilmemesidir. Bunun sonucu olarak da sadece vergiden vergi indirimini yapamamasıdır.