

T.C.
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

KATMA DEĞER VERGİSİNDE SORUMLULUK UYGULAMASI

ORÇUN AVCI

Danışman
Yrd. Doç. Dr. HARUN YENİÇERİ

MANİSA-2015

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “**KATMA DEĞER VERGİSİNDE SORUMLULUK UYGULAMASI**” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

18/05/2015

Orçun AVCI

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 21/05/2015 tarih ve 14/13 sayılı toplantısında jürimiz tarafından Celal Bayar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği'nin 23. Maddesi gereğince Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı öğrencisi Orçun AVCI'nın "*Katma Değer Vergisinde Sorumluluk Uygulaması*" Konulu tezi incelenmiş ve aday 15/06/2015 tarihinde saat 10,30'da/de jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 90 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna



OY BİRLİĞİ



DÜZELTME yapılmasına



OY ÇOKLUĞU



RED edilmesine



ile karar verilmiştir.

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.

** Bu halde adayın tez konusu değiştirilir veya adayın isteği halinde tezsiz yüksek lisans programına geçişi sağlanır.

BAŞKAN
Yrd. Doç. Dr. Harun YENİÇERİ

ÜYE
Prof. Dr. Ramazan GÖKBUNAR

ÜYE
Prof. Dr. Mustafa MİYNAT

Evet

Havır

Tez, burs, ödül veya Teşvik programına (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir.



Tez, mutlaka basılmalıdır.



Tez, mevcut haliyle basılmalıdır.



Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.



Tez, basımı gereksizdir.



ÖZET

Katma Değer Vergisi esas itibariyle yayılı bir muamele vergisidir. Türkiye’de Katma Değer Vergisi, Alman Katma Değer Vergisi Kanunu’ndan esinlenilerek 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı Kanun ile 01.01.1985 tarihinde uygulanmaya başlanmıştır. Katma Değer Vergisi, yurt içinde üretilen mal ve hizmetler ile ithal edilen mal ve hizmetlere ilişkin işlemlere uygulanmaktadır. Katma Değer Vergisi uygulanan en modern tüketim vergisidir.

Vergi idaresi tarafından mükelleflerin takibinin zor olması sebebiyle doğabilecek vergi kaybını önlemek için Katma Değer Vergisi Kanunu’nda sorumluluk müessesesi yer almaktadır. Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 9. maddesinde yer alan sorumluluk uygulaması, Maliye Bakanlığı’nın buna ilişkin yetkisi çerçevesinde çıkarılan tebliğlerle kapsamı giderek genişletilmektedir.

Katma Değer Vergisi’ndeki tevkifat müessesesi tam ve kısmi tevkifat olarak ikiye ayrılmaktadır. Tam tevkifat uygulamasında verginin tamamı, kısmi tevkifat uygulamasında ise verginin bir kısmı kesilerek vergi dairesine beyan edilir. 26.04.2014 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak ve 01.05.2014 tarihinden itibaren uygulamaya konulan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile bugüne kadar yayımlanan 123 adet Katma Değer Vergisi Genel Tebliği yürürlükten kaldırılarak bu alandaki karmaşıklık sona erdirilmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde sorumluluk kavramı ve Vergi Hukuku’nda sorumluluk konusu açıklanmaya çalışılacaktır. İkinci bölümde ise, Katma Değer Vergisi’nin teorik yapısı ele alınarak, Katma Değer Vergisi’nde sorumluluğun genel çerçevesine yer verilecektir. Son bölümde ise, Katma Değer Vergisi’nde sorumluluk uygulaması ayrıntılı bir şekilde ele alınarak açıklanmaya çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Sorumluluk, Katma Değer Vergisi, Tevkifat.

ABSTRACT

Value Added Tax, in the essence, is a form of a turn-over tax. In Turkey, Value Added Tax, mainly inspired from German Value Added Tax law, came into force as of 01.01.1985, by the law no 3065 dated 25.10.1984. Value Added Tax is applied on domesticly produced good and services, and imported good and services transactions. Value Added Tax is the most modern consumption tax.

In order to prevent tax loss that may occur from the difficulty of tracking the tax payers, Law of Value Added Tax contains a liability mechanism. The liability implementation that is stated at the 9th article, is continuously expanding due to the Ministry of Finance's *intra vires*.

Stoppage mechanism of Value Added Tax consists of complete stoppage, and partial stoppage. Complete stoppage is applied by full tax cut, as partial stoppage is declaration of a part of the tax to tax office. By General Implementation Advice, announced in 26.04.2014 by the official gazette and put into action as of 01.05.2014, 123 older Value Added Tax General Advices have been repealed to cope with the ambiguity on the subject.

In the first chapter of the study, liability concept, and liability understanding in terms of Tax Law has been explained. Theoretical pattern of Value Added Tax is discussed in second chapter, including the general guidelines of liability in Value Added Tax. Implementation of liability in Value added Tax is discussed in detail in the last chapter.

Keywords: Liability, Value Added Tax, Stoppage.

ÖNSÖZ

Vergi alacağını güvence altına almak için ortaya çıkan sorumluluk müessesesinin Katma Değer Vergisi'nde oldukça önemli bir yeri bulunmaktadır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinde ele alınmış olan vergi sorumluluğu konusu, Maliye Bakanlığı'nın düzenlediği hallerde, belirli oranlarda vergiyi tevkifata tabi tutmaktadır. Bu çalışmada söz konusu düzenlemeler güncel oranlar ışığında ele alınmıştır.

Geçmişten günümüze baktığımızda, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi için önemli bir işlevi yerine getiren sorumluluk uygulamasının kapsamı ve işlerliği sürekli olarak değiştirilmiştir. Bu değişiklikler sonucunda tevkifat günümüzde daha da önemli bir konuma gelmiştir. Çünkü kapsam olarak eskiye nazaran oldukça geniş bir alanı kapsamaktadır. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği çerçevesinde tüm tebliğlerin tek tebliğde toplanmasıyla mükelleflerin yaşamış olduğu karışıklığın giderilmesi amaçlanmıştır.

İlgili konularda çalışma yapan arkadaşlarıma bu tezin faydalı olmasını dilerim. Tez çalışmamda danışmanlığımı yapan saygıdeğer hocam Yrd. Doç. Dr. Harun YENİÇERİ'ye önerileri ve her türlü desteklerinden ötürü çok teşekkür ederim. Ayrıca Celal Bayar Üniversitesi Maliye Bölümü öğretim üyelerine lisans ve yüksek lisans öğrenimimdeki akademik katkılarından ötürü teşekkürü borç bilirim. Son olarak da bu süreçte her türlü fedakârlığı esirgemeyerek yanımda olan aileme teşekkür ederim.

ORÇUN AVCI

Mayıs, 2015

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ	i
TEZ SAVUNMA TUTANAĞI.....	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT.....	iv
ÖNSÖZ	v
TABLolar LİSTESİ	xi
ŞEKİLLER LİSTESİ	xiii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xiii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK SORUMLULUK KAVRAMI VE VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK

I-SORUMLULUK KAVRAMI.....	3
II-SORUMLULUK KAVRAMININ KAYNAĞI	5
A-SÖZLEŞMEDEN KAYNAKLANAN SORUMLULUK	5
B-SÖZLEŞME DIŞI SORUMLULUK	6
1-Kusura Bağlı Sorumluluk	6
a-Hukuka Aykırı Fiil	6
b-Kusur	7
c-Zarar	7
d-İllyet (Nedensellik) Bağlı.....	8
2-Kusursuz Sorumluluk (Sebep Sorumluluğu)	9
a-Tehlike Sorumluluğu	9
b-Olağan Sebep Sorumluluğu	10
III- VERGİ KAVRAMI	11
IV-VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK.....	13
A-VERGİ MÜKELLEFİ.....	13
B-VERGİ SORUMLUSU	16
C-MÜŞTEREK VE MÜTESELSİL SORUMLULUK.....	18

D-VERGİ SORUMLULUĞUNUN HUKUKİ NİTELİĞİ	20
1-Kanundan Kaynaklanan Vergi Sorumluluğu.....	20
2-Vergi Sorumluluğunun Vergiyi Doğuran Olay ile Ortaya Çıkması.....	21
3-Vergi Sorumluluğu ve Kanuni Ehliyet.....	21
4-Vergi Sorumluluğunun Fer'iliği	22
5-Vergi Sorumluluğunun Sınırsızlığı.....	23
E-VERGİ SORUMLUSUNUN GÖREV VE YETKİLERİ.....	24
1-Vergi Sorumlusunun Görevleri	24
2-Vergi Sorumlusunun Yetkileri	25
a-Vergi Sorumlusunun Dava Açma Yetkisi.....	25
b-Vergi Sorumlusunun Düzeltme Talebi	26
c-Vergi Sorumlusunun Takas İsteme Yetkisi.....	28
d-Vergi Sorumlusunun Uzlaşma İsteği.....	29
e-Vergi Sorumlusunun Zamanaşımı Müessesesinden Yararlanma İsteği...	29
F-VERGİ SORUMLULUĞU İÇİNDE İNCELENEMEYECEK HALLER	30
1-Mükellefin Kendi Borcundan Doğan Sorumluluğu	31
2-Tüketime Dayalı Vergilerde Sorumluluk.....	31
3-Birden Çok Kişinin Aynı Verginin Borçlusu Olması.....	32
4-Mirasçılarının ve Teşebbüslerin Devrinde Devralan Teşebbüslerin Durumu.....	32
5-Adi Şirket Ortaklarının Durumu	32
V-VERGİ MEVZUATINDA YER ALAN SORUMLULUK İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER.....	33
A-KANUNİ TEMSİLCİLERİN SORUMLULUĞU.....	33
1-Küçük ve Kısıtlıların Temsilinde Sorumluluk	35
2-Tüzel Kişilerin Temsilinde Sorumluluk.....	37
3-Türkiye'de Bulunmayan Mükelleflerin Temsilinde Sorumluluk	38
4-Tüzel Kişiliği Olmayan Toplulukları Yönetenlerin Sorumluluğu.....	38
B-VERGİ TEVKİFATI YAPANLARIN SORUMLULUĞU	39
C-KARNESİZ HİZMET ERBABI ÇALIŞTIRANLARIN SORUMLULUĞU	39
D-MİRASÇILARIN SORUMLULUĞU.....	40
E-DİĞER SORUMLULUK HALLERİ	40

İKİNCİ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİNİN TEORİK YAPISI VE KATMA DEĞER VERGİSİNDE SORUMLULUĞUNUN GENEL GÖRÜNÜMÜ

I-KATMA DEĞER VERGİSİNİN TEORİK YAPISI	43
A-KATMA DEĞER KAVRAMI.....	43
B-KATMA DEĞER VERGİSİ KAVRAMI	44
C-KATMA DEĞER VERGİSİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	46
D-KATMA DEĞER VERGİSİ HESAPLAMA YÖNTEMLERİ.....	48
1-Katma Değer Yöntemi.....	48
a-Çıkarma Yöntemi.....	49
b-Toplama Yöntemi.....	49
2-Vergi Mahsubu Yöntemi.....	50
E-KATMA DEĞER VERGİSİ TÜRLERİ.....	51
1-Gayrisafi Hasıla Tipi K.D.V.....	52
2-Gelir Tipi K.D.V.....	52
3-Tüketim Tipi K.D.V.....	53
4-Ücret Tipi K.D.V.....	54
F-KATMA DEĞER VERGİSİNİN ÖZELLİKLERİ.....	54
G-KATMA DEĞER VERGİSİNİN KONUSU	55
1-Mal Teslimi ve Teslim Sayılan Haller	57
2-Hizmet ve Hizmet Sayılan Haller.....	58
3-Vergiye Tabi İşlemlerin Türkiye’de Yapılması.....	58
H-KATMA DEĞER VERGİSİNİN MÜKELLEFLERİ.....	59
I-KATMA DEĞER VERGİSİNİN SORUMLUSU.....	61
J-KATMA DEĞER VERGİSİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY.....	63
K-KATMA DEĞER VERGİSİNDE MATRAH	65
II-KATMA DEĞER VERGİSİNDE SORUMLULUĞUN GENEL GÖRÜNÜMÜ	66
A-VERGİ SORUMLULUĞU İLE VERGİ TEVKİFATI ARASINDAKİ İLİŞKİ.....	67
B-VERGİ SORUMLUSU TUTULABİLECEK KİMSELER.....	68
1-İşlemlere Taraf Olanlar.....	68
2-Üçüncü Kişiler	69

C-MALİYE BAKANLIĞI'NIN VERGİ SORUMLULUĞUNA ETKİSİ	69
D-KATMA DEĞER VERGİSİNDE MÜTESELSİL SORUMLULUK	71
E-KATMA DEĞER VERGİSİNDE SORUMLU TARAFINDAN VERİLEN BEYANNAME.....	73
F-KATMA DEĞER VERGİSİNDE VERGİ SORUMLUSUNUN VERGİLENDİRME DÖNEMİ	74
G-KATMA DEĞER VERGİSİ MÜKELLEFİ OLMAYANLARIN KATMA DEĞER VERGİSİ SORUMLULUKLARI.....	75

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİNDE SORUMLULUK

I-TAM TEVKİFAT UYGULAMASI.....	79
A-İKAMETGAHI, İŞYERİ, KANUNİ VE İŞ MERKEZİ TÜRKİYE'DE BULUNMAYANLARIN İŞLEMLERİNDE SORUMLULUK	80
B-SERBEST MESLEK FAALİYETİ ÇERÇEVESİNDE YAPILAN TESLİM VE HİZMETLERDE SORUMLULUK	81
C-KİRALAMA İŞLEMLERİNDE SORUMLULUK.....	84
D-REKLAM VERME İŞLEMLERİNDE SORUMLULUK	87
II-KİSMİ TEVKİFAT UYGULAMASI	88
A-KİSMİ TEVKİFAT UYGULAYACAK ALICILAR	89
B-KİSMİ TEVKİFAT UYGULANACAK HİZMETLER	90
1-Yapım İşleri ile Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık, Etüt-Proje Hizmetleri	91
2-Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim v.b. Hizmetler	92
3-Makine, Teçhizat ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri	93
4-Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri	93
5-İşgücü Temin Hizmetleri.....	94
6-Yapı Denetim Hizmetleri.....	97
7-Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri Çanta ve Ayakkabı Dikim İşleri ve Bu İşlere Aracılık Hizmetleri.....	98
8-Turistik Mağazalara Verilen Müşteri Bulma/Götürme Hizmetleri.....	101
9-Spor Kulüplerinin Yayın, Reklam ve İsim Hakkı Gelirlerine Konu İşlemleri .	101
10-Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri	103
11-Servis Taşımacılığı Hizmeti.....	104

12-Her Türlü Baskı ve Basım Hizmetleri.....	105
13-Kamuya Yapılan Diğer Hizmetler.....	106
C-KİSMİ TEVKİFAT UYGULANACAK TESLİMLER.....	107
1-Külçe Metal Teslimleri.....	107
2-Bakır, Çinko, Alüminyum ve Kurşun Ürünlerinin Teslimi.....	109
3-Hurda ve Atık Teslimi.....	110
4-Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kağıt, Cam Hurda ve Atıklarından Elde Edilen Hammadde Teslimi.....	112
5-Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı İle Ham Post ve Deri Teslimleri.....	112
6-Ağaç ve Orman Ürünleri Teslimi.....	113
D-TEVKİFAT UYGULAMASI İLE İLGİLİ ORTAK HUSUSLAR.....	118
1-Kısmi Tevkifat Uygulamasında Alt Sınır.....	118
2-Belge Düzeni.....	119
3-Tevkifata Tabi İşlemlerin Beyanı.....	119
E-Bildirim Zorunluluğu.....	120
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....	122
KAYNAKÇA.....	129
EKLER.....	150

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1. K.D.V. Hesaplanması.....	50
Tablo 2. K.D.V. Tevkifat Oranları.....	115

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Küçük veya Kısıtlıların Vergi ve Buna Bağlı Alacaklardan Doğan Yükümlülükleri ...	36
Şekil 2. K.D.V. Mükellefi.....	61

KISALTMALAR LİSTESİ

A.A.T.U.H.K.:	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB:	Avrupa Birliği
ABD:	Amerika Birleşik Devletleri
a.g.e.:	Adı Geçen Eser
a.g.m.:	Adı Geçen Makale
a.g.t.:	Adı Geçen Tez
B.K.:	Borçlar Kanunu
D.V.D.D.G.K.:	Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
D.V.K.:	Damga Vergisi Kanunu
E.V.K.:	Emlak Vergisi Kanunu
G.İ.B.:	Gelir İdaresi Başkanlığı
G.S.H.:	Gayri Safi Hasıla
G.U.T.:	Genel Uygulama Tebliği
G.V.K.:	Gelir Vergisi Kanunu
İ.Y.U.K.:	İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.D.V.:	Katma Değer Vergisi
K.D.V.K.:	Katma Değer Vergisi Kanunu
K.T.K.:	Karayolları Trafik Kanunu
K.V.:	Kurumlar Vergisi
K.V.K.:	Kurumlar Vergisi Kanunu
M.K.:	Medeni Kanun
M.M.M.K.:	Milli Müdafaa Mükellefiyeti Kanunu
M.T.V.K.:	Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
Ö.T.V.:	Özel Tüketim Vergisi
P.K.:	Petrol Kanunu
P.T.T.:	Posta ve Telgraf Teşkilatı
s.:	Sayfa
T.C.K.:	Türk Ceza Kanunu
T.D.K.:	Türk Dil Kurumu
T.S.H.K.:	Türk Sivil Havacılık Kanunu
T.T.K.:	Türk Ticaret Kanunu

v.b.:	Ve Benzeri
V.İ.V.K.:	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
V.U.K.:	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Sosyal devlet olgusunun gelişimine paralel olarak, kamu hizmetlerine olan talep her geçen gün biraz daha artmaktadır. Talep edilen kamu hizmetlerinin karşılanabilmesi için kamu harcamalarında da önemli bir artış olduğu görülmektedir. Kamu harcamalarındaki bu artış, devletin finansman ihtiyacını da arttırmaktadır. Bu ihtiyacı karşılamamanın yolu ise, devletin vergi gelirlerini güvenli bir şekilde tahsil etmesine bağlıdır. Bunun için vergi sistemleri çeşitli vergi güvenlik önlemleri ile donatılmıştır. Bu güvenlik önlemleri ağırlıklı olarak gelir üzerinden alınan vergilerde görülmektedir. Ancak harcamalar üzerinden alınan vergilerde de vergi güvenlik önlemine ihtiyaç duyulduğu görülmektedir. Örneğin; Katma Değer Vergisi'ndeki tevkifat uygulaması bu uygulamalardan biridir.

Katma Değer Vergisi ülkemizde, 25.10.1984 tarihli ve 3065 sayılı Kanun ile 01.01.1985 tarihinden itibaren Katma Değer Vergisi resmen uygulanmaya başlanmıştır. Katma Değer Vergisi, mal ve hizmetler üzerinden alınan yayılı muamele vergisidir. Katma Değer Vergisi ekonomik faaliyetleri de bir zincir olarak vergilendirdiği için anlaşılması oldukça güç bir vergidir. Katma Değer Vergisi, baktığımızda hayatımızın her aşamasında karşımıza çıkan önemli bir vergi türüdür. Ancak istenen etkinliğin sağlanabilmesi için birtakım kişilerin üzerine düşen sorumluluklarını yerine getirmesi beklenmektedir. Bu konuda da vergi mükellefi ve vergi sorumlularının üzerine düşen görevleri yerine getirmesi esastır. Vergi kaybını en aza indirerek istenen optimal koşulu sağlamak için, mevcut kanunlar itibarıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu çerçevesinde görev ve sorumluluklar yerine getirilmelidir.

Çalışmanın yöntemi, öncelikle literatür taraması ile başlanılarak sorumluluk kavramı açıklanmaya çalışılmıştır. Ardından Katma Değer Vergisi'nin teorik yapısı açıklanmıştır. Akabinde esas konumuz olan Katma Değer Vergisi'nde sorumluluk uygulaması kapsamlı olarak ele alınmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın kapsamı ise, ülkemizde Katma Değer Vergisi'ndeki tevkifatı kapsamaktadır. Bu bağlamda, genel olarak sorumluluk kavramı ve Vergi Hukuku'nda sorumluluk ele alınmıştır. Konunun daha kolay anlaşılabilmesi için önce Katma Değer

Vergisi'nin teorik yapısı açıklanarak, Katma Değer Vergisi'ndeki sorumluluk uygulamasıyla bağlantı kurulmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın amacı, Katma Değer Vergisi'nde sorumluluğu ayrıntılı bir biçimde inceleyerek, bu konunun güncel gelişmeler ışığında anlaşılmasını sağlamaktır. Çalışmamızda vergi sorumluluğu uygulamasını ifade etmek için vergi tevkifatı kavramı kullanılacaktır. Bu konunun seçilmesindeki asıl neden ise, tevkifat uygulamasının birçok mükellef grubunu kapsayarak geniş bir alana yayılmasıdır.

Tezin birinci bölümünde sorumluluk kavramı açıklanarak sözleşmeden kaynaklanan ve sözleşme dışı sorumluluk olmak üzere ikili ayrıma tabi tutularak konu ele alınacaktır. Ayrıca vergi sorumluluğunun hukuki niteliği, vergi sorumlusunun görev ve yetkileri ile vergi sorumluluğunun içinde incelenemeyecek haller de konunun açıklanmasına katkı sağlayacağı düşünülerek açıklanmaya çalışılmıştır.

Tezin ikinci bölümünde ise, Katma Değer Vergisi kavramı ve özellikleri teorik çerçevede açıklanarak, yapısı ile ilgili bilgilere yer verilmiştir. Bu bölümde ayrıca, Katma Değer Vergisi'nde sorumluluğun genel yapısı açıklanmaya çalışılmıştır.

Tezin üçüncü bölümünde ise, Katma Değer Vergisi'nde sorumluluk konusu tüm yönleriyle açıklanmaya çalışılmıştır. Bu bağlamda 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren K.D.V. Genel Uygulama Tebliği çerçevesinde konu ele alınmıştır. Maliye Bakanlığı'nın tevkifatı tek bir tebliğde toplaması kapsamında konu incelenmeye çalışılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK SORUMLULUK KAVRAMI VE VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK

Bu bölümde vergi sisteminde önemli bir yeri olan sorumluluk kavramı açıklanarak daha sonra vergi hukukunda sorumluluk konusu üzerinde durulacaktır.

I-SORUMLULUK KAVRAMI

Türk Dil Kurumu'nun (T.D.K.) yayımladığı Türkçe Sözlük'e göre; sorumluluk kavramı "kişinin kendi davranışlarını veya kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesi, sorum, mesuliyet"¹ anlamına gelmektedir. Bir başka tanıma göre ise sorumluluk, "uyulması gereken bir yargıya, bir kural ya da yetkili üstün verdiği buyruğa uyulmaması üzerine suçlu düşme durumu"²dur. Sorumluluk, İngilizcede "responsibility", Almancada "haftung", Fransızcada "responsabilité" terimleri'ne karşılık gelmektedir.

Var olan pozitif normlar içerisinde bireylerin tabi olmak zorunda oldukları kurallardan birisine veya birkaçına aykırı davranışları sonucu oluşan zararın, bu zarara neden olan bireyce karşılanması sorumluluk kavramı olarak açıklanmaktadır. Aynı zamanda zarar verene ailevi, kamusal ve sosyal sebeplere dayalı bağ nedeniyle, istisnai düzenlemelerle zararı karşılama zorunluluğu getirilen kişilerin zararını giderme yükümlülüğünü de ifade eder³. Sorumluluk kavramı kişilerin tam bir serbesti içinde hareket etmelerini engeller. Ancak bu kısıt hem kişilerin hem de toplumun mutluluğu içindir. Hukuki sorumluluk, "bir kimseye kusurlu bir eylem sonucu verilen zararın giderilmesi olarak" tanımlanabilir⁴. Hukuki sorumluluk farklı anlamlarda kullanılmaktadır. En yaygın olarak kullanılan şekli geniş anlamda sorumluluk ve dar anlamda sorumluluktur. Vergi Hukuku açısından geniş anlamda sorumluluk, bir vergi

¹ Türk Dil Kurumu, **Türkçe Sözlük 2**, İstanbul,1992, s. 1328.

² Hüseyin ÖZCAN, **Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü**, Dördüncü Baskı, Yeni Desen Matbaası, Ankara, 1975, s. 428.

³ Bünyamin ÇİTİL, "Vergi Hukukunda Mali Müşavirlerin Sorumluluğu", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:106, 2013, s. 345.

⁴ Bilal KARTAL, "Noterlerin Hukuki Sorumluluğu ve Kusursuz Sorumluluk", <<http://www.yargitay.gov.tr/belgeler/site/dergi/yrgergi/Temmuz1998/Temmuz1998/assets/common/downloads/page0115.pdf>>, (Erişim Tarihi:16.12.2014).

borcuyla ilgili hem maddi hem de şekli ödevlerini yerine getirme zorunluluğunu ifade eder⁵; aynı zamanda sorumluluk hukuku açısından hem akdi sorumluluğu hem de akit dışı sorumluluğu kapsar. Hukuki sorumluluk açısından dar anlamda sorumluluk ise sadece akit dışı sorumluluğu ifade eder⁶. Ayrıca dar anlamda sorumluluk “yasalara aykırı bir davranışın sonuçlarına katlanma ilkesi” dir⁷.

Borç ilişkisi bakımından ilk çağlarda şahıs ile sorumluluk (alacaklıya köle olma, öldürülme, köle olarak alınıp satılma, hapis v.b.) mevcut iken, bugün bu sorumluluğun yerini malvarlığı ile sorumluluk almış bulunmaktadır⁸. Borç ilişkisi ile birlikte düşünüldüğünde sorumluluk kavramına bakılacak olursa; borcun yerine getirilmesinin şüphesiz sadece borçlunun dürüstlüğüne ve arzusuna bırakılamayacağı görülür. Bu sebepten modern hukuk sistemleri, kural olarak her borç ilişkisinde bir de sorumluluk unsurunun varlığını zorunlu görmektedir. Sorumluluk, bu anlamda borcun müeyyidesidir⁹.

Sorumluluk kavramı farklı hukuk dallarında farklı anlamlara gelmektedir. İdare hukukunda sorumluluk, vergi idaresi de dahil olmak üzere idarenin, eylem ve işlemlerinden doğan zararların tazmininden sorumluluğu ifade etmektedir. Medeni hukukta sorumluluk ise, verilen bir zararın tazminini ya da bir malvarlığına alacaklının el koyabilme hakkını ifade eder¹⁰. Sorumluluk kavramı ceza hukukunda ise, cezai sorumluluk kimliğine bürünmektedir. Kişinin suç işlemesi cezai sorumluluğa yol açmaktadır. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun (T.C.K.) 20'nci maddesine göre ceza sorumluluğu şahsidir ve kimse bir başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz. Tüzel kişiler içinse kanunda öngörülen güvenlik tedbirleri saklı olmak üzere ceza yaptırım uygulanamaz¹¹.

⁵ Mualla ÖNCEL (a), “Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk”, **Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları:522, Ankara, 1983, s. 41.

⁶ Önder CANPOLAT, “Üretici ve Sorumluluğu”, **Ankara Barosu Dergisi**, Ankara, 2013/2, s. 377.

⁷ Ana Britannica Genel Kültür Ansiklopedisi, 15. Baskı, Cilt:19, İstanbul, 1990, s. 525.

⁸ Cuma ORULLUOĞLU, “Kamu Zararında Sorumluluk-1”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı:51, Ocak-Mart, 2011, s. 6.

⁹ Fikret EREN (a), **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Sekizinci Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2003, s. 78.

¹⁰ Yusuf KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Üçüncü Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004, s.147.

¹¹ M. Fatih DİKİCİ, **Ceza Hukuku Ceza Muhakemesi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Beşinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Ocak, 2007, s. 59.

“Vergi hukukunda sorumluluk ise, vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan üçüncü kişilerin yasalarla, vergiye ilişkin maddi ya da şekli ödevlerin yerine getirilmesi bakımından vergi idaresine muhatap tutulmalarını, bazı koşullarda ise asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun yerine geçerek vergiyi kendi malvarlıklarından ödemelerini” ifade eder¹². Sorumluluk müessesesi sadece vergiler açısından değil, tüm kamu alacakları açısından da önemlidir. Zaten 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun (A.A.T.U.H.K.)’da çeşitli sorumluluklarla ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Tüm kamu alacaklarının güvenliği için getirilen sorumluluk müessesesi borcun ödenmesi, bazı şekil ve usule yönelik ödevlerin yerine getirilmesi bakımından önemlidir¹³. Çalışmamızda Vergi Hukuku’nda sorumluluk konusu ilerleyen bölümlerde ayrıntılı olarak incelenecektir.

II-SORUMLULUK KAVRAMININ KAYNAĞI

Sorumluluk kavramı, hem sözleşmeye dayalı sorumluluğu hem de sözleşme dışı sorumluluğu kapsamaktadır. Kaynak yönünden sorumluluk, “bir kimsenin yaptığı fiilinin kendisine isnat edilerek, bu fiil ve hareketlerin sonuçlarından zarar verdiği kişiye karşı sorumlu tutulmasını ifade etmektedir”¹⁴.

A-SÖZLEŞMEDEN KAYNAKLANAN SORUMLULUK

Borç ilişkisinin doğal bir sonucu borcun ifa edilmesidir. Ancak bazen borcun ifa edilmediği görülmektedir. Borcun ifa edilmemesinden kasıt, borçlunun akitte taahhüt ettiği şekilde borcunu yerine getirmemesidir¹⁵. Taraflar arasındaki mevcut bir sözleşmeden doğan borcun ifa edilmemesi halinde ortaya çıkan sorumluluğa, “sözleşme sorumluluğu” denir¹⁶.

¹² Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Ocak 2005 Değişiklikleri İşlenmiş 12. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005, s. 75.

¹³ Binnur ÇELİK, “Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu”, **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:2, Sayı:1, 2000, s. 122.

¹⁴ İsmail TEKKOYUN, Mehmet TEKKOYUN, “Genel Olarak ve Şirketler Hukukunda Sorumluluk Kavramı”, **Vergi Dünyası**, Sayı:267, Kasım, 2003, s. 84.

¹⁵ Hatice TUNA, **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk Müessesesi ve Sonuçları**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 1999, s. 3.

¹⁶ Mustafa Ali SARILI, **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, Kazancı Hukuk Yayınevi, İstanbul, 2004, s. 8.

B- SÖZLEŞME DIŞI SORUMLULUK

Sözleşme dışı sorumluluk kusura bağlı sorumluluk ve kusursuz sorumluluk olmak üzere ikiye ayrılır.

1- Kusura Bağlı Sorumluluk

Dar anlamda haksız fiil sorumluluğu olarak da nitelendirilmektedir. Kusura bağlı sorumluluk en yaygın ve en geniş olan sorumluluk türüdür. Uygulamada ve doktrinde kusur sorumluluğu yerine “sübjektif sorumluluk” da denilmektedir¹⁷.

Kamu hukukundaki kusur, özel hukuktaki kusurdan farklı olarak, nesnel niteliklidir. Ayrıca kusura dayanan sorumlulukta, kusurun ispat edilmesi idarenin tutum ve davranışından zarar görenlere düşmektedir. Zarar gören idarenin kusurlu olduğunu ispatlayamazsa; idarenin sorumluluğuna karar verilemez¹⁸. Sorumluluğun oluşabilmesi için haksız fiili gerçekleştiren kişinin kusurlu olması şarttır. “Kusur olmadan sorumluluk olmaz” ilkesi geçerlidir. Kusur, sorumluluğun kurucu unsurudur.

Haksız fiil sorumluluğunun doğabilmesi için dört unsur bir arada bulunmalıdır. Bu unsurlar; “hukuka aykırı fiil”, “kusur”, “zarar” ve “illiyet bağı”dır. Aşağıda bu unsurlar incelenecektir.

a- Hukuka Aykırı Fiil

Haksız fiilin doğabilmesi için ilk unsur olarak, hukuka aykırı fiilin işlenmiş olması gereklidir. Hukuka aykırılık, “şahısların mameleki (malvarlıksal) ve şahsi (kişisel) varlıklarını doğrudan doğruya koruyan amir (emredici) bir hareket tarzı kaidesinin (davranış kurallarının) ihlalidir”. Genellikle mutlak bir hakkın çiğnenmesi şeklinde olur¹⁹.

Hukuka aykırılık, sorumluluğun objektif şartıdır. Hukuka aykırı bir davranış yüzünden menfaatleri ihlal edilen herkes tazminat isteyemez. Ayrıca, çiğnenen hukuk

¹⁷ Cevdet YAVUZ, “Türk Borçlar Kanunu Tasarısı’na Göre Kusursuz Sorumluluk Halleri ve İlkeleri”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:14, Sayı:4, 2008, s. 30.

¹⁸ ORULLUOĞLU, **a.g.m.**, s. 9.

¹⁹ Turgut AKINTÜRK, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler Özel Borç İlişkileri**, Genişletilmiş 22. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2009, s. 80.

kuralının ihlal edilen türden bir menfaati korumak amacıyla konmuş olması da gereklidir²⁰.

b- Kusur

Kusura bağlı sorumluluktaki en önemli unsur kusurdur. “Kusur bir irade eksiğidir ve hukuk düzeni buna dayanarak, fiili işleyeni hukuka aykırı davranışlarından dolayı sorumlu tutar”²¹. Kusur kavramının yanında kusurluluk kavramı da kullanılmaktadır. “Kusurluluk, belirli bir fiil ile fail arasında ve esas itibariyle psikolojik mahiyette bir ilişkidir”²².

Kusurun kast ve ihmal olmak üzere iki türü vardır. Kast, hukuka aykırı sonucu önceden görerek bu sonucun doğmasını istemektir. İhmal ise; hukuka aykırı sonucun doğmasını istememekle birlikte, bu sonucun doğmaması için gerekli dikkat ve özeni göstermemektir²³.

c- Zarar

Sorumluluğun ortaya çıkması için zararın oluşması gerekmektedir. Zarar olmayan yerde hukuki sorumluluk yoktur. Zarar doktrinde geniş anlamda ve dar anlamda olmak üzere ikiye ayrılır. Geniş anlamda zarar “hukuk düzeni tarafından korunan maddi ve manevi değerlerin, zarar verici olaylardan önceki durumu ile sonraki durumu arasında meydana gelen azalmadır”²⁴. Bu tanıma göre geniş anlamda zarar hem maddi hem de manevi değerlerdeki azalışı kapsamaktadır. Dar anlamda zarar kavramı,

²⁰ Selahattin Sulhi TEKİNAY, Sermet AKMAN, Haluk BURCUOĞLU, Atilla ALTOP, **Tekinay Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Yeniden Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993, s. 476.

²¹ Selim KANETİ (a), “Haksız Fiil Sorumluluğunda Kusur Kavramının Görevi”, **Sorumluluk Hukukunda Yeni Gelişmeler I. Sempozyumu**, İstanbul Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Enstitüsü Yayını, İstanbul Üniversitesi Yayın No:2759, Hukuk Fakültesi Yayın No:623, Fakülteler Matbaası, 1980, s. 39.

²² Hasan Hüseyin BAYRAKLI, “Türk Vergi Ceza Hukukunda Sorumluluk”, **Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:4, Sayı:2, 1986, s.299.

²³ AKINTÜRK, **a.g.e.**, s. 82.

²⁴ SARILI, **a.g.e.**, s. 10.

teknik olarak maddi zararı ifade etmekte, aynı zamanda maddi zarara da, “malvarlığı zararı” adı verilmektedir²⁵.

d- İlliyet (Nedensellik) Bağı

İlliyet (nedensellik) bağı ilişkisi, fiziki dünyada gerçekleşen birtakım hareketler zincirini ya da sebep sonuç ilişkisini ifade etmektedir²⁶. İlliyet kavramı, yalnızca hukuka özgü bir kavram değildir. Bütün bilim dallarının faydalandığı ortak bir kavramdır. İlliyet kavramı, gerçek olaylar arasındaki bağı ve ilişkiyi araştırmaktadır²⁷. Aynı zamanda illiyet bağı sebep sonuç ilişkisini ortaya koymaktadır. “Yani, zarar dediğimiz sonucun buna sebep olanların fiilinden kaynaklanması gerekir. Başka sebeplerden kaynaklanan zararlar için sorumluluk söz konusu olmayacaktır. Sorumluların mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucu oluşmayan; başka sebeplerle ortaya çıkan kamu zararları sorumlulara ödetirilemeyecektir”²⁸.

Her sonuç bir nedeni gerektirmektedir. Bu sebepten dolayı neden ve sonuç arasında bir öncelik-sonralık ilişkisi bulunmaktadır. Bir görüşe göre hukuksal alanda sözü geçen düşüncenin her zaman doğru kabul edilmesine imkan yoktur; yani neden ve sonuç arasında öncelik sonralık ilişkisi bulunmamaktadır. Örneğin, bir tehlike suçu olan genel güvenliğin taksirle tehlikeye düşürülmesi suçunda sel ya da taşkınla tehlike denilen sonuç aynı anda ortaya çıkmaktadır. Yine yangın çıkmasına veya çığ düşmesine neden olunması hali de benzer durumlardır²⁹.

Hukuka aykırı bir fiil, zararlı sonucu henüz meydana getirmeden önce araya başka bir fiil girer ve aynı sonuç bu ikinci fiilden meydana gelirse “illiyetin kesilmesi” söz konusu olur. Örneğin A kişisi, B kişinin atına (öldürmek amacıyla) zehirli otlar

²⁵ Nazlı AYDOĞAN, “Paranın Değer Kaybından Doğan Tazmin Yükümlülüğü”, <<http://www.nazliaydogan.av.tr/paranin-deger-kaybindan-dogan-tazmin-yukumlulugu/>>, (Erişim Tarihi: 24.12.2014).

²⁶ Hasan Tahsin GÖKCAN, “5237 Sayılı Türk Ceza Kanununda Görevi Kötüye Kullanma Suçu”, **Yargıtay Dergisi**, Ekim, 2005, s. 509.

²⁷ Fikret EREN (b), **Sorumluluk Hukuku Açısından Uygun İlliyet Bağı Teorisi**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:361, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975, s. 3.

²⁸ Erdal KULUÇLU, “Sayıştayın Denetim Yargılama ve Raporlama Görevleri Açısından Kamu Zararı Kavramı”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:82, Temmuz-Eylül, 2011, s. 67-68.

²⁹ Ömer ÖMEROĞLU, “Ceza Hukukunda Nedensellik İlişkisi Üzerine (Teoriler Dışında Bir Bakış)”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, M. Polat Soyer’e Armağan, Cilt:15, Özel Sayı, İzmir, 2013, s. 1537-1538.

yedirmiştir; fakat hemen sonra C adında bir kişi ata tabancayla ateş etmiş ve at bu yüzden ölmüştür. Bu durumda A kişisi atın ölümünden sorumlu tutulamaz; zira onun fiili ile zararlı sonuç arasındaki illiyet bağı B kişisi tarafından kesilmiştir³⁰.

2- Kusursuz Sorumluluk (Sebep Sorumluluğu)

Kusursuz sorumluluğa objektif sorumluluk ya da sebep sorumluluğu da denilmektedir. Temel sorumluluğun kusurlu sorumluluk olması, kusursuz sorumluluğunda istisnai durumları kapsamaması nedeniyle, kusursuz sorumluluğun ancak yasanın düzenlediği durumlarda kabul edilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır. Aksi halde, hangi durumda kusurlu sorumluluğun, hangisinde kusursuz sorumluluğun var olduğunun saptanması ve uygulanması sorun yaratıp keyfiliğe yol açabilirdi³¹. Diğer taraftan, bilimsel ve teknolojik alanda ortaya çıkan gelişmeler, tehlikeli faaliyet ve girişimlerin artmasına ve dolayısıyla kusur olmaksızın farklı zararların ortaya çıkmasına yol açmıştır. İşte tüm bu sebeplerle, kusur ilkesinin ortaya çıkan bazı zararların karşılanmasında yetersiz kalması, sebep sorumluluğunun kabul edilmesi sonucunu ortaya çıkarmıştır³².

Kusursuz sorumlulukta, sorumluluğun doğması için, kusur yerine kanunun öngördüğü belirli bir olayın meydana gelmesi de gereklidir. Bu olaylarla meydana gelen zarar arasında bir illiyet (nedensellik) bağının bulunması kusursuz sorumluluğun doğması için yeterlidir³³. Kusursuz sorumluluk tehlike sorumluluğu ve olağan sebep sorumluluğu olmak üzere ikiye ayrılır:

a- Tehlike Sorumluluğu

Tehlike sorumluluğunun en önemli parçasını “tehlike” kavramı oluşturmaktadır. Tehlike kavramının kapsamına ise, zarara yol açma ihtimalinin yüksek olması ile

³⁰ TEKİNAY, AKMAN, BURCUOĞLU, ALTOP, **a.g.e.**, s. 568.

³¹ Atilla İNAN, “Kusursuz Sorumluluk Örneği Olarak Noterlerin Hukuki Sorumluluğu”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:36, Ocak-Mart, 2000, s. 27.

³² Süleyman YILMAZ, “Türk Borçlar Kanunu Tasarısında Sebep Sorumluluklarına İlişkin Yeni Hükümler”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:59, Sayı:3, 2010, s. 553-554.

³³ SARILI, **a.g.e.**, s. 15.

gerçekleşmesi olası zararın nicelik ya da nitelik bakımından ağır sonuçlar doğurabilecek olması hususlarının girmekte olduğu kabul edilmektedir³⁴.

Tehlike sorumluluğunun temeli, kusur sorumluluğu ve olağan sebep sorumluluğundan farklı olarak, bir faaliyet veya nesneye özgü tehlikenin gerçekleşmesidir. Tehlikeli faaliyetlerde bulunan ya da tehlikeli nesneyi elinde bulunduranların faaliyet ya da nesnenin sebep olduğu zararlardan tehlike sorumluluğu esasına göre sorumlu tutulacağı haller, özel kanunlarda belirtilmiştir. Türk hukukunda motorlu taşıt aracı işletenin sorumluluğu (Karayolları Trafik Kanunu K.T.K. madde 50), devletin askeri manevralar ve atışlardan doğan sorumluluğu (Milli Müdafaa Mükellefiyeti Kanunu M.M.M.K. 62 ve 63. maddesi), petrol hakkı sahibinin petrol ameliyelerinden doğan sorumluluğu (Petrol Kanunu P.K. 86. maddenin 2. fıkrası), sivil hava aracı işletenin sorumluluğu (Türk Sivil Havacılık Kanunu T.S.H.K. madde 134) özel kanunlarında düzenlenmiştir³⁵.

b- Olağan Sebep Sorumluluğu

Olağan sebep sorumluluğunun gerçekleşmesi için, sorumluluğu doğuran hukuka aykırı olayla zarar arasında uygun illiyet bağının olması gerekmektedir³⁶. Olağan sebep sorumluluğu halleri, Borçlar Kanunu (B.K.) ve Medeni Kanun'da (M.K.) sayılmıştır. Ancak adı geçen kanunlarda sayılanlarla sınırlı değildir. B.K. ve M.K.'da sayılan başlıca olağan sebep sorumluluğu halleri; adam çalıştıranın (B.K. madde 55), bina ve diğer yapı eseri malikinin (B.K. madde 58), hayvan bulunduranın (B.K. madde 56), ev başkanının (M.K. madde 369) ve taşınmaz malikinin sorumluluğudur (M.K. madde 730). B.K. madde 54'de düzenlenmiş olan ayırt etme gücünden yoksun olanların sorumluluğunu da olağan kusursuz sorumluluk içinde saymak mümkündür³⁷.

B.K.'nın 65. maddesinde, bir kusursuz sorumluluk hali olan hakkaniyet sorumluluğu da düzenlenmiştir. Söz konusu hükme göre, "Hakkaniyet gerektiriyorsa;

³⁴ Ayça Akkayan YILDIRIM, "6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu Düzenlemeleri Çerçevesinde Kusursuz Sorumluluğun Özel Bir Türü Olarak Tehlike Sorumluluğu", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: LXX, Sayı:1, 2012, s. 204.

³⁵ Erdem BÜYÜKSAĞIŞ, "Tehlike Esasına Dayanan Genel Sorumluluk Kuralı Üzerine Eleştirel Değerlendirmeler", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:8, Sayı:1, 2006, s. 1-2.

³⁶ SARILI, **a.g.e.**, s. 15-16.

³⁷ YAVUZ, **a.g.m.**, s. 41.

hakim, ayırt etme gücü bulunmayan kişinin verdiği zararın, tamamen veya kısmen giderilmesine karar verir”. Hakkaniyet kavramı esas itibariyle durum ve şartlara uygunluğu ifade etmektedir. Madde kanunlaşmış hali ile B.K. 54. maddenin 1. fıkrasında yer alan hükümlerle paralellik göstermekte ve ayırt etme gücünden yoksun olanların vermiş oldukları zararlardan dolayı, hakkaniyet ölçüsünde, kısmen ya da tamamen sorumlu olmalarını düzenlemektedir³⁸.

III- VERGİ KAVRAMI

Verginin tarihi devletin tarihi kadar eskidir³⁹. Vergi insanlık tarihindeki en eski uygulamalardan biridir. İnsanlık tarihinde bilinen ilk verginin askeri harcamaları karşılamak için Milattan Önce 2800’lerde Sümerler tarafından uygulandığı, Güney Irak’taki Lagaş kentinde gün ışığına çıkartılan kil tabletlerden anlaşılmaktadır⁴⁰.

Kamusal faaliyetlerin en önemli konusu vergidir. Vergi gelirleri her şeyden önce topluma sunulan hizmetlerin yol açtığı giderlerin karşılığını yine topluma yüklemenin bir doğal sonucudur. Verginin günümüzde devletin kamu harcamalarının finansmanında kullandığı asli kaynak olması, vergi ve vergileme olayının üzerinde önemle durulmasına neden olmuştur⁴¹.

Piyasa ekonomisi ve karma ekonomi sistemlerinin uygulandığı ekonomilerde kamu gelirlerinin %70’i ile % 90’ını vergiler oluşturur⁴². Verginin ortaya çıkabilmesi için, vergi konusu iktisadi unsur ya da işlemin, kanun koyucunun öngördüğü anlamda edinilmesi ya da gerçekleşmesi gerekmektedir⁴³. Vergilendirme işlemine girişirken devlet, egemenlik gücüyle hareket etmekte, dolayısıyla, bu ilişkide, eşit taraflardan değil, biri egemenliği kullanan diğeri ise bu egemenliğe tabi taraflardan bahsetmek gerekmektedir. Buna göre, devletin birey karşısında egemenlik gücünü kullanmak suretiyle aktif rol aldığı ilişkileri düzenleyen hukuk dalı Kamu Hukuku’dur ve bu

³⁸ Alpaslan AKARTEPE, “Türk Borçlar Kanunu’nun Haksız Fiilden Doğan Borç İlişkileri Alanında Getirdiği Yenilikler ve Değişiklikler”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: XVI, Sayı:1-2, 2012, s. 160-161.

³⁹ Osman PEHLİVAN (a), *Kamu Maliyesi*, Derya Kitabevi, Trabzon, 2010, s. 92.

⁴⁰ Tülin CANBAY, *Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim*, Dora Yayınları, Bursa, 2009, s. 9.

⁴¹ Fevzi DEVRİM, *Kamu Maliyesine Giriş*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Üçüncü Baskı, İzmir, 1999, s. 192-193.

⁴² Hakan AY, *Kamu Maliyesi*, Gözden Geçirilmiş İkinci Basım, Nobel Yayıncılık, İzmir, Ekim, 2014, s. 140.

⁴³ Abdurrahman AKDOĞAN (a), *Kamu Maliyesi*, 7. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 1999, s. 144.

sebeple Vergi Hukuku, Kamu Hukuku'nun bir dalını oluşturmaktadır⁴⁴. Vergi, karşılıksız ve cebri olarak toplanan bir kamu geliridir. Çağlar boyunca vergiye yüklenen işlevler değiştikçe vergi tanımları da değişmiştir.

Vergiyle ilgili yapılan bazı tanımlara bakmak, bu değişimi anlamamıza yardımcı olacaktır. Haller'e göre vergi, kamu hizmetleri ile herhangi bir ilişki haline getirilmeksizin zorunlu bir mali yüküm olarak tahsil edilen ve siyasi karar sürecinde çoğunluğun çıkarlarına göre belirlenen devlet görevlerinin gerçekleştirilmesine katkıda bulunan bir araçtır⁴⁵. Gaston Jeze'e göre vergi; "belirli bir hizmet karşılığı olmamak ve geri verilmemek üzere kamu harcamalarını karşılamak için bireylerden cebir yoluyla alınan paradır"⁴⁶. Halil Nadaroğlu'na göre ise; "Vergi devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişiliklerinin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla ve yasal esaslara uymak kaydıyla hukuki cebir altında, özel bir karşılık vaadi olmaksızın geri vermemek üzere gerçek kişilerle gerçek olmayan kişilerden aldıkları para tutarlarıdır"⁴⁷.

Anayasalarda yer alan vergi tanımlarından bahsedecek olursak, 1924 Anayasası'nın 84. maddesine göre vergi, "devletin genel giderlerine halkın katılımı" olarak açıklanmıştır. 1961 Anayasası'nın 61.maddesine göre ise "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ancak kanunla konulur" hükmüyle vergi ödevi ortaya konmuştur. 1982 tarihli en son Anayasa'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesinde ise:

➤ "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

⁴⁴ Abdullah TEKBAŞ, **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/396, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara, 2009, s. 95.

⁴⁵ Hatice Güçlü ÇİÇEK, Hatice HEREK, "Türkiye'de Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği", **Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt XXXII, Sayı I, İstanbul, 2012, s. 313.

⁴⁶ Cuma ÇATALOLUK, "**Vergi Suçlarının Ortaya Çıkmasında Mali ve Sosyolojik Faktörler, Tokat Örneği**", T.C.Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Maliye Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Tokat, 2012, s.4.

⁴⁷ Halil NADAROĞLU, **Kamu Maliyesi Teorisi**, On Birinci Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2000, s. 217.

- Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.
- Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır.
- Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir” hükümleriyle vergi ödevi açıkça belirtilmiştir.

IV-VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK

Çalışmanın bu kısmında, öncelikle vergi mükellefi ve vergi sorumlusu kavramları açıklanacak olup arkasından müteselsil sorumluluk, sorumluluğun hukuki niteliği, sorumlunun hak ve yetkileri açıklanacaktır. En son ise vergi mevzuatımızda sorumluluğa ilişkin başlıca hükümlere yer verilecektir.

A-VERGİ MÜKELLEFİ

Vergi hukuku “devletin egemenlik gücüne dayalı olarak almış olduğu vergi dolayısıyla ortaya çıkan hak ve ödevleri düzenleyen ve verginin hukuki esasını inceleyen bir bilim dalı” olarak tanımlanmıştır⁴⁸. Vergilendirmeden doğan hukuki ilişkinin taraflarından vergi borçlusu, belirli bir miktarda vergiyi kamu alacaklısına ödemek zorunda olan kişidir⁴⁹. Ancak vergi mükellefi kavramı vergi borçlusu kavramından daha geniş bir kavram olarak görülebilir çünkü borcun ödenmesine ek olarak şekli ödevleri de kapsamaktadır. Her verginin bir mükellefi vardır ve kimin vergi mükellefi olacağı vergi kanunları ile belirlenmektedir. Her vergi kanununda vergiyi ödemek zorunda olan kişi yazılıdır⁵⁰.

Vergi Usul Kanunu (V.U.K.) madde 8/1’e göre; “Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir”. Ancak burada mükellefin tanımında, sadece gerçek ve tüzel kişilerin vergi mükellefi olabileceği gibi

⁴⁸ Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN (a), **Vergi Usul Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Bası, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, Eylül, 2011, s. 2.

⁴⁹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, **a.g.e.**, s. 71.

⁵⁰ Erdoğan ÖNER (a), **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş Beşinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015, s. 57.

bir anlam ortaya çıkmaktadır. Oysa gerçek ve tüzel kişilerin dışında kalan ve tüzel kişiliği olmayan bazı kuruluşlar da vergi mükellefi olabilmektedir. Örneğin, iş ortaklıkları Kurumlar Vergisi (K.V.) mükellefi olarak sayılmıştır. Mükelleflerin vergi borcu ödemesi dışında başka görevleri de vardır. Bu sebeple mükellef tanımlanırken onu hem maddi ödevlerini yerine getiren hem de şekli ödevlerini yerine getiren kişi olarak ele almak gerekir⁵¹. Ayrıca bir kimsenin vergi borçlusu olmadan da yerine getirmek zorunda olduğu şekli ödevleri de olabilir. Örneğin zarar eden bir ticari işletme sahibi yalnız şekli ödevleri olan bir vergi yükümlüsüdür; vergi borcu doğmadığı halde Gelir Vergisi beyannamesi vermek gibi ödevleri devam eder Gelir Vergisi Kanunu (G.V.K.) madde 85/2⁵².

Vergi mükellefi olabilmek için, gerçekleştirilen işin hukuka aykırı olup olmaması da önem arz etmemektedir. Örneğin; kumarhane işletmek hukuka aykırı bir faaliyet türü olmasına rağmen, böyle bir işletmeden kazanç elde edenlerde vergi mükellefi olarak kabul edilmektedir⁵³. Fakat yasaklanan olay, vergi konusuna girmiyorsa mükellefiyet de gerçekleşmez. Örneğin; kumar kazancı G.V.'ye tabi değildir. Bu yüzden kumardan para kazanan bir kişi mükellef olmaz ancak kumar oynatmak ise ticari bir faaliyet olması sebebiyle kumar oynatan kişi G.V. mükellefi olmaktadır⁵⁴. Mükellefin vergi borcunu ödemesine “maddi vergi mükellefiyeti” denir. Mükellefin vergi borcunu ödeme dışında bazı biçimsel ve usule ilişkin ödevleri yerine getirmesi ise (örneğin V.U.K.’da defter tutmak ve onaylatmak, beyanname vermek gibi ödevler) “şekli vergi mükellefiyeti” olarak adlandırılır⁵⁵. Vergi mükelleflerinin yükümlülükleri, vergi kanunlarına göre tarh ve tahakkuk edilen verginin yanı sıra; defter tutma, belge düzeninin sağlanması vb. çeşitli ödevlerden oluşmaktadır. Devlet ile

⁵¹ Mehmet ARSLAN (a), **Vergi Hukuku**, Sekizinci Baskı, Marmara Kitap Merkezi Yayıncılık, Bursa, Güncellenmiş 2012, s. 55.

⁵² ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, **a.g.e.**, s. 72.

⁵³ M. Kamil MUTLUER (a), **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Üçüncü Baskı, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, Ekim, 2011, s. 55.

⁵⁴ ÖNER (a), **a.g.e.**, s. 59.

⁵⁵ Sadık KIRBAŞ, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Gözden Geçirilmiş, Değiştirilmiş ve Genişletilmiş On İkinci Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, Eylül, 2000, s. 77.

mükellef arasındaki ilişkinin işleyebilmesi için bu yükümlülüklerin mükellef tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir⁵⁶.

Çeşitli vergi kanunları açısından vergi mükellefleri⁵⁷;

- Gelir Vergisi Kanunu'na göre gerçek kişiler (G.V.K madde 3),
- Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve isteğe bağlı olarak iş ortaklıkları (K.V.K. madde 1),
- Emlak Vergisi Kanunu'na göre bina ve arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler (E.V.K. madde 3, 13),
- Damga Vergisi Kanunu'na göre, kağıtları imza edenler (D.V.K. madde 3),
- Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'na göre, vesayet yoluyla ya da karşılıksız bir şekilde mal iktisap edenler (V.İ.V.K. madde 5),
- Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'na göre trafik, liman, sivil hava vasıtaları v.b. sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişiler (M.T.V.K. madde 3),
- Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre, mal teslim eden, hizmet ifa eden ve ithalatta bulunan kişiler (K.D.V.K. madde 8) olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi mükellefi, vergilendirmeye ilişkin ödevleri her zaman kendisi yerine getirmez. Ödevlerden bazen biri, bazen ise birden fazlası asıl vergi mükellefi dışında başkası tarafından yerine getirilebilir. Örneğin, K.D.V.'de yükümlünün Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni ya da iş merkezinin bulunmaması durumunda K.D.V. beyannamesi vergi kesintisi yapanlar tarafından verilir (K.D.V.K. madde 40/2)⁵⁸. Vergi mükellefi olabilmek için kanuni ehliyet şart değildir (V.U.K. madde 9). Vergi Hukuku'na göre mükellef olabilmek için, hak ehliyetine sahip olmak yeterlidir. Bu nedenle, medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmayanlar, yani küçükler (reşit olmayanlar), kısıtlılar ve mümeyyiz olmayanlar (iyiyi kötüden ayırt edemeyenler) vergi mükellefi olabilirler. Ayrıca herhangi bir verginin kanuni mükellefi, kendisinin ödemiş

⁵⁶ Özhan ULUATAM, Yaşar MEHTİBAY (a), **Vergi Hukuku**, Beşinci Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2001, s. 183.

⁵⁷ Nurettin BİLİCİ (a), **Vergi Hukuku Genel Hükümler**, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş Yirmi Birinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s.53-54.

⁵⁸ Şevki ÖZBİLEN, **Vergi Hukuku**, Gazi Kitabevi, Ankara, Ocak, 2013, s. 115.

olduğu vergiyi başkasına yansıtabilir. Bu durumda ödediği vergiyi başkasına yansıtan kanuni mükellef, “aracı mükellef” (mutavassıt) konumuna geçer. Vergiyi en son üzerine alan kurum ya da kişi ise, “verginin taşıyıcısı” (yüklenicisi) olur⁵⁹. Örneğin; K.D.V.’nin kanuni mükellefi, vergiye tabi malı satan veya hizmeti sunan kişidir. Buna karşın mal veya hizmeti satın almak suretiyle alış bedeli içerisinde vergiyi ödemek zorunda kalan tüketici ise K.D.V.’nin fiili mükellefi veya taşıyıcısı olur. Burada kanuni mükellef durumunda olan satıcı, fiyat mekanizması ile K.D.V.’sini tüketiciye aktararak, aracı mükellef durumunda bulunmaktadır⁶⁰.

Yükümlülük yasadan doğan bir hukuki durumdur; sözleşme ile yasalara aykırı olarak değiştirilemez. Yasada öngörülen istisnalar dışında yükümlülüğe ilişkin özel sözleşmeler vergi dairesini bağlamaz* (V.U.K. madde 8/3). Bilindiği üzere, “borcun nakli” müessesesi B.K.’da düzenlenmiştir (B.K. madde 195-204). Borcun nakli esas itibariyle, borçlunun değişmesi anlamına gelir. Vergi Hukuku’nda ise, kural olarak vergi borcu mükellefe aittir ve başkasına devri söz konusu değildir⁶¹.

B- VERGİ SORUMLUSU

Vergi sorumlusu, vergi mükellefi kavramı ile kolayca karıştırılabilecek bir kavramdır. Mükellefler vergi ödevlerinin yerine getirilmesinden esas olarak kendileri sorumludurlar⁶². Ancak verginin ödenmesi bakımından asıl vergi mükellefi yerine üçüncü kişiler de sorumlu tutulabilir. Vergi sorumlusu V.U.K. madde 8/2’ye göre, “verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir”. “Başka bir anlatımla sorumlu, somut bir vergi borcunu doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşmemiş olan, dolayısıyla asıl borçlu ya da kanuni yükümlü sıfatını taşımayan üçüncü kişidir”⁶³. V.U.K.’da mükellef kavramının, vergi sorumlularını da içerdiği

⁵⁹ Osman PEHLİVAN (b), **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2005, s. 51.

⁶⁰ Ali ÇİMAT, Ramazan ARMAĞAN, **Vergi Hukuku**, Birinci Baskı, Lisans Yayıncılık, İstanbul, 2011, s. 23.

*Fakat, vergi mükellefiyetini veya vergi sorumluluğunu devredenler dışında kalan sözleşmeler vergi idaresini bağlamaktadır. Vergi mükellefiyetini veya sorumluluğunu devredenler dışındaki sözleşmeler, muvazaalı veya peçeli olduğu ve tarafların gerçek iradesini veya gerçek durumunu yansıtmadığının vergi idaresince ispatı dışındaki durumlarda vergi dairesini bağlayıp, vergilendirmeye esas alınmaktadır.

⁶¹ ÖNER (a), **a.g.e.**, s. 59.

⁶² ÖZBİLEN, **a.g.e.**, s. 119.

⁶³ Ahmet KUMRULU, “Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:3, 1988, s. 419.

belirtilmiştir. Vergi sorumluluğu müessesesinde üç kişi bulunmaktadır. Bunlar vergi dairesi, vergi sorumlusu ve vergi mükellefidir. Vergi sorumlusu kanun koyucu tarafından görevli kılınmıştır. Bundan dolayı vergi sorumluluğu kanuni temsil olarak kabul edilebilmektedir. Fakat Vergi Hukuku'nun bağımsız bir hukuk dalı olduğu ve kendine özgü bir takım kurallarının olduğu dikkate alındığında, vergi sorumluluğundaki temsilde temsilin genel esaslarından sapmalar olabileceğini doğal karşılamak gerekmektedir⁶⁴.

Sorumlular, mükellefin yerine bazı hallerde verginin hesaplama ve ödeme işini kanunun yüklediği üçüncü kişilerdir. Vergi sorumlusu mükelleflerin kendi vergilerini ödemek için, bizzat yapmak zorunda oldukları işleri yapan kimselerdir⁶⁵.

Vergi sorumlusu, V.U.K.'un 8. ve 11. maddelerinde açıklanmıştır. Buna göre, “vergi sorumluları yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar”⁶⁶. Vergi sorumlusu, yaptığı işler sebebiyle mükellefe çok benzese de, ondan farklıdır. Vergi sorumlusu verginin asıl borçlusu değildir. Verginin asıl borçlusu vergi mükellefidir⁶⁷. Vergi sorumlusu, asıl vergi mükellefi yerine; vergi kesme, defter tutma, fiş-fatura gibi belgeleri alma ve düzenleme, beyanname verme veya yasaların öngördüğü diğer bazı yükümlülükleri yerine getirmekle yükümlüdür⁶⁸. V.U.K.'un 9. maddesinde; “mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir” hükmü bulunmaktadır. Bu sebeple küçükler, kısıtlılar ve mümeyyiz olmayanlar da vergi sorumlusu olabilmektedir. Fakat, bu kişilerin vergi sorumlusu olduğu durumda, onlara düşen ödevler kanuni temsilcileri olan veli, vasi ya da kayyım tarafından gerçekleştirilir⁶⁹.

Vergi Hukuku'nda esas olan vergiyi mükelleften almaktır. Ancak, gelişen ve değişen iktisadi ve hukuki ilişkiler bazen mükellefin vergisinin başkalarından

⁶⁴ MUTLUER (a), **a.g.e.**, s. 55-56.

⁶⁵ Akif ERGİNAY, **Vergi Hukuku İlkeler, Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi**, Son Vergi Kanunları Değişikliklerine Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş On İkinci Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1986, s. 73.

⁶⁶ TOSUNER, ARIKAN (a), **a.g.e.**, s. 59.

⁶⁷ ÖZBİLEN, **a.g.e.**, s. 120.

⁶⁸ BİLİCİ (a), **a.g.e.**, s. 54.

⁶⁹ ÖNER (a), **a.g.e.**, s. 60.

alınmasını, vergileme ve özellikle tahsilat tekniği açısından nerdeyse zorunlu hale getirmiştir. Vergi sistemine vergi sorumluluğu müessesesinin getirilmesinin amaçları⁷⁰;

- devletin vergi alacağını güvence altına almak,
- verginin tahsilini kolaylaştırmak,
- tahsilat süresini kısaltmak, olarak belirtilebilir.

Vergi sorumlusu mükellefe çok benzemekle birlikte ondan farklıdır. En önemli fark, vergi borcunun kesilerek ödenmesi nedeniyle vergi sorumlusunun kural olarak, malvarlığında eksilme olmaz. Bir diğer fark ise, vergiyi doğuran olay mükellefin kişiliğinde gerçekleşmektedir. Bu olay sorumluluğun başlamasına neden olsa da vergi sorumlusuyla doğrudan bir ilişkisi yoktur⁷¹.

C-MÜŞTEREK VE MÜTESELSİL SORUMLULUK

Müteselsil sorumluluk; “zincirleme sorumluluk”, “müteselsil borçluluk”, “zincirleme borçluluk”, şeklinde de karşımıza çıkmaktadır⁷². Müteselsil (zincirleme) sorumluluk, borçlulardan her birinin alacaklıya karşı borcun tamamından sorumlu olmaları şeklinde tanımlanmaktadır. Bu yapı içinde müteselsil borçluların her biri, borcun tamamı ödeninceye kadar sorumlu kalmaya devam eder. Dolayısıyla alacaklı, her bir müteselsil borçlu için ayrı bir alacak talebinde bulunmakta ve doğal olarak her bir alacak üzerinde de ayrı ayrı tasarrufta bulunabilmektedir. Müteselsil sorumluların buradaki sorumluluğu şahsidir. Bu şahsi sorumluluğa rağmen müteselsil borç özelliğinin bir gereği olarak, borçlulardan birinin borcu ifası halinde borç sona erer⁷³.

Vergi Hukuku açısından müteselsil (zincirleme) sorumluluk, aynı vergi borcunun ödenmesinden birden fazla kişinin sorumlu olmasıdır. Müşterek (ortaklaşa) sorumluluk ise, mükellefin vergi borcunu ödemek ve diğer ödevlerini yerine getirmek

⁷⁰ Doğan ŞENYÜZ, Mehmet YÜCE, Adnan GERÇEK (a), **Vergi Hukuku**, İkinci Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2011, s. 65.

⁷¹ ARSLAN (a), **a.g.e.**, s. 57-58.

⁷² Vahit Yaşar AKIN, Salih ER, İsmail ÖZCAN, “Vergide Müteselsil Sorumluluk ve Uygulamada Sıkça Rastlanılan Örnek Olaylar”, <http://www.alomaliye.com/2007/vahit_yasar_vergide_muteselsil.htm>, (Erişim Tarihi: 02.01.2015).

⁷³ Levent AKIN, “Yeni Borçlar Kanunu Düzenlemeleri Çerçevesinde Asıl İşverenin Müteselsil Sorumluluğunun Niteliği”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:60, Sayı:4, 2011, s. 735-737.

zorunda olan kişilerin, mükellefle birlikte sorumluluğunu ifade eder⁷⁴. Müşterek sorumlulukta, sorumlunun ödemiş olduğu vergi kendi borcu değildir. Buradaki sorumluluk ikinci derece sorumluluktur, sorumlunun asıl mükellefe rücu hakkı vardır⁷⁵.

Vergi Hukuku'nda müteselsil sorumluluğa ilişkin düzenleme ile vergi alacağının tahsilatını kolaylaştırmak, vergi alacağını güvence altına almak ve böylece vergi kaçakçılığını önlemek amaçlanmıştır. Bu uygulamada alacaklı, borçlulardan dilediğine başvurabilir. Borçlulardan birinin borcu ödemesi halinde diğer borçlularda borç yükünden kurtulmuş olur.

Mükellefler arasında müteselsil sorumluluk halinde vergiyi doğuran olay, mükelleflerin her biri için gerçekleşmekte ve birinci derece sorumluluk söz konusu olmaktadır. Örneğin, Katma Değer Vergisi açısından adi ortaklıklarda verginin ödenmesinden ortaklar müteselsilen sorumludur (K.D.V.K. madde 44). Müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı'nca belirlenir.

Vergi Hukuku'nda müteselsil sorumluluk uygulamasına geniş bir yer verilmesine rağmen müteselsil sorumluluk tanımı yapılmamıştır. Müteselsil sorumluluk esas olarak B.K.'da düzenlenmiştir. Özel hukukta müteselsil sorumluluk "teselsül karinesine" dayanmaktadır. Teselsül ise, alacaklının alacağının tamamını borçluların herhangi birinden isteyebilmesidir. Türk Ticaret Kanunu'nun (T.T.K.) 7. maddesinin 1. fıkrasında "İki veya daha fazla kişi, içlerinden yalnız biri veya hepsi için ticari niteliği haiz bir iş dolayısıyla, diğer bir kimseye karşı birlikte borç altına girerse, kanunda veya sözleşmede aksi öngörülmemişse müteselsilen sorumlu olurlar" hükmü yer almaktadır.

Damga Vergisi'ne tabi kağıtları imza edenlerin her birinin, Damga Vergisi ve cezalarının tamamının ödenmesinden sorumlu tutulmaları müteselsil sorumluluğun örneklerinden birisidir (D.V.K. madde 24).

⁷⁴ S. Ateş OKTAR, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş Dördüncü Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2009, s. 61.

⁷⁵ TUNA, **a.g.t.**, s. 27.

D- VERGİ SORUMLULUĞUNUN HUKUKİ NİTELİĞİ

Vergi sorumluluğunun hukuki nitelikleri; sorumluluğun kanundan kaynaklanması, sorumluluğun vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkması, sorumlulukta kanuni ehliyetin şart olmaması, vergi sorumluluğunun fer'iliği ve sorumluluğun sınırsızlığı olarak karşımıza çıkmaktadır.

1- Kanundan Kaynaklanan Vergi Sorumluluğu

Mükellefiyet ve vergi sorumluluğunun kaynağı kanundur. Vergi mükellefi V.U.K.'un 8. maddesinin 1. fıkrasında “vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir” şeklinde tanımlanmıştır. Ancak V.U.K.'un 8. maddesinin 3. fıkrasında “vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz” şeklindeki düzenlemeyle sorumluluğun kaynağının kanuna dayandırılması ve sözleşme yoluyla sorumluluk yaratılmaması amaçlanmıştır. Bununla birlikte, mükellef veya vergi sorumlusu, kanun ile kendilerine yüklenen vergi ödevlerini yerine getirdikten sonra, iç ilişkide birbirlerine rücu edebilirler (Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (V.İ.V.K.) 19. maddesinin 3. fıkrası). Vergi yükümlülüğünün veya vergi sorumluluğunun devrini öngören özel sözleşmelerin Vergi Hukuku'nda geçerli olmamasının sebebi, vergi alacağının güvence altına alınmasını sağlamaktır⁷⁶. Bu durum “vergilerin kanuniliği” ilkesinin de bir sonucudur. Vergilerin kanuniliği ilkesi hem maddi, hem de şekli Vergi Hukuku'na ilişkin kuralları içermektedir⁷⁷. Sorumluluk, vergi yükümlülüğü gibi kamu hukuku ilişkisinden doğar⁷⁸. Bunun bir sonucu da, vergi sorumluluğunun ve sorumluluğa ilişkin kuralların yasa ile yaratılmasıdır. Bu bağlamda, vergilendirme yetkisinin hukuk devleti ilkesi açısından birtakım sınırları bulunmaktadır. Devlet açısından bakıldığında, bu ilkelerin bir kısmı, Anayasa varlığı ile güvence altına alınmıştır ve devletin yapmaması gereken olumsuz nitelikli ödevler özelliğindedir⁷⁹.

⁷⁶ Şükrü KIZILOĞLU, Metin TAŞ, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Güncellenmiş Beşinci Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013, s. 39.

⁷⁷ Nami ÇAĞAN, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletlerinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:37, Sayı:1-4, 1980, s. 138.

⁷⁸ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, **a.g.e.**, s. 80.

⁷⁹ Oytun CANYAŞ, **Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ağustos, 2006, s. 36.

Anayasa'nın 48. maddesine; göre herkes sözleşme özgürlüğüne sahiptir. Ancak Borçlar Kanunu'nun 26. maddesinde; "Taraflar bir sözleşmenin içeriğini kanunda öngörülen sınırlar içinde özgürce belirleyebilirler" hükmü bulunmaktadır. Bir görüşe göre; "vergi idaresine karşı hüküm ifade etmeyen vergi sorumluluğunun devrine ilişkin bu tür sözleşmelerin, taraflar arasındaki iç ilişkide hüküm ifade edebileceğini ve kanuna aykırılık nedeniyle batıl sayılamayacaktır"⁸⁰. Ancak V.U.K.'un 8. maddesinin 3. fıkrası gereği bu sözleşmelerin özel haller dışında vergi idaresini bağlamayacağı açıktır. Arada sözleşme bulunması durumunda, vergi idaresi asıl mükellef veya sorumluyu muhatap almaktadır. Özel duruma örnek verecek olursak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (K.V.K.) 20. maddesi'ne göre devir, bölünme, hisse değişim hallerinde belirlenen şartlara uyulduğu durumda hüküm verilebilir.

2- Vergi Sorumluluğunun Vergiyi Doğuran Olay ile Ortaya Çıkması

V.U.K.'un 19. maddesine göre; "Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder" hükmü yer almaktadır. Vergi mükellefiyetinde olduğu gibi vergi sorumluluğunda da vergi, vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkar. Sorumluluk vergi borcunun doğmasıyla sıkı sıkıya bağlantılıdır. Sorumluluk talebi, kanunun sorumluluğu bağladığı olayın gerçekleşmesi ile başlar ve borcun ödenmesi ile sona erer. Vergi borcu, ödeme dışında takas, terkin, zamanaşımı gibi nedenlerle ortadan kalktığı zaman da sorumluya başvurulamaz⁸¹. Miktar olarak da sorumluluk asıl borca bağlıdır; sorumlu olunan miktar asıl borçtan fazla olamaz⁸².

3- Vergi Sorumluluğu ve Kanuni Ehliyet

Kişilerin hak elde etme ve borç altına girebilmeleri bakımından durumları ehliyet kavramı ile açıklanır. Ehliyet haklardan yararlanma ve hakları kullanma ehliyeti şeklinde ikiye ayrılır. Haklardan yararlanma ehliyetine "hak ehliyeti", hakları kullanma ehliyetine ise "fiil ehliyeti" denir⁸³. Ehliyet kurumu Medeni Kanun'da düzenlenmiştir.

⁸⁰ Mustafa AKKAYA, "Vergi Sorumluluğunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Durumu", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:46, Sayı:1-4, 1997, s. 186.

⁸¹ TOSUNER, ARIKAN, **a.g.e.**, s. 62.

⁸² ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, **a.g.e.**, s. 80.

⁸³ Kamil MUTLUER (b), **Vergi Hukuku**, İkinci Baskı, Web-Ofset, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1536, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 817, Eskişehir, Ekim, 2004, s. 49.

Her kişi medeni haklardan yararlanma ehliyetine sahiptir. Hak ehliyeti medeni haklara sahip olmayı, fiil ehliyeti ise medeni hakları kullanmayı sağlar. Medeni haklardan yararlanma ehliyeti kural olarak, herkese tanınmıştır. Ancak medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olabilmek için üç koşul aranmaktadır. Bunlar; ergin (reşit) olmak, sezgin (mümeyyiz) olmak ve kısıtlı (mahcur) olmamak olarak karşımıza çıkmaktadır⁸⁴. Vergi mükellefi ve sorumlusu olmak için kişi olmak yeterlidir. Kişilik ise, cenin sağ doğması şartıyla ana rahmine düştüğü anda başlar. Diğer bir ifadeyle insan için, cenin halinde bile vergi borcu doęacaktır⁸⁵.

V.U.K.'un 9. maddesinin 1. fıkrasında “Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir” hükmü bulunmaktadır. Dolayısıyla vergiyi doğuran olayla ilişki kurulmasıyla vergi yükümlüsü olunabilir. Kanuni ehliyeti olmayanların, vergileme ile ilgili ödevleri kanuni temsilci tarafından yerine getirilir⁸⁶. Ancak medeni hakları kullanma ehliyetinden mahrum olan vergi mükelleflerinin vergi ödevleri, medeni hakları kullanma ehliyeti olan vergi sorumlularınca yerine getirilecektir⁸⁷.

4- Vergi Sorumluluğunun Fer'iliği

Vergi sorumluluğunun bir diğer hukuki özelliği fer'i nitelikte olmasıdır. Borç asıl yükümlüden istenmedikçe, sorumluya başvurulmaması gerektiği ilkesine sorumluluğun fer'i denilmektedir⁸⁸. Vergi hukukunda yer verilen bu müessese ile vergi alacağını güvence altına almak amaçlanmıřtır⁸⁹.

Bu ilke, kaynak kanun olan Alman V.U.K.'da* açıkça düzenlenmiş olmasına karşılık, V.U.K.'da genel bir hükme bağlanmamıştır. Ancak vergi yasalarımızda öngörülen bazı sorumluluk türlerinde bu ilke açıkça belirtilmektedir⁹⁰. V.U.K.'un

⁸⁴ KIRBAŞ, a.g.e., s. 88.

⁸⁵ şerafettin AKSOY, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Son Değişikliklere Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmif Dördüncü Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996, s. 37.

⁸⁶ KIZILOOT, TAŞ, a.g.e., s. 38.

⁸⁷ Erkan AYDIN, **Katma Değer Vergisinde Sorumluluk**, Birinci Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Ekim, 2009, s. 21.

⁸⁸ TOSUNER, ARIKAN (a), a.g.e., s. 63.

⁸⁹ ÇITİL, a.g.m., s. 349.

*Alman Vergi Usul Kanunu'nun 219. maddesinde, vergi sorumlusuna ancak, vergi yükümlüsüne karşı takip işlemleri yapılıp, takibin sonuçsuz kalması veya sonuçsuz kalacağının anlaşılması hallerinde başvurulacağı açıkça belirtilmiştir.

⁹⁰ CANYAŞ, a.g.e., s. 39.

“kanuni temsilcilerin ödevi” başlıklı 10. maddesinde “tüzel kişilerle, küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin, mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir” denildikten sonra devamında “bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır” hükmü verilmiştir. Burada verginin mükelleften alınamaması ve verginin alınamamasında kanuni temsilcinin kusuru olması durumunda kanuni temsilcinin, kendisi vergi borçlusu olmadığı halde vergiyi ödemek zorunda olmasıyla birlikte asıl borçlu olan mükellefe rücu edebilir⁹¹.

5- Vergi Sorumluluğunun Sınırsızlığı

Vergi Hukuku’nda, özel hukukta olduğu gibi sınırlı ve sınırsız sorumluluk ayrımı bulunmamaktadır. Yükümlülüğe getirilen zaman yönünden sınırlamaların amacı, kamu yararı olup, bu sınırlamalar vergi sorumluları içinde geçerlidir. Vergi mükellefinde olduğu gibi vergi sorumlusu da, sorumluluktan doğan borcu malvarlığı ile yerine getirmek durumundadır⁹². Sorumluluk, devletin vergi alacağına karşı belli güvenceler sağlamayı hedeflemektedir. Bu güvenceler iktisadi anlamda mal olurken, hukuki anlamda da eşya olarak karşımıza çıkar⁹³. Bazı vergi sorumlularının sorumluluğu incelendiğinde, bunların mükellefin vergi borcunun tamamının ödenmesinden değil, bu borçların belirli bir kısmının ödenmesinden sorumlu olduğu görülmektedir⁹⁴. Örneğin, 6183 sayılı A.A.T.U.H.K.’da düzenlenmiş olan limited şirketlerin vergi borçlarında istisnai olarak sınırlı sorumluluğa yer verilmiştir. Limited ortakların kamu borçları hakkındaki bu maddeye göre, limited ortakların ödenmeyen ve tahsil olanağı olmayan borçlarından dolayı ortaklar sermaye payları oranında doğrudan doğruya sorumludurlar⁹⁵. Ancak özel hukukta, sınırlılığın miktar olarak sınırlanmasının, sorumluluğu sınırlı hale getirmeyeceği, zira bu durumda da sınırlanan miktar için bütün

⁹¹ OKTAR, **a.g.e.**, s. 63.

⁹² KARAKOÇ, **a.g.e.**, s. 163.

⁹³ Nihal SABAN, **Vergi Hukuku**, Der Yayınları, İstanbul, Aralık, 2002, s. 137.

⁹⁴ Adnan GERÇEK (a), “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:54, Sayı:3, 2005, s. 184.

⁹⁵ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, **a.g.e.**, s. 80.

malvarlığı ile sorumluluğun devam ettiğine ilişkin tartışmaların olduğu unutulmamalıdır. Bu yüzden şayet bu görüş kabul edilirse, 6183 sayılı A.A.T.U.H.K.'da düzenlenen sorumluluk da sınırsız sorumluluk olmaktadır⁹⁶.

E- VERGİ SORUMLUSUNUN GÖREV VE YETKİLERİ

Vergi kanunları incelendiğinde vergi sorumlusunun görev ve yetkilerini düzenleyen özel bir düzenleme olmadığı görülmektedir. Buna karşın, mükelleflerin dava açma, hata düzeltme talebinde bulunma, uzlaşma başvurusunda bulunma, takas talebinde bulunma, zamanaşımından yararlanma yetkileri kanunda mevcuttur.

1- Vergi Sorumlusunun Görevleri

V.U.K.'un 8. maddesi ve diğer vergi kanunlarına baktığımızda, mükellefin yükümlülüklerine ilişkin düzenlemeler bulunmakla birlikte, sorumlunun yükümlülükleri konusunda özel bir düzenleme yer almamıştır. Ancak V.U.K.'un 8. maddesinin 4. fıkrasına göre; “Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen “mükellef” tabiri vergi sorumlularına da şamildir” hükmü yer almaktadır. Buradan mükellef için sayılan görev ve yetkilerin, vergi sorumluları içinde geçerli olacağı anlaşılmaktadır. Ancak bu konuya ilişkin, Maliye Bakanlığı'nın vermiş olduğu özeldeler dikkate alındığında, vergi sorumlusunun hak ve yetkilerinin mükellefin hak ve yetkileri kadar geniş olmadığı ortaya çıkmaktadır⁹⁷. Vergi sorumlusunun görevleri konusunda aşağıdaki örnekler verilebilir⁹⁸:

- VUK'un ilgili maddeleriyle düzenlenmiş bildirimleri yapmak ve beyanname vermek (işe başlamanın bildirilmesi, adres değişikliğinin bildirilmesi, iş ve işletmede değişikliğin bildirilmesi, işi bırakmanın bildirilmesi);
- Defter tutmak ve zamanaşımı süresince saklamak, istenildiği durumda ibraz etmek;
- Tevkifata tabi kazanç ve iratlar üzerinden vergileri usulüne uygun bir şekilde tevkif etmek, beyan etmek ve ödemek;
- İnceleme ve yoklama esnasında yetkililere yardımcı olmak.

⁹⁶ CANYAŞ, a.g.e., s. 41.

⁹⁷ SARILI, a.g.e., s. 44.

⁹⁸ TUNA, a.g.t., s. 43-44.

Söz konusu maddeler incelendiğinde mükellefin yükümlülükleriyle, vergi sorumlusunun yükümlülüklerinin benzer olduğu görülmektedir. Bu yükümlülükleri yerine getirmeyen vergi sorumlularına kanunlarda belirtilen cezalar uygulanır.

2- Vergi Sorumlusunun Yetkileri

Maliye Bakanlığı'nın uygulamalarına ve Danıştay kararlarına baktığımızda, vergi sorumlusunun hak ve yetkileri konusunda tam bir açıklık olmadığı görülmektedir. Bu sebeple sorumlunun hak ve yetkilerinin mükellefin hak ve yetkilerinden daha geniş olmadığı görülmektedir.

V.U.K.'un yanı sıra A.A.T.U.H.K'nın 3. maddesindeki “amme borçlusu” veya “borçlu” terimine bakacak olursak; “amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahıslar ve bunların kanuni temsilci veya mirasçıları ve vergi mükellefleri, vergi sorumlusu, kefil ve yabancı şahıs ve kurumların temsilcileri'ni de” içine alacak şekilde tanımlamıştır. Ayrıca 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (G.V.K.) 107. maddesinde vergi sorumlularının tarhiyat muhatabı olabilecekleri hüküm altına alınmıştır⁹⁹. Vergi sorumlusunun yetkilerini mükellefin yetkilerinden hareketle tek tek açıklamakta yarar vardır.

a- Vergi Sorumlusunun Dava Açma Yetkisi

Dava açmaya yetkili olanlar, V.U.K'un 377. maddesinin 1. fıkrasında “Vergi Mahkemesinde Dava Açmaya Yetkili Olanlar” başlığı altında, “mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler” hükmüyle belirlenmiştir. Ayrıca maddenin devamında vergi daireleri ile belediyelerin de belirli hallerde dava açmaya yetkili oldukları hükme bağlanmıştır¹⁰⁰. Nitekim Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu da (DVDDGK), vergi sorumlularının sorumlu sıfatı nedeniyle kendisine tarh edilen vergi cezalarına karşı dava açma hakkının bulunduğu yönünde karar almıştır¹⁰¹. Vergi mahkemelerinin kurulmasından önceki dönemde ise yükümlüler bu durumda İtiraz Komisyonu'na

⁹⁹ Musa KOCAMAN, “Vergi Kanunları Açısından Sorumluluk Müessesesi”, Eylül, 2008, s.8, <[http://www.sakaryavdb.gov.tr/document/VERG%C4%B0%20KANUNLARINDA%20SORUMLULU.p](http://www.sakaryavdb.gov.tr/document/VERG%C4%B0%20KANUNLARINDA%20SORUMLULU.pdf)[df](#)>, (Erişim Tarihi:08.01.2015).

¹⁰⁰ AYDIN, a.g.e., s. 117-118.

¹⁰¹ DVDDGK, Esas No:2011/390, Karar No:2011/583, Karar Tarihi:12.10.2011.

başvuruyordu. Yüksek Mahkeme'nin vergi sorumlularının tarh edilen vergilere karşı itirazda bulunup bulunmayacağı konusunda çelişkili kararları bulunmaktadır¹⁰². V.U.K.'da özel bir yargılama usulü getirildiği, dava açmaya yetkili olanların açıkça belirtilmesiyle bu kişilerin genel yargılama usul kuralı olan İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (İ.Y.U.K.) ikinci maddesine göre menfaatlerinin ihlal edilip edilmediği araştırılmaz¹⁰³.

Anayasa'nın 125. maddesinde; "idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır" hükmü bulunmaktadır. Buna göre vergi sorumluları da mükellef olmamakla birlikte, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olduklarından idarenin işlemiyle karşı karşıya kalmaktadırlar. Dolayısıyla vergi sorumlusunun vergi dairesinin kendisi hakkında yapmış olduğu işlemlere karşı dava açabilmesi için idari yargıya ilişkin 2577 sayılı İ.Y.U.K.'da düzenlenen davacıya ilişkin koşulları taşıması gereklidir¹⁰⁴.

Vergilendirmeye ilgili idari işlemlere karşı açılan davalar, iptal davası niteliğindedir. İptal davası, yönetimin hukuka uygunluğunu sağlayan bir yol olup, bu yolla idarenin hukuka açıkça aykırı işlemleri iptal edilmektedir. İptal davası tamamen idari yargıya özgü bir dava türü olup, sonuçlarından ilgili herkes yararlanabilir¹⁰⁵. Dolayısıyla vergi sorumlusunun malvarlığında azalma yaratan vergilendirme işlemlerine karşı dava açma yetkisi vardır. Ancak, vergi sorumlusunun malvarlığında azalma meydana getirmeyen vergilendirmeye karşı dava açma yetkisi yoktur¹⁰⁶.

b- Vergi Sorumlusunun Düzeltme Talebi

Vergi hatalarında düzeltme, vergi uyuşmazlıklarının idari, barışçıl çözümleri arasında yer alan bir yoldur. Düzeltme vergilendirme işlemlerindeki bir kısım sakatlıkların giderilmesi amacıyla V.U.K.'da düzenlenmiş olan idari bir süreçtir¹⁰⁷. V.U.K.'un 116. maddesine göre; "Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya

¹⁰² ÖNCEL (a) , **a.g.m.**,s. 53.

¹⁰³ AKKAYA, **a.g.m.**, s. 196.

¹⁰⁴ TUNA, **a.g.t.**, s. 39.

¹⁰⁵ Atilla UYANIK, "İdari Yargıda İptal Davalarının Değerlendirilmesi", **Mevzuat Dergisi**, Yıl:6, Sayı:61, Ocak, 2003, <<http://www.mevzuatdergisi.com/2003/01a/01.htm>>, (Erişim Tarihi:09.01.2015).

¹⁰⁶ SARILI, **a.g.e.**, s. 45.

¹⁰⁷ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, **a.g.e.**, s. 173.

vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır”. Vergi hataları hesap hataları (V.U.K. madde 117) ve vergilendirme hataları (V.U.K. madde 118) olarak ikiye ayrılırlar.

Vergi hatalarının düzeltilmesi bir yandan vergi borcunu, diğer yandan da vergi cezasını kısmen ya da tamamen ortadan kaldıran bir yoldur. Düzeltme işleminin Vergi Hukuku’nda bir diğer önemli işlevi ise, uyuşmazlıkların yargı organlarına ulaşmadan önce idari aşamada çözümlenmesine yardımcı olmasıdır¹⁰⁸.

V.U.K.’un 122. maddesinin 1. fıkrasında, mükelleflerin vergilendirme işlemlerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile talep edebilecekleri öngörülmüştür. Buna göre, vergilendirme işlemlerinde hata meydana geldiğinde, verginin mükellefi hatanın düzeltilmesi için yazılı olarak talepte bulunabilmektedir. Ancak vergi sorumlularının hata düzeltme talebinde bulunması konusunda V.U.K.’da herhangi bir hüküm yoktur¹⁰⁹. Nitekim Danıştay kararlarına baktığımızda vergi sorumlularının vergilendirme işlemleri ile ilgili hata düzeltme talebinde bulunma yetkisinin olduğu yönünde kararları bulunmaktadır. “Vergi sorumlusu sıfatıyla sehven fazla yatırılan bir vergi için düzeltme başvurusunda bulunulabilir. Tereddüt edilmeyecek derecede açık ve mutlak vergi hatalarının idarece re’sen düzeltilmesi gerekirken, eksik ödenen miktarın tahsili için ödeme emri düzenlenmesinde hukuka uygunluk bulunmamaktadır”¹¹⁰. Ancak Maliye Bakanlığı’nın görüşü, düzeltmeye konu olan hatalı vergilendirme işlemlerinde sorumluların kendisinden fazla vergi istenen veya alınan kişi olmadıkları, dolayısıyla düzeltme başvurusu yapma haklarının bulunmadığı yönündedir¹¹¹.

Vergi sorumlusunun vergilendirme işlemlerine muhatap olması iki şekilde karşımıza çıkmaktadır. Birincisi; sorumlu, mükellefe V.U.K.’un 10. maddesinin 3. fıkrası gereği rücu edebilir ve mükellef adına ödediği vergiler nedeniyle vergilendirme işlemine muhatap olabilir. İkincisinde ise; sorumlunun, bu sıfatıyla sonuçları kendi

¹⁰⁸ KIRBAŞ, a.g.e., s. 196-197.

¹⁰⁹ SARILI, a.g.e., s. 46.

¹¹⁰ DVDDGK, Esas No:1995/194, Karar No:1997/188, Karar Tarihi:11.04.1997.

¹¹¹ KARAKOÇ, a.g.e., s. 166.

üzerinde doğan ve mükellefe rücu edemeyeceği vergilendirme işlemlerine (vergi cezaları v.b.) muhatap olmasıdır¹¹².

c- Vergi Sorumlusunun Takas İsteme Yetkisi

Takas (ödeşme), özel hukukta olduğu gibi Vergi Hukuku'nda da borçluluğu sona erdiren bir neden olup, aynı cinsten olan karşılıklı ve muaccel iki borcu, daha küçük olanı oranında sona erdiren hukuki bir işlemdir¹¹³. Ancak Vergi Hukuku'nda takas konusu şey, özel hukuktan farklı olarak daima para alacağıdır. Oysa, Borçlar Hukuku'nda, “aynı cinsten” olmak koşuluyla her türlü alacak takas konusu olabilmektedir¹¹⁴.

6183 sayılı A.A.T.U.H.K. madde 23'te “tahsil edilip de kanuni sebeplerle reddi icap eden amme alacakları, istihkak sahiplerinin reddiyatı yapacak olan amme idaresine olan muaccel borçlarına mahsup edilmek suretiyle reddolunur” hükmü ile birlikte takas yolu ile ödeme imkanı sağlanmıştır. Bu hükümde mahsup ile kastedilen aslında takastır. Danıştay ise, “Yasal düzenlemeden dolayı çalışanlara nakden ödenmesi istenen vergi iadelerinin, yine çalışanların ücretinden kaynağında kesilen ancak, bu alacak ve borç yönünden sorumlu durumda bulunan işveren tarafından vergi idaresine ödenmemiş borçlara mahsuben ödenmesi için vergi idaresinin ek bir yetkiye de gereksinmesi bulunmamaktadır. Kaldı ki, istihkaklardan kesilen vergilerin süresinde vergi idaresine ödenmeyerek üzerinde sorumlularca tasarruf edilmesi gibi bir korumanın yasal yönü de yoktur” şeklinde hüküm vermiştir¹¹⁵.

Yasalara göre sorumlu, kesinti yaptığı paranın borçlusu olabileceğine göre, hazineye olan bu borcunu ondan olan kamu alacağı ile takas isteminde bulunamaması, bir yandan vergi kesintisini yatırırken diğer yandan aynı idarenin iade ettiği, kamu alacağını alması, işlemleri gereksiz yere uzatmaktan başka bir şey değildir¹¹⁶.

¹¹² AKKAYA, **a.g.m.**, s. 200.

¹¹³ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, **a.g.e.**, s. 146.

¹¹⁴ Mualla ÖNCEL (b) , “Türk Vergi Hukukunda Takas”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:35, Sayı:1-4, 1978, s. 10.

¹¹⁵ DVDDGK, Esas No:1995/171, Karar No:1996/280, Karar Tarihi:28.06.1996.

¹¹⁶ ÖNCEL (a), **a.g.m.**, s. 55.

d- Vergi Sorumlusunun Uzlaşma İsteği

Vergi borcu ve cezalarını ortadan kaldıran hallerden bir diğeri uzlaşma müessesesidir. Uzlaşma, vergi idaresinin, ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler ve bunlara ilişkin kesilen vergi ziyai cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda, mükelleflerle kanunda belirtilen koşullar dahilinde anlaşması yoluyla vergi alacağının zam ve cezaları ile birlikte kısmen veya tamamen ortadan kalkmasını sağlayan idari çözüm yollarından biridir¹¹⁷. Başka bir ifadeyle; uzlaşma müessesesi, vergi mükellefi ya da ceza muhatabına bazı durumlarda uyuşmazlığı çözümlmek amacıyla yargı mercilerinden önce başvurabileceği bir ikna ve pazarlık müessesesi olarak görülmektedir¹¹⁸. Uzlaşma ilke olarak V.U.K. kapsamına giren vergilerde yapılmaktadır. Fakat Vergi Usul kapsamına giren vergi, resim ve harçlardan hangilerinde uzlaşma yoluna gidileceğini tespit yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir¹¹⁹.

V.U.K.'un Ek 1. maddesi, Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7. maddesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği'nin 8. maddelerinde, uzlaşma talebinde bulunma hakkı, vergi yükümlülerine tanınmaktadır¹²⁰. Ancak mükellef tabiri vergi sorumlusunu da kapsadığından, vergi sorumlularının adlarına vergi veya ceza ihbarnamesinin tebliğ edilmesi ve kanunda belirtilen diğer şartları taşımaları durumunda hem tarhiyat öncesi hem de tarhiyat sonrası mükellefler gibi uzlaşma isteğinde bulunma yetkileri vardır¹²¹.

e- Vergi Sorumlusunun Zamanaşımı Müessesesinden Yararlanma İsteği

Zamanaşımı, bir alacağın doğumunu takip eden ve kanunla belirlenmiş süre içinde alacaklının, hakkını istememesi veya borçluyu dava etmemesi nedeniyle, hak isteme veya dava açma imkanının ortadan kalkmasıdır¹²². V.U.K.'un 113. maddesinde "zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının ortadan kalkmasıdır". Vergi Hukuku'nda zamanaşımı, mükellefin ileri sürüp sürmediğine bakılmadan idare ve yargı

¹¹⁷ OKTAR, **a.g.e.**, s. 131.

¹¹⁸ Şenay OTO, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:95, Ağustos, 1996, s. 69.

¹¹⁹ Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN (b), **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, Şubat, 2012, s. 73.

¹²⁰ KARAKOÇ, **a.g.e.**, s. 168.

¹²¹ SARILI, **a.g.e.**, s. 50.

¹²² ERGİNAY, **a.g.e.**, s. 97.

organları tarafından re'sen dikkate alınır¹²³. Vergi sorumlularının da mükellefler gibi hem V.U.K.'da kabul edilen tarh zamanaşımına ilişkin hem de A.A.T.U.H.K.'da yer alan tahsil zamanaşımına ilişkin hükümlerden yararlanma durumu mevcuttur¹²⁴.

V.U.K.'un 114. maddesinde tahakkuk (tarh) zamanaşımı ile ilgili; “Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak 5 yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar” şeklinde hüküm verilmiştir. Bu süre içinde vergi dairesinin vergi sorumlusuna yönelik gerekli işlemleri yapmaması halinde, vergi tarh zamanaşımına uğramakta ve vergi sorumlusu sorumluluktan kurtulmaktadır¹²⁵.

A.A.T.U.H.K.'nın 102. maddesinde ise tahsil zaman zamanaşımı ile ilgili; “amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar” hükmü bulunmaktadır. Burada vergi sorumluları da kamu borçlusunu olarak ele alınmaktadır.

Vergi sorumluluğu da vergi mükellefiyeti gibi vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle birlikte ortaya çıkıp, vergi borcunun sona ermesi ile birlikte ortadan kalkar. Bu nedenle tarh ve tahsil zamanaşımının dolması vergi sorumluluğunun da ortadan kalkmasına neden olur¹²⁶.

F- VERGİ SORUMLULUĞU İÇİNDE İNCELENEMEYECEK HALLER

Vergi Hukuku alanında sorumluluk kavramı, kendisi vergi mükellefi olmadığı halde, mükellefle olan ilişkisi nedeniyle vergilendirme ile ilgili maddi ve/veya şekli ödevlerin yerine getirilmesinden üçüncü kişileri de sorumlu tutmak için kullanılır¹²⁷. Burada, geniş anlamı ile değil, başkasının vergi borcu için görevlendirmeyi öngören dar anlamı ifade etmektedir. Vergi sorumluluğu kavramı, vergi kanunlarında vergi mükellefi kavramı ile birlikte yer almaktadır. Ancak her zaman vergi sorumluluğu söz konusu olmamaktadır. Duruma göre kendi borcu bulunmadan sorumlu olmaktan veya

¹²³ PEHLİVAN (b), **a.g.e.**, s. 85.

¹²⁴ ÖNCEL (a), **a.g.m.**, s. 52.

¹²⁵ KARAKOÇ, **a.g.e.**, s. 168.

¹²⁶ AYDIN, **a.g.e.**, s. 38.

¹²⁷ Adnan GERÇEK (b), “Kamu Borçlusunu Olarak Mükellef ve Vergi Sorumlusu”, **Bilanço Dergisi**, Sayı:129, Kasım, 2010, s. 75.

vergi sorumluluğu bulunmadan borçlu olmaktan söz edilebilmektedir¹²⁸. Türk Vergi Sistemi'nde bir dönem uygulanıp kaldırılan aile reisi beyanı esasında da vergi sorumluluğundan söz edilemez¹²⁹. Şimdi konunun daha iyi anlaşılması için her birini ayrı bir başlık altında inceleyelim.

1- Mükellefin Kendi Borcundan Doğan Sorumluluğu

Her vergi borçlusunu kendi borcunun ödenmesinden sorumlu tutulmaktadır¹³⁰. Ancak burada bahsedilen sorumluluk geniş anlamda sorumluluk olup, vergi borcundan üçüncü kişilerin sorumluluğunu ifade etmemektedir. Esasen vergi sorumluluğu müessesesi vergi mükellefiyeti ile birlikte anılsa da asıl olan her mükellefin kendi vergi borcundan sorumlu olması ve üzerine düşen yükümlülükleri yerine getirmesidir¹³¹.

2- Tüketime Dayalı Vergilerde Sorumluluk

Katma Değer Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Gümrük Vergisi gibi mal ve hizmetlerin fiyatlarına eklenerek alınan vergilerde sorumluluktan söz edilemez çünkü bu vergilerden her birinde, vergi yükümlüsünün yasa da öngörülen malı veya hizmeti satan kişiler olduğu açıkça belirtilmektedir¹³². Mükelleflerin vergileri fiyatlara ekleyerek müşterilerine yansıtması, kanuni mükellefleri vergi sorumlusu durumuna getirmez¹³³. Esasen bir verginin yansıtılması büyük ölçüde fiyat mekanizmasına bağlıdır. Koşulları bulunmadığı zaman yasanın açık hükmüne rağmen satıcı vergiye bizzat katlanıp onu yansıtmasın ya da yansıtmasın. Vergi idaresi yükümlünün vergiyi yansıtmayı yansıtmadığı ile ilgilenmez¹³⁴. Verginin mükellefleri ile ilgili yasal düzenlemelerde belirtilenler olmakla birlikte ekonomik olarak vergi yüküne katlanmamaları nedeniyle aracı mükellef durumunda olurlar¹³⁵.

¹²⁸ ÖNCEL (a), **a.g.m.**, s. 44.

¹²⁹ TOSUNER, ARIKAN (a), **a.g.e.**, s. 79.

¹³⁰ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, **a.g.e.**, s. 77.

¹³¹ TUNA, **a.g.t.**, s. 45-46.

¹³² ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, **a.g.e.**, s. 77.

¹³³ Fevzi Rifat ORTAÇ, **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, T.C. Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 1990, s. 69.

¹³⁴ ÖNCEL (a), **a.g.m.**, s. 46.

¹³⁵ AYDIN, **a.g.e.**, s. 39.

3- Birden Çok Kişinin Aynı Verginin Borçlusu Olması

Borç ilişkilerinde, birden fazla borçlu veya alacaklı olabilir. Vergilendirmede de, bir borç ilişkisi bulunduğundan birden fazla vergi borçlusunun bulunduğu durumlar söz konusudur¹³⁶. Ancak birden fazla asıl borçlunun bulunduğu durumda sorumluluktan söz etmemek gerekir. Emlak Vergisi Kanunu'nun 3. ve 13. maddelerinde bir bina ya da araziye iştirak halinde sahip olanların vergiden müteselsilen sorumlu oldukları hükme bağlanmıştır. Burada vergiyi doğuran olayı birlikte gerçekleştirmiş, aynı borcun birden fazla yükümlüsü bulunmaktadır¹³⁷. Buradaki sorumluluk geniş anlamda bir sorumluluktur.

4- Mirasçıların ve Teşebbüslerin Devrinde Devralan Teşebbüslerin Durumu

V.U.K.'un 12. maddesinde; “Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer. Ancak, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar” hükmü yer almaktadır. Ölüm halinde mirasçılar dört ay içinde beyanname vererek, vergi borcunu ödemelidirler. Burada mirasçı, mükellef değildir fakat miras bırakanın vergi borcundan ve vergi ödevlerinden sorumludur.

Teşebbüslerin, Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yaptığı birleşmeler, devir ve bölünmelerde de, devralan kurumun yükümlülükten çok sorumluluğu bulunmaktadır. Devralan kurum vergiyi doğuran olayı kendi kişiliğinde gerçekleştiren asıl borçlu değildir. Vergiyi doğuran olay dolaylı olarak kendisine bağlanmaktadır¹³⁸.

5- Adi Şirket Ortaklarının Durumu

Son olarak adi şirketlerin durumunu inceleyecek olursak; öncelikle adi şirketin tanımı Borçlar Kanunu'nun 620. maddesinde yer almaktadır. “Adi ortaklık sözleşmesi, iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşmedir. Bir ortaklık, kanunla düzenlenmiş ortaklıkların

¹³⁶ TUNA, a.g.t., s. 47.

¹³⁷ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s. 78.

¹³⁸ ÖNCEL (a), a.g.m., s. 49.

ayırt edici niteliklerini taşııyorsa, bu bölüm hükümlerine tabi adi ortaklık sayılır” hükmü yer almaktadır. Adi şirkette en önemli unsur güvendir. Adi şirkete ait mal varlığı olamayacağı gibi hukuki eylem ve işlemlerde de bulunamaz, her türlü işlemleri de ortakları tarafından yerine getirilir¹³⁹. Danıştay’ın kararına göre, adi ortaklık vergi mükellefi olamaz¹⁴⁰. B.K. adi şirket ortaklarını, müteselsilen sorumlu tutmasına rağmen Vergi Hukuku’nda böyle bir uygulama bulunmamaktadır.

Danıştay’ın kararına göre, “Tüzel kişiliği olmayan adi ortaklıklarda, ortakların her biri ortaklığın kazancından hisselerine düşen kâr payından dolayı şahsen Gelir Vergisi mükellefi oldukları gibi, ortaklığın ödemesi gereken Gelir Stopaj Vergisi de ortaklara yansıyacak bir vergi olması bakımından her ortak ortaklıktaki hissesine isabet eden kısmını ödemekle yükümlüdür” hükmü verilmiştir¹⁴¹. Vergi kanunlarında aksine bir düzenleme olmadıkça özel hukuk kural ve ilkelerinin Vergi Hukuku’nda da uygulanması gerektiği kabul edilmelidir. Fakat, adi şirket ortaklarının durumu, bir sorumluluk değil bir yükümlülüktür ve burada yükümlünün kendi vergi borcundan sorumluluğu mevcuttur¹⁴².

V-VERGİ MEVZUATINDA YER ALAN SORUMLULUK İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

Vergi sorumluluğunun türleri başta V.U.K.’da düzenlenmiş olmakla birlikte birçok kanunda da sorumluluğa yer verilmiştir. Ancak en yaygın olarak uygulananları V.U.K. ve A.A.T.U.H.K.’da yer alanlarıdır.

A-KANUNİ TEMSİLCİLERİN SORUMLULUĞU

Temsilci, başkasının nam ve hesabı adına, irade beyanıyla temsil ettiği kişiyi, hak sahibi ya da borçlu kılabilen kişiye denir. Temsilcinin temsil yetkisi ise, bir kanun hükmüne ya da temsil edilenin istek ve iradesine dayanmaktadır. Temsil yetkisi kanuna dayanıyorsa, bu yetkiye “kanuni temsil”, bu yetkiye sahip olan kişiye de “kanuni

¹³⁹ Niyazi ÖZKAYA, “Adi Şirketlerin Yapısı ve İşleyişi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:182, Şubat, 2008, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=8383&arananKey=adi%20%C5%9Firket>>, (Erişim Tarihi: 25.01.2015).

¹⁴⁰ T.C. Danıştay 7. Daire Esas No:1999/2770, Karar No:2000/275, Karar Tarihi:02.02.2000.

¹⁴¹ T.C. Danıştay 3. Daire Esas No:1990/1023, Karar No:1991/2227, Karar Tarihi:03.07.1991.

¹⁴² KARAKOÇ, **a.g.e.**, s. 161.

temsilci” denmektedir¹⁴³. Kanuni temsilcilerin sorumluluğu iki ayrı kanunda düzenlenmiştir. Birinci düzenleme V.U.K.’un 10. maddesinde “kanuni temsilcilerin ödevi” başlığında, ikinci düzenleme ise A.A.T.U.H.K.’nın mükerrer 35. maddesinde “kanuni temsilcilerin ödevi” başlığında ele alınmıştır. V.U.K.’un 10. maddesinde; “Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir” hükmü yer almaktadır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, “Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin Türkiye’deki temsilcileri hakkında da uygulanır” hükmüne yer verilmiştir. Vergi Hukuku’nda kanuni temsilciye yer verilmesinin başlıca nedenlerinden biri, vergi ödeme gücüne sahip olduğu halde fiil ehliyeti bulunmayanların ya da ehliyeti sınırlı olanların vergisel ödevlerinin gerçekleşmesi için vergi idaresine muhatap tayin etmektir¹⁴⁴.

İki tip sorumluluk vardır. Bunlar kanuni temsil ve iradi temsildir. Kanuni temsil yasadandır. İradi temsil ise, vergi mükellefinin iradesi ile ortaya çıkmaktadır¹⁴⁵. V.U.K. kural olarak mükelleflerin işlerini veya ödevlerini tayin edeceği iradi temsilciye devir yolunu kapatmıştır. Özel Hukuk’ta kural olarak, temsilcinin işlemlerinden temsil edilen sorumlu tutulmaktadır. Vergi Hukuku’nda ise, temsilcinin mükellef için yaptıkları ya da yapmayı ihmal ettikleri vergi ödevleri nedeniyle, belirli şartlarda, kişisel olarak sorumlu oldukları bilinmektedir¹⁴⁶.

Kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin müessesenin işletilmesi için, vergi ve buna bağlı alacakların asıl mükelleften veya vergi sorumlusundan kısmen veya tamamen alınamamış olmalıdır. Bu sebeple, vergi borcu bakımından vergi idaresinin

¹⁴³ ÖNER (a), **a.g.e.**, s. 64.

¹⁴⁴ Harun YENİÇERİ, **Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri**, T.C. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, Doktora Tezi, İstanbul, 2005, s. 234.

¹⁴⁵ Nurettin BİLİCİ (b), **Vergi Hukuku**, Cilt:1, Güncelleştirilmiş Otuz İkinci Bası, Savaş Yayınevi, Ankara, 2014, s. 43.

¹⁴⁶ KARAKOÇ, **a.g.e.**, s. 150-151.

birinci derecedeki muhatabı mükellef ya da vergi sorumlularıdır¹⁴⁷. Vergi Hukuku'nda kanuni temsilcilerin mükellefler için yaptıkları ya da yapmayı ihmal ettikleri vergisel işlemlerinden dolayı, belirli şartlar altında sorumluluğu bulunur. Bu sorumluluk, temsil ettiği kişinin gerçek veya tüzel kişi olmasına göre farklı olarak düzenlenmiştir¹⁴⁸. Kanuni temsilcilerin vergisel işlemlerden dolayı taşıdıkları sorumluluğu şu şekilde açabiliriz:

1- Küçük ve Kısıtlıların Temsilinde Sorumluluk

Küçüklerin ve kısıtlıların vergi ehliyeti vardır. Küçükler ve kısıtlıların vergi yükümlülüğüne ilişkin ödevleri yasal temsilcileri tarafından yerine getirilmektedir¹⁴⁹. V.U.K.'un 332. maddesinde; küçük ve kısıtlılar, kanuni temsilcinin vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı kanuni temsilcidir hükmü bulunmaktadır. Ayrıca verginin aslı küçük ve kısıtlının malvarlığından alınmadığında, kanuni temsilcinin verginin aslını ödemesi gerekir. Verginin mükellefin varlığından alınamaması nesnel (objektif) unsur; verginin alınamamasında kanuni temsilcinin kusurunun bulunması ise öznel (subjektif) unsur oluşturmaktadır¹⁵⁰.

3505 sayılı Kanun ile vergi aslına bağlı alacaklar da kanuni temsilcinin sorumluluk kapsamına alınmıştır. Buna göre, vergi aslına bağlı olarak hesaplanacak gecikme zammı ve gecikme faizi de kanuni temsilcinin sorumluluk alanı içindedir¹⁵¹. Gecikme zammı ve gecikme faizi bir cezadan farklı olarak bir mali yaptırım olduğu için asıl mükellefe rücu edilebilmektedir¹⁵². Ancak vergi idaresinin hatası nedeniyle asıl mükellefin malvarlığından tahsil edilemeyen vergi ve buna bağlı alacaklar için, kanuni temsilcinin malvarlığına başvurulamaz¹⁵³. Vergisel ödevleri yerine getirme ödevi kanuni temsilciye düştüğünden, vergisel ödevlere aykırılığının ceza yaptırımları doğrudan doğruya yasal temsilciye uygulanmaktadır ve vergi cezası için küçük ya da

¹⁴⁷ Recep KAPLAN, "Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Ticaret Şirketlerinin Kanuni Temsilcileri ve Vergi Hukuku Açısından Sorumlulukları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:285, Haziran, 2012, s. 92.

¹⁴⁸ ARSLAN (a), **a.g.e.**, s. 60.

¹⁴⁹ Selim KANETİ (b), **Vergi Hukuku**, İkinci Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s. 78.

¹⁵⁰ OKTAR, **a.g.e.**, s. 63.

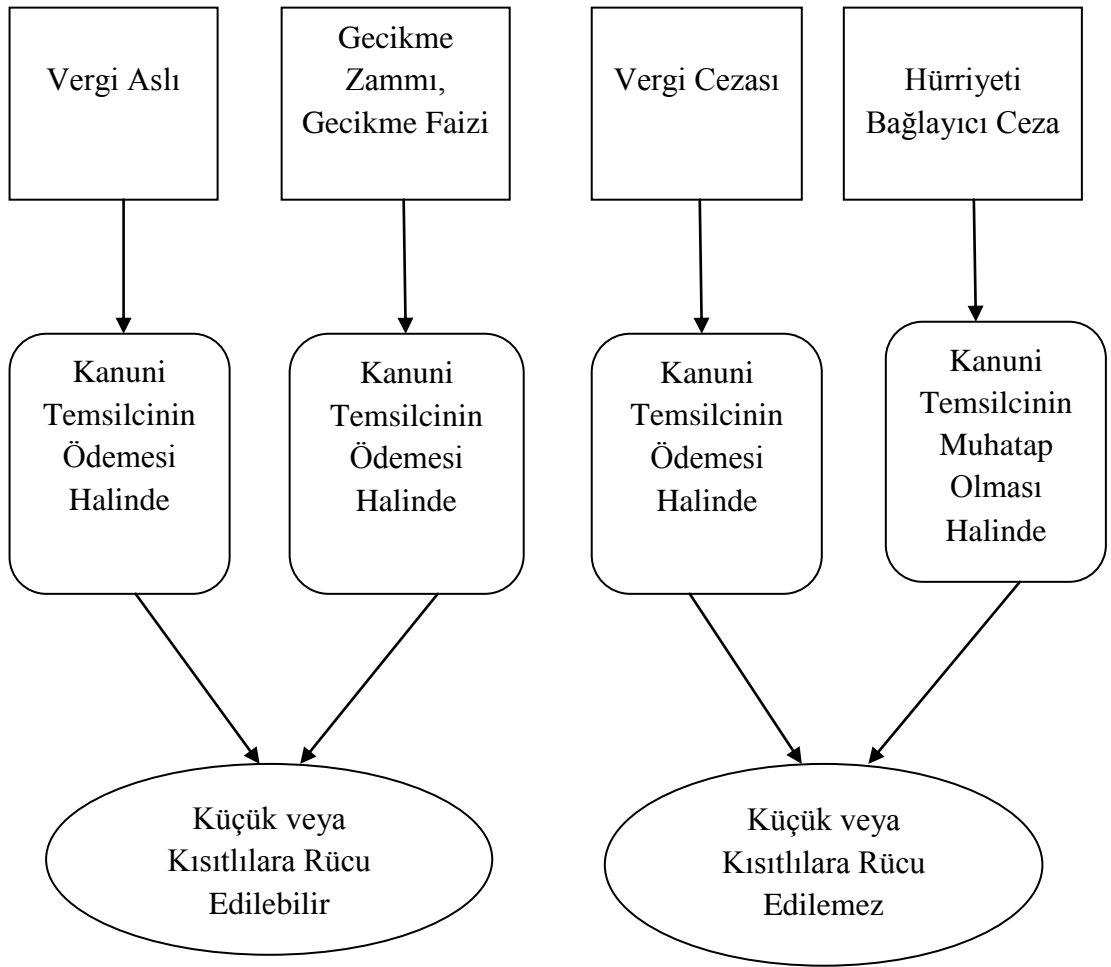
¹⁵¹ TOSUNER, ARIKAN (a), **a.g.e.**, s. 71.

¹⁵² Şebnem Pınar GÜRGÜR, Eren YEŞİLYURT, "Vergi Hukuku'nda Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları-I", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:130, Ekim, 2003, s. 131.

¹⁵³ TUNA, **a.g.t.**, s. 60.

kısıtlıya rücu edilmesi söz konusu değildir¹⁵⁴. Ayrıca kanuni temsilcilerin, vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı ceza mahkemeleri tarafından verilecek olan hürriyeti bağlayıcı cezaların muhatabı da yine kendileri olacaktır. Fakat bunun için kanuni temsilcinin kusurlu veya kasıtlı bir fiil ile vergi kanunlarına aykırı davranması gerekir¹⁵⁵. Küçük veya kısıtlıların vergi ve buna bağlı alacaklardan doğan yükümlülükleri Şekil 1’de gösterilmektedir.

Şekil 1. Küçük veya Kısıtlıların Vergi ve Buna Bağlı Alacaklardan Doğan Yükümlülükleri



Kaynak: SARILI, a.g.e., s. 74.

¹⁵⁴ KANETİ (b), a.g.e., s. 78.

¹⁵⁵ SARILI, a.g.e., s. 74.

2- Tüzel Kişilerin Temsilinde Sorumluluk

Tüzel kişiler; belli bir amaca özgülennmiş olan mal topluluğu ve başlı başına bir varlığı olan örgütlenmiş kişi topluluklarıdır. Tüzel kişiler, fiil ehliyetini kanuna ve kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olmakla kazanmaktadırlar. Ayrıca fiil ehliyetini de kanuni temsilci adı verilen organları aracılığıyla kullanmaktadırlar (M.K. madde 47-50)¹⁵⁶. Tüzel kişilerde vergi ile ilgili ödevler temsil organları tarafından yerine getirilir. Tüzel kişilerde temsil organının kimler olduğu, o tüzel kişinin özelliğine göre kanunlarda belirtilmektedir. Örneğin, derneklerde ve anonim şirketlerde temsil ve idare organı yönetim kuruludur¹⁵⁷. Ayrıca limited şirketlerde, müdür seçilmemişse her bir ortak, kanuni temsilci sıfatıyla amme alacağının tamamından tüm şahsi mal varlığıyla sorumludur¹⁵⁸. Limited şirketler, yapılan düzenleme ile artık şirket payının devredilmesi durumunda, devir öncesine ait kamu alacaklarının ödenmesinden hem devreden hem de devralan gerçek veya tüzel kişi şeklinde müteselsilen sorumlu tutulacaktır. Bu yüzden, bir limited şirket payını devralacak kişinin, devir öncesi döneme ilişkin şirketin kamu borcunun olup olmadığını araştırması çıkarına olacaktır¹⁵⁹.

Anonim şirketlerde yönetim anlayışına baktığımızda ise, 6102 sayılı T.T.K. ile birlikte gerçekleşen değişikliklerle temsil hakkının önemi artmıştır. Elektronik genel kurulların yapılabilmesi gibi temsil yetkisinin de güvenli elektronik sertifika ile kullanılabilmesi getirilen yeniliklerden biridir. Temsil yetkisi olan kişinin, esas sözleşme veya genel kurul kararlarına aykırı davranması veya işleyeceği haksız fiilden şirket sorumludur¹⁶⁰. Tüzel kişilerde kanuni temsilcinin sorumluluğu, vergi aslı, bağlı alacaklar ve vergi cezalarında aynıdır. Tüzel kişiye ait vergileme ile ilgili ödevlerin zamanında yerine gelmemesi sebebiyle salınan vergi, vergi aslına bağlı alacaklar ve vergi cezaları, tüzel kişinin varlığından alınır¹⁶¹. Alacağın kanuni temsilciden talep

¹⁵⁶ ÖNER (a), **a.g.e.**, s. 68.

¹⁵⁷ KANETİ (b), **a.g.e.**, s. 78-79.

¹⁵⁸ Hüseyin DEMİR, “Limited Şirketlerin Vergi Borçlarına Karşı Müdür ve Ortakların Sorumlulukları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:193, Ekim, 2004, s. 86.

¹⁵⁹ Mustafa YAVUZ, “Limited Şirket Payını Devralan Kimsenin, Devir Tarihinden Önceki Kamu Alacaklarından Sorumluluğu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:316, Ocak, 2015, s. 154.

¹⁶⁰ Serbay MORAY, “Anonim Şirketlerde Temsil Yetkisine İlişkin Yenilikler”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:267, Mart, 2015, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=26905>>, (Erişim Tarihi: 27.02.2015).

¹⁶¹ TOSUNER, ARIKAN (a), **a.g.e.**, s. 72.

edilmesi için öncelikle tüzel kişiliğin malvarlığından alınması yoluna gidilmesi ve bunun kısmen dahi mümkün olmaması gerekir.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olması temsilcilerin daha önceki dönemlere ilişkin sorumluluklarını ortadan kaldırmamaktadır. V.U.K.'un 10.maddesinin 4. fıkrasına göre her temsilci kendi yönetim zamanı ile ilgili olarak, vergi ödevlerine aykırılığın sonuçlarından sorumlu olmaktadır¹⁶².

3- Türkiye’de Bulunmayan Mükelleflerin Temsilinde Sorumluluk

V.U.K.’un 10. maddesinin 2. fıkrasında, Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin temsilcilerinin sorumluluğu hakkında özel bir bölüm yer almaktadır. Buna göre Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin temsilcileri, tüzel kişilerin temsilcileri gibi vergiden sorumlu tutulmuşlardır¹⁶³. Ancak yabancı ortaklıkların sürekli kendi kanuni temsilcileri aracılığıyla Türkiye’de faaliyet göstermelerini beklemek gerçekçi olmayacaktır. Bundan dolayı Türk ortaklıkların kanuni temsilcilerini vergisel olarak sorumlu tutarken yabancı ortaklıkların temsilcilerini, ortaklık borçları için sorumlu tutmak kanun lafzına ve iş hayatının gerçeklerine daha uygun düşecektir¹⁶⁴.

Verginin aslı bakımından asıl mükelleften tahsilatın mümkün olmadığı hallerde, temsilcinin malvarlığına başvurulacaktır. V.U.K.’da, bu konuya ait olmak üzere, ceza bakımından özel bir hükme yer verilmemiştir. Dar mükellefiyete tabi olanın kurum ya da şahıs şirketi olması halinde herhangi bir sorun teşkil etmemektedir¹⁶⁵.

4- Tüzel Kişiliği Olmayan Toplulukları Yönetenlerin Sorumluluğu

V.U.K.’un 10. maddesinin 1. fıkrasında, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan toplulukların vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin tüzel kişiliği olmayan toplulukları yönetenler tarafından yerine getirileceği belirtilmiştir.

¹⁶² KARAKOÇ, **a.g.e.**, s. 153.

¹⁶³ KANETİ (b), **a.g.e.**, s. 80.

¹⁶⁴ İrfan BARLASS, **Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**, Birinci Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, Haziran, 2006, s. 140-141.

¹⁶⁵ TOSUNER, ARIKAN (a), **a.g.e.**, s. 72-73.

Tüzel kişiliği olmayan toplulukların malvarlıklarından alınamamış olup yöneticiler tarafından ödenen vergi ve buna bağlı alacaklardan sadece vergi asılları için tüzel kişiliği olmayan topluluklara rücu edilebilir¹⁶⁶. Tüzel kişiliği bulunmayan toplulukların kanuni temsilcilerinin vergi kanunlarına aykırı fiillerinden doğan hem idari para cezası hem de hürriyeti bağlayıcı nitelikli vergi cezalarının muhatabının temsilci olması gerekir¹⁶⁷.

B- VERGİ TEVKİFATI YAPANLARIN SORUMLULUĞU

Vergi kanunlarında düzenlenen vergi sorumluluğu, esas itibariyle, ödemelerden vergi kesintisi yapma (stopaj) sorumluluğu olarak karşımıza çıkmaktadır. Sorumluluk şekillerinden en yaygın olanı da budur¹⁶⁸. V.U.K.’un 11. maddesinde “yaptıkları ve yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar” hükmü bulunmaktadır. “Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz”. G.V.K.’nın 94. maddesinin, çeşitli kazançlardan değişik oranlarda vergi kesilmesini düzenlemesiyle birlikte, K.V.K.’nın 15. maddesinde yer alan kazanç unsurlarını kurumlara sağlayanlar vergi kesip ilgili vergi dairesine yatırmalıdır. Vergi kesenler görevlerini yerine getirmedikleri takdirde, vergi kendilerinden ikmalen veya re’sen tarh edilerek alınır. Fakat, ödedikleri vergiden dolayı asıl borçlu olan mükellefe rücu etme hakları da bulunmaktadır. Ancak bu görevleri yerine getirmedikleri durumda kesilen cezalar ya da gecikme zamlarından dolayı mükellefe rücu hakları yoktur¹⁶⁹.

C- KARNESİZ HİZMET ERBABI ÇALIŞTIRANLARIN SORUMLULUĞU

V.U.K.’un 251. maddesi gereğince; “kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı ile götürü gider usulünü kabul eden gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, yanlarında çalışan hizmet erbabının, kanunun tayin ettiği süre içinde karne almalarını ve karnelerinde yazılı vergilerini ödemelerini temin etmeye mecburdurlar” hükmü

¹⁶⁶ SARILI, a.g.e., s. 105.

¹⁶⁷ AYDIN, a.g.e., s. 50.

¹⁶⁸ ÖNER (a), a.g.e., s. 61.

¹⁶⁹ ÖZBİLEN, a.g.e., s. 122.

verilmiştir. Bu sorumluluklarını yerine getirmedikleri takdirde doğacak vergi ve cezaları, sorumlu adına kesilir ve vergiden dolayı asıl mükellefe rücu hakları vardır.

D-MİRASÇILARIN SORUMLULUĞU

V.U.K.'un 12. maddesinde, bu konuyla ilgili “Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer. Ancak, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar” hükmü verilmiştir. Ayrıca, 164. maddede ise, “Ölüm işi bırakma hükmündedir. Ölüm mükellefin mirası reddetmemiş mirasçıları tarafından vergi dairesine bildirilir. Mirasçılardan herhangi birinin ölümü bildirmesi diğer mirasçıları bu ödevden kurtarır” hükmü yer almaktadır.

Mirası reddetmeleri durumunda ise, ölenin vergi borçlarından sorumlu olmaları da söz konusu olmamaktadır. Ölenin vergi cezası borçları ise cezaların kişiselliği ilkesi gereği mirasçılara intikal etmemektedir ve ölümle birlikte ortadan kalkmaktadır (V.U.K. 372. madde) ¹⁷⁰. Bununla beraber, gecikme zammı ve faizi vergi niteliğinde olmadığından ölüm halinde düşmeyerek, mirasçılar gecikme zam ve faizinden vergi aslında olduğu gibi hisseleri oranında sorumlu olmaktadır¹⁷¹. Vergi cezalarının mirası kabul eden mansup mirasçıdan ve kanuni mirasçılardan alınmasının mümkün olmadığı gibi, terekeden alınması da mümkün değildir¹⁷². Ölenin (terekenin) borçları V.U.K. kapsamında olmayan kamu alacağıysa, mirasçılar için 6183 sayılı kanuna göre yapılacak takipte M.K. hükümleri uygulanır. Bu durumda mirasçılar müteselsil sorumluluğun sona erdiği tarihe kadar borcun tamamından müteselsilen sorumludurlar. Bu tarihten itibaren ise, miras hisseleri oranında sorumlu tutulurlar¹⁷³.

E- DİĞER SORUMLULUK HALLERİ

Diğer sorumluluk hallerine baktığımızda ise, şirketlerin tasfiyesi durumunda tasfiye memurları diğer ödemelerden önce şirketin vergi borçlarını ödemekle

¹⁷⁰ BİLİCİ (b), **a.g.e.**, s. 49.

¹⁷¹ TOSUNER, ARIKAN (a), **a.g.e.**, s. 76.

¹⁷² Kemal AKMAZ, “Mükellefin Ölümünün, Vergi Alacağına ve Cezasına Etkisi”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:44, Mart, 2007, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=7408&arananKey=miras%C3%A7%C4%B1lar%C4%B1n%20sorumlulu%C4%9Fu>>, (Erişim Tarihi:23.01.2015).

¹⁷³ ÖNER (a), **a.g.e.**, s. 71.

yükümlüdürler. Bu görevlerini yerine getirmediikleri takdirde vergi, zam ve cezalardan müteselsilen sorumludurlar¹⁷⁴. Tasfiye memurlarının sorumluluğuyla ilgili, K.V.K. 17. maddeye göre, tasfiye memurları, tasfiye halindeki kurumun, önceki dönemlerle ilgili tahakkuk etmiş vergi borçları ile tasfiye beyannamesine göre ödenmesi gereken vergileri ödemededen paylaşırma yapamazlar¹⁷⁵. Aksi halde bu vergilerin aslı ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumludurlar (K.V.K. madde 17/7)¹⁷⁶.

Damga Vergisi'nde ise 24. maddede; “Vergiye tabi kağıtların Damga Vergisi'nin ödenmemesinden veya noksan ödenmesinden dolayı alınması lazım gelen vergi ve cezadan, mükelleflere rücu hakkı olmak üzere, kağıtları ibraz edenler sorumludur”. Ayrıca aynı kanunun 25. maddesine göre, yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen ticari ve tedavüle çıkarılmış kağıtların Damga Vergisi ve cezası, mükelleflerine rücu hakkı saklı bulunmak üzere hamillerinden alınır. Uygulama alanı geniş bir vergi olması sebebiyle, vergi ile ilgili yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğinin kontrol ve denetiminde bazı güçlüklerle karşılaşmaktadır. Damga Vergisi Kanunu ile vergiye tabi kağıtların damga vergisinin tam ve zamanında ödenmesini sağlamak amacıyla kağıtları imza edenlere, ibraz edenlere, resmi dairelere, noterlere, bankalara, kamu iktisadi teşebbüslerine ve iştiraklerine bir takım sorumluluklar yüklenmiştir¹⁷⁷.

Noterlerin sorumluluğu ise, sadece kendileri tarafından düzenlenip imzalanan kağıtları kapsamakla birlikte, noterler tarafından düzenlenip kişilerle birlikte imzalanan kağıtları da kapsamaktadır. Aynı zamanda vergi ve cezaların noterler tarafından ödenmesiyle birlikte, verginin aslı için asıl mükellefe rücu edebilirler fakat bu durumda ceza kendilerinde kalmaktadır¹⁷⁸.

Özel Tüketim Vergisi'nde (Ö.T.V.) ise, motorlu araçların ilk iktisabına, teslimine veya ithaline ilişkin işlemleri gerçekleştirenler bu işlemlerden önce

¹⁷⁴ Savaş ÇEVİK, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Birinci Baskı, Palet Yayınları, Konya, Ekim, 2014, s. 45.

¹⁷⁵ TOSUNER, ARIKAN (a), **a.g.e.**, s. 77.

¹⁷⁶ OKTAR, **a.g.e.**, s. 68.

¹⁷⁷ Nevzat ŞENSES, “Damga Vergisinde Sorumluluk Müessesesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:266, Şubat, 2015, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=26835>>, (Erişim Tarihi:23.01.2015).

¹⁷⁸ Ahmet KORKMAZ, “Damga Vergisinde Sorumluluk Müessesesi”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı:58, Ekim-Aralık, 2012, s. 129.

Ö.T.V.'nin ödendiğini gösteren belgeleri aramak zorundadırlar¹⁷⁹. Sorumlular ödedikleri vergi, ceza ve faizler için mükellefe rücu hakkına sahiptirler¹⁸⁰.

¹⁷⁹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, **a.g.e.**, s. 84.

¹⁸⁰ OKTAR, **a.g.e.**, s. 71.

İKİNCİ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİNİN TEORİK YAPISI VE KATMA DEĞER VERGİSİNDE SORUMLULUĞUNUN GENEL GÖRÜNÜMÜ

Çalışmamızın bu bölümünde ise, katma değer vergisinin teorik yapısı ele alınarak, genel hatları bakımından K.D.V.'de sorumluluk incelenecektir.

I- KATMA DEĞER VERGİSİNİN TEORİK YAPISI

Bireylerin ortak ihtiyaçları olarak ifade edilen toplumsal ihtiyaçlar için, devletin yaptığı kamusal hizmetlerin karşılanması amacıyla ortaya çıkan finansman ihtiyacı kamu gelirleri ile karşılanmaktadır. Kuşkusuz ki en sağlıklı finansman aracı vergilerdir¹⁸¹. Burada da K.D.V.'ye önemli bir rol düşmektedir çünkü verginin çok sıkı bir kayıt düzeni gerektirmesi, Gelir ve Kurumlar Vergisi açısından da bir otokontrol mekanizmasının ortaya çıkmasına yardımcı olmuştur¹⁸². K.D.V. aynı zamanda dolaylı bir satış vergisidir çünkü devlet, vergiyi malın satıcısından alır, o da bunu fiyatına ekleyerek müşterisine aktarır. Aynı zamanda bir satış vergisidir çünkü satış yoksa vergi alacağı da yoktur¹⁸³.

A- KATMA DEĞER KAVRAMI

Kavram olarak katma değer, belirli bir üretim aşamasında belirli bir mal için yapılan faktör ödemelerinin (faiz, ücret, rant, kâr) toplamıdır. Bu tanıma göre, makro açıdan katma değer milli hasılayı vermektedir¹⁸⁴. Bir diğer ifadeyle katma değer, bir mal veya hizmetin alış bedeli ile satış bedeli arasındaki müspet farktır¹⁸⁵. Üretici, hammadde, nakliye, kira, reklam gibi girdiler satın almaktadır ve bu bağlamda söz konusu girdilere, çalıştırılan kişilere ödenen ücretler eklenmektedir. Hizmet veya nihai

¹⁸¹ Mehmet YÜCE, "Verginin Mali Amacı Açısından Kırgız Vergi Sisteminin Değerlendirmesi", **Mevzuat Dergisi**, Yıl:7, Sayı:78, Haziran, 2004, <<http://www.mevzuatdergisi.com/2004/06a/04.htm>>, (Erişim Tarihi:24.01.2015).

¹⁸² Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN (c), **Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş On Yedinci Bası, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, Şubat, 2012, s. 312.

¹⁸³ Kenan BULUTOĞLU, **Türk Vergi Sistemi**, Yeni Yasalara Göre Güncelleştirilmiş Sekizinci Baskı, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul, 2004, s. 191.

¹⁸⁴ Naci B. MUTER, A. Kemal ÇELEBİ, Süreyya SAKINÇ, **Kamu Maliyesi**, Dördüncü Baskı, Emek Matbaası, Manisa, 2012, s. 265.

¹⁸⁵ AKSOY, a.g.e., s. 359.

ürün satıldığında bir miktar kâr ele geçmektedir¹⁸⁶. Katma değer mikro ekonomik açıdan, bir işletme veya kişinin sattığı mal veya ifa ettiği hizmetin satış bedeli ile maliyeti arasındaki farktır. Makro ekonomik açıdan katma değer ise, üretim faaliyetine katılan faktörlerin yarattığı ek değer olarak tanımlanmaktadır¹⁸⁷. Katma değeri meydana getiren unsurları daha ayrıntılı olarak saymak gerekirse:

- Maaş, ücret ve benzeri işçilik ödemeleri
- Kullanılan kredilerin maliyeti (faiz v.b. ödemeler)
- Aşınma ve eskime payları (amortismanlar)
- Kira
- Kâr
- Sübvansiyonlar (-)

Yukarıda sayılan unsurlardan, sübvansiyonlar hariç, diğer unsurların toplamı, belli bir üretim aşamasındaki katma değeri meydana getirmektedir. Sübvansiyonlar devlet tarafından üretimi desteklemek için yapılan transferler olduğundan ve ilgili işletme tarafından oluşan bir katma değer olmadığı için toplamdan çıkarılmaktadır¹⁸⁸.

Katma değer terimine son yıllarda ekonomi ve maliye literatüründe sık sık rastlanır olmuştur. Girdi- çıktı analizlerinde, milli muhasebe hesaplarında katma değer hesaplarından hareket edilmektedir¹⁸⁹.

B- KATMA DEĞER VERGİSİ KAVRAMI

K.D.V. harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş ve modern bir türüdür. K.D.V. üretimden tüketime kadar her aşamada malların ve hizmetlerin satışından, nispi olarak alınan yayılı bir muamele vergisidir. Yani, K.D.V. her ekonomik safhada satış değeri üzerinden alınmasıyla birlikte; her üretim ve dağıtım safhasında

¹⁸⁶ Billur Yaltı SOYDAN, **Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi (Bir Karşılaştırmalı Hukuk Denemesi)**, Birinci Bası, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, Kasım, 1998, s. 5-6.

¹⁸⁷ Yeter ÇULHA, **Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulaması**, T.C. Cumhuriyet Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Maliye Teorisi Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Sivas, 2013, s. 3.

¹⁸⁸ PEHLİVAN (a), **a.g.e.**, s. 133.

¹⁸⁹ Aykut HEREKMAN, **Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı)**, Cilt II, Sevinç Matbaası, Ankara, 1989, s. 105.

yaratılan katma değerlerin vergiye tabi olmasıdır¹⁹⁰. Bir diğer ifadeyle, K.D.V., bir mal yada hizmetin üretimi veya ithalinden nihai tüketicisine kadar geçen tüm aşamaları kapsayan ve her aşamada meydana getirilen katma değeri vergilendirmeyi esas alan bir vergi türüdür. Bu işleyiş, her aşamada hesaplanan vergiden alım ve giderler için ödenen K.D.V.'nin indirilmesiyle elde edilmektedir¹⁹¹. Bilici'nin tekstil sektörüne ilişkin vermiş olduğu örneğe bakarsak, pamuğun bir elbise haline dönüştürülmesine kadar geçen (fabrika, toptancı, perakendeci ve tüketicie satış) sürecin tamamı, vergiye tabi olmaktadır¹⁹². K.D.V.'de her bir aşamada, malları veya hizmetleri arz edenler, vergiyi uygulamak ve satış fiyatına ilave etmek zorundadırlar. Satın alınan mal ve hizmetler sebebiyle, ödenmiş olan verginin, satışlar üzerinden hesaplanan vergiden indirilmesi ve kalanın vergi idaresine bildirilmesi şeklinde ödenir¹⁹³. K.D.V. sistemi, şelale tipi vergilerle tek safhalı satış vergilerinin başarılı yönlerinin bir arada olduğu bir vergi türü olarak ifade edilebilir. Konusu geniş, nispeti düşüktür¹⁹⁴. K.D.V. ara mallarının ve hizmetlerinin alımı için bir önceki aşamada ödenen verginin bulunulan aşamada ödenecek vergiden düşürülmesine imkan vermesi sebebiyle, vergi ve kâr piramidine yol açmamaktadır¹⁹⁵.

Gelir Vergisi'nde ülkeden ülkeye farklılıklar görülürken K.D.V. konusunda ülkeler şaşılacak derecede birbirine yakındır. Bu durum büyük ölçüde K.D.V.'nin yeni oluşumundan ve AB'de de bu vergiye geçişin yakın zamanda olmasından kaynaklanmaktadır¹⁹⁶. K.D.V. yayılı karakterde bir muamele vergisi olup, verginin her el değiştirmesinde alınmaktadır. Ancak verginin matrahı, o malın satış fiyatı olmasıyla birlikte, indirim mekanizması sayesinde yaratılan katma değerdir¹⁹⁷. Bu konuda

¹⁹⁰ AKSOY, **a.g.e.**, s. 359.

¹⁹¹ Erdoğan ÖNER (b), **Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş Beşinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Şubat, 2015, s. 229.

¹⁹² Nurettin BİLİCİ (c), **Türk Vergi Sistemi**, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş Otuz Birinci Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 131.

¹⁹³ Meşhure KOLÇAK, **Türk Vergi Sistemi**, Atatürk Üniversitesi Yayınları No:785, Erzurum Meslek Yüksekokulu Yayınları No:2, Ders Kitapları Serisi No:2, Atatürk Üniversitesi Basımevi, Erzurum, 1994, s. 220.

¹⁹⁴ Mehmet ARSLAN (b), **Türk Vergi Sistemi**, Geliştirilmiş Beşinci Basım, Nobel Yayıncılık, Şubat, 2012, s. 409.

¹⁹⁵ MUTER, ÇELEBİ, SAKINÇ, **a.g.e.**, s. 265.

¹⁹⁶ Victor THURONYI (a), **Comparative Tax Law**, Kluwer Law International, 2003, p. 312.

¹⁹⁷ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Katma Değer Vergisi Kılavuzu**, En Son Değişiklikler, Yeni Beyanname Örnekleri, Kanun, BKK ve Tebliğ İlaveli, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş Yeni Baskı, Acar Matbaacılık, İstanbul, 1993, s. 5.

Erginay'ın örneği ise; bir kumaş fabrikasının aldığı ipliklerin bedelinin 100 lira ve bunların kumaş haline getirilmesinden sonra satış bedelinin 150 lira olması halinde, aradaki 50 liralık fark bu fabrikanın yarattığı katma değerdir. Bu fark da K.D.V.'nin konusunu oluşturmaktadır, vergiyi doğuran olay da bu malın satışı veya satış için teslimidir¹⁹⁸. Literatürde K.D.V.'nin üretimin her aşamasında alınması yönü ve diğer özellikleriyle avantajlı ve etkin bir gelir kaynağı olduğunu savunan çalışmalarla birlikte, bu vergiye yönelik olumsuz eleştiriler de bulunmaktadır. Holcombe, özellikle farklı mal ve hizmetler için farklı K.D.V. olması halinde ödenecek verginin daha karışık olacağını ortaya koymuştur. Keen ve Lockwood ise, K.D.V.'nin uygulandığı ülkelerin K.D.V.'nin söz konusu olmadığı ülkelere nazaran daha yüksek vergi geliri sağladığını vurgulamıştır¹⁹⁹.

C- KATMA DEĞER VERGİSİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Bugün en gelişmiş ve çağdaş bir vergi olarak sayılan K.D.V.'nin aynı zamanda çok kısa sayılabilecek bir geçmişi bulunmaktadır²⁰⁰. K.D.V. ilk olarak 1918 yılında Almanya'da bir endüstri yöneticisi olan Dr. Wilhelm Von Siemens tarafından önerilmiş ve bu yıldan sonra da tartışmalar devam etmiştir. Fransa 1954 yılında uygulamış olduğu muamele vergisini, katma değer vergisine dönüştürmüştür. Böylelikle Fransa, K.D.V.'yi resmen uygulayan ilk ülke olmuştur²⁰¹.

Bugünkü manada modern bir K.D.V., 1952-1955 yıllarında Fransa'nın istihsal vergisi sisteminden K.D.V. sistemine geçene kadar uygulanmıştır. 1954-1955 reformları ile ortaya konulan Fransız K.D.V.'si de mükemmel bir sistem olarak ifade edilemez²⁰². 1960'ların sonundan itibaren K.D.V.'nin yayılma hızı artmıştır. 1967'de Brezilya Güney Amerika'ya bu vergiyi tanıtmıştır ve aynı yıl Danimarka'nın da K.D.V.'yi

¹⁹⁸ ERGİNAY, **a.g.e.**, s. 268.

¹⁹⁹ İbrahim ARISOY, İlter ÜNLÜKAPLAN, "Katma Değer Vergisi, Enflasyon Oranı ve Kamu Harcamaları Arasındaki İlişkilerin Dinamik Analizi", **Sosyo Ekonomi Dergisi**, Temmuz-Aralık, 2011, s. 95.

²⁰⁰ Mehmet Emin MERTER, İbrahim Atilla ACAR, Enver ARSLAN, "Türk Vergi Sisteminde KDV Uygulaması ve Etkinliğinin Analizi", **Maliye Dergisi**, Sayı:153, Temmuz-Aralık, 2007, s. 25.

²⁰¹ Nihat EDİZDOĞAN, Ali ÇELİKKAYA, **Vergilerin Ekonomik Analizi**, Yenilenmiş İkinci Basım, Dora Yayınları, Eylül, 2012, s. 199-200.

²⁰² ARSLAN (b), **a.g.e.**, s. 411.

kullanmaya başlamasıyla Avrupa’da da bu verginin kullanımı yaygınlaşmıştır²⁰³. Avrupa Ekonomik Topluluğu, Bakanlar Konseyi tarafından 11 Nisan 1961’de kabul edilen bir kararla topluluk ülkelerinde şelale tipi vergilere bir standart getirdi. Daha sonra bu tip vergiler Ortak Pazar’ın öngördüğü prensipler çerçevesinde uygulanmaya başlandı²⁰⁴. 1968 yılından beri, başta Almanya olmak üzere AB’ye üye diğer ülkelerde de K.D.V. yürürlüğe konulmuştur. AB’ye üye ülkelerde K.D.V.’nin hızla yayılmasının temel sebebinin, Avrupa Topluluğu’nu kuran 1957 tarihli Roma Antlaşması’nın 99. maddesinin dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasıyla ilgili olduğu ifade edilmektedir²⁰⁵.

K.D.V. elli yıl öncesine kadar çok ön planda olan bir vergi türü değildi. Ancak günümüzde 130’dan fazla ülkede kullanılmakta ve genellikle toplam vergi gelirlerinin % 20 veya daha fazlasını oluşturmaktadır. K.D.V.’nin yükselişi geçtiğimiz on yılda vergi politikaları ve yönetimi açısından önemli değişimlere yol açmıştır²⁰⁶. AB üyeliği için gerekli koşullardan biri haline gelmesi de K.D.V.’nin yaygınlaşması ve kullanımının devam etmesindeki istikrarı sağlamıştır. Diğer büyük ekonomilerden ise yalnızca ABD ve Avustralya’nın federal seviyede bir K.D.V. uygulaması yoktur²⁰⁷. Gelişmekte olan ve ekonomisi tarıma dayanan pek çok ülke, dağınık nüfustan kişisel Gelir Vergisi toplamakta zorlanmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde kişisel Gelir Vergisi tabanı memurlar ve büyük şirketlerin çalışanlarıyla kısıtlıdır. İşte bu sebeple, K.D.V.’ye önemli bir misyon düşmüştür. Ayrıca büyük firmaların gelirlerine yönelik vergiler daha az yönetsel zorluk teşkil etmektedir²⁰⁸. Günümüzde K.D.V. sadece AB ülkelerinde ve onlarla yakın ekonomik ilişki içinde bulunan Türkiye gibi ülkelerde uygulanan bir vergi olmayıp, Amerika kıtasında bulunan ülkeler tarafından da

²⁰³ Liam EBRILL, Michael KEEN, Jean-Paul BODIN, Victoria SUMMERS, **The Modern VAT**, International Monetary Fund, 2001, p. 5.

²⁰⁴ Selçuk KENDİRLİ, “Adi Ortaklıklarda Ortaklık Payının Devrinde KDV Uygulaması”, **Lebib Yalkın Dergisi**, Ekim, 2005, <<http://www.legalisplatform.net/Makale/Adi%20Ortaklik%20C4%B1k%20Pay%20C4%B1n%20C4%B1n%20Devrinde%20KDV.pdf>>, (Erişim Tarihi:28.01.2015).

²⁰⁵ Enver ARSLAN, **Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulaması ve Etkileri**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Programı, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2006, s. 3.

²⁰⁶ Michael KEEN, Ben LOCKWOOD, “The Value Added Tax: Its Causes and Consequences”, **Journal of Development Economics**, Volume:92, Issue:2, July, 2010, p. 138.

²⁰⁷ Victor THURONYI (b), **Tax Law Design and Drafting**, International Monetary Fund, 1996, p. 165-166.

²⁰⁸ Alan SCHENK, Victor THURONYI, Wei CUI, **Value Added Tax A Comparative Approach**, Second Edition, Cambridge Tax Law Series, February, 2015, p. 8.

uygulanmaktadır²⁰⁹. Türkiye’de 25.10.1984 tarihli ve 3065 sayılı Kanun ile 1 Ocak 1985 tarihinden itibaren K.D.V. resmen uygulanmaya başlanmıştır.

K.D.V.’nin yürürlüğe girmesiyle birlikte 01.01.1985 tarihinden itibaren sekiz adet vergi yürürlükten kaldırılmıştır. Kaldırılan vergileri sayacak olursak, Dahilde Alınan İstihsal Vergisi, İthalden Alınan İstihsal Vergisi, Nakliyat Vergisi, PTT Hizmetleri Vergisi, İlan ve Reklam Hizmetleri Vergisi, İşletme Vergisi, Spor Toto Vergisi ve Şeker İstihlak Vergisi’dir. Günümüzde K.D.V. kaldırılan vergilerin toplamından daha fazla vergi hasılatı sağlamanın yanında Türk Vergi Sistemi’nin de en önemli vergisi konumuna gelmiştir²¹⁰.

Ülkemizde K.D.V.’ye geçilmesinin en önemli nedenlerinden biri de vergi yapısının bütünsellikten uzak, gittikçe verimsizleşen bir yapısının olmasıdır. Ayrıca eski yapı ihracatın ve yatırımın teşvikinde yetersiz kaldığı için bu sistematığın terk edilmesi zorunluluk haline dönüşmüştür²¹¹. K.D.V. ile ilgili olarak; ekonomik, sosyal ve mali amaçlar çerçevesinde sık sık yasal düzenlemelere gidilse de, 3065 sayılı kanun ile kurulmuş olan sistem esas olarak geçerliliğini devam ettirmektedir²¹².

D-KATMA DEĞER VERGİSİ HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

K.D.V. genellikle iki şekilde hesaplanmaktadır. Birincisi verginin doğrudan katma değer üzerinden hesaplanmasıdır. Burada katma değer faktör ödemeleri toplanarak (toplama yöntemi) ya da satışlardan alımlar düşülerek (çıkarma yöntemi) hesaplanır. İkinci yöntem ise, verginin mahsup edilmesidir. Bu işlem sonucunda artı kalan miktar ise, o aşamada ödenecek katma değer vergisini ifade etmektedir²¹³.

1- Katma Değer Yöntemi

Bu yöntemde, mükelleften tahsil edilecek ve vergi dairesine ödenecek vergi tutarı, K.D.V. oranının malın el değiştirdiği her aşamada gerçekleşen katma değere

²⁰⁹ MUTER, ÇELEBİ, SAKINÇ, **a.g.e.**, s. 265-266.

²¹⁰ EDİZDOĞAN, ÇELİKKAYA, **a.g.e.**, s. 201.

²¹¹ Nuri DEĞER (a), “Katma Değer Vergisi 20 Yaşında-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:143, Kasım, 2004, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=4928>>, (Erişim Tarihi:27.02.2015).

²¹² Abdurrahman AKDOĞAN (b), **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Üçüncü Baskı, Gazi Kitabevi, 2001, s. 410.

²¹³ EDİZDOĞAN, ÇELİKKAYA, **a.g.e.**, s. 213.

uygulanması suretiyle saptanmaktadır²¹⁴. Yaygın olan hesaplama usulü ise “vergi mahsubu” yöntemidir. Şimdi bu yöntemleri açıklayalım.

a- Çıkarma Yöntemi

Çıkarma yöntemine göre K.D.V.’nin hesaplanması, vergiye tabi malın satışından, alış sırasında yapılan ödemelerin çıkarılmasına dayanmaktadır²¹⁵. Diğer bir tanıma göre bu yöntem, üretimden perakendeye her bir aşamadaki hasıllardan yaptığı tüm alımların maliyetlerinin çıkarılmasıyla bulunacak katma değer rakamı üzerinden vergi alınmasıdır²¹⁶. Çıkarma yöntemi stok değerlemesine ve amortisman ayrılmasına ihtiyaç duymadığından uygulaması kolay bir yöntem olup, daha çok tüketim tipi K.D.V.’ye uygundur²¹⁷. Bu yöntem mikro ekonomik açıdan katma değer hesabında kullanılmaktadır. Avrupa Birliği çıkarma yöntemini benimsemektedir. Bundaki en önemli etken, satış fiyatları içindeki verginin, üretimin herhangi bir aşamasında tespit edilebilmesi ve vergilemenin buna göre yapılabilmesidir²¹⁸.

b- Toplama Yöntemi

Toplama yönteminde ise, verginin matrahını oluşturan katma değer, üretimde kullanılan çeşitli üretim faktörlerinin toplanmasından oluşmaktadır. Buna göre, bir işletmenin belli bir dönemdeki katma değeri, üretimde kullandığı girdilere ödediği ücret, faiz, kira ve kârın toplamından oluşmaktadır²¹⁹. Fakat kısa dönemler içinde, işletmenin kârının tam olarak belirlenememesi ve uygulamasının fazlasıyla karışık olmasından dolayı tercih edilmemektedir²²⁰. Ayrıca toplama yöntemi, makro ekonomik açıdan katma değer hesabında kullanılır²²¹. Ancak bu yöntem, gelir tipi K.D.V. için uygun görülmeyle birlikte uygulanmamaktadır²²². Bu yöntemde, matraha faiz ve kârlar dahil bütün faktörlerden elde edilen gelirler girmektedir. Matrah tıpkı Gelir

²¹⁴ MUTER, ÇELEBİ, SAKINÇ, **a.g.e.**, s. 266.

²¹⁵ PEHLİVAN (a), **a.g.e.**, s. 134.

²¹⁶ Nazan SUSAM, **Kamu Maliyesi Temel Kavram ve Esaslar**, Birinci Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul, Şubat, 2015, s. 318.

²¹⁷ EDİZDOĞAN, ÇELİKKAYA, **a.g.e.**, s. 214.

²¹⁸ ARSLAN (b), **a.g.e.**, s. 416.

²¹⁹ PEHLİVAN (a), **a.g.e.**, s. 137.

²²⁰ AKSOY, **a.g.e.**, s. 361.

²²¹ Ayten ERSOY, **Katma Değer Vergisi ve Muhasebe Uygulamasına İlişkin Öneriler**, Gazi Üniversitesi Yayın No:141, İİBF Yayın No:52, Ankara, 1989, s. 6.

²²² SOYDAN, **a.g.e.**, s. 6.

Vergisi'ndeki gibi amortisman düşüldükten sonra kalan miktarı ifade etmektedir²²³. Ancak bununla beraber, toplama yoluyla bulunan gelire aşınma payı eklenerek bu yöntem gayrisafi hasıla tipi K.D.V.'ye de uygulanmaktadır²²⁴.

2- Vergi Mahsubu Yöntemi

Vergi mahsubu yönteminde katma değere dolaylı yoldan ulaşılmaktadır. Her firma, sattığı malların vergisinden, aldığı malların vergisini düştüğüne göre sonuçta yalnızca katma değer vergisini ödemiş olacaktır. Vergi mahsubu yöntemi, basitliği ve kolaylığı sebebiyle, en yaygın biçimde kullanılan yöntem olmaktadır²²⁵. Bu yöntem "indirim yöntemi" olarak da adlandırılabilir²²⁶. Ayrıca vergi mahsubu yöntemine "faturalar yöntemi" de denilmektedir. Bu yöntemin en önemli faydalarından biri, hem kendi bünyesinde hem de vergi sisteminin tümünde bir otokontrol mekanizması oluşturmasıdır. Ayrıca K.D.V. vesilesiyle mükelleflerin tanzim etmek zorunda oldukları belgeler aynı zamanda G.V. ve K.V.'nin matrahının belirlenmesinde de kullanıldığından, bu vergilerin hasılatlarının da garanti altına alınması ve kayıt dışılığın önlenmesi ya da en azından azaltılması mümkündür²²⁷.

Tablo 1. K.D.V. Hesaplanması

	ALIŞ			SATIŞ			(4-1)	(5-2)
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)		
Safhalar	Vergisiz Fiyat	KDV	KDV'li Fiyat	Vergisiz Fiyat	KDV	KDV'li Fiyat	Katma Değer	Ödenecek KDV
İlk Üretici	-	-	-	2000	200	2200	2000	200
İmalatçı	2000	200	2200	4000	400	4400	2000	200
Toptancı	4000	400	4400	5000	500	5500	1000	100
Perakendeci	5000	500	5500	6000	600	6600	1000	100
							+	+
							6000	600

Kaynak: Sabri TEKİR, *Vergi Teorisine Giriş*, Güçbirliği Yayıncılık, İzmir, 1987, s. 190.

²²³ EDİZDOĞAN, ÇELİKKAYA, *a.g.e.*, s. 214.

²²⁴ Hidayverdi MAHMUDOV, *Katma Değer Vergisi (Türkiye ve Avrupa Birliğinde Uygulanması)*, T.C. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Bölümü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1995, s. 37.

²²⁵ Özhan ULUATAM, *Kamu Maliyesi*, Altıncı Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 1999, s. 402.

²²⁶ SOYDAN, *a.g.e.*, s. 6.

²²⁷ Nihat UZUNOĞLU (a), *Herkes İçin KDV Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Birinci Cilt, İstanbul, Ocak, 2014, s. 9.

Tabloda malın ilk üreticisi tarafından imalatçıya satış fiyatı 2000 TL'dir. İlk üretici, sattığı malın bedeli üzerinden % 10 oranında ($2000 \times \%10 = 200$) vergiyi imalatçıdan tahsil etmektedir. Kendisi alış esnasında K.D.V.'yi ödemiş olduğundan herhangi bir vergi indirimi olmamaktadır. Bundan dolayı, satış üzerinden almış olduğu K.D.V.'yi (200 TL) vergi dairesine yatırmış olacaktır. İmalatçı alış fiyatı 200 TL üzerinden ödediği K.D.V.'yi, satış fiyatı 4000 TL üzerinden 400 TL vergisi üzerinden mahsup edecek ($400-200 = 200$) ve geriye kalan 200 TL'yi vergi dairesine yatıracaktır. Bu durum nihai tüketiciye kadar bu şekilde devam edecektir. Nihai tüketicinin ödediği vergi, yine aldığı malın bedelinin %10'u olacaktır. Tabloda bu son sütunda koyu renkle 600 TL olarak gösterilmiştir²²⁸.

Öte yandan K.D.V. teorisinde ithalat ve ihracatın vergilendirilmesi konusunda iki ayrı prensip vardır. Bunlar çıkış ilkesi yani "orjin" prensibi ile varış ilkesi yani "destinasyon" prensibidir. Orjin (çıkış) prensibine göre mallar çıkış ülkesinde vergilendirilir. Destinasyon prensibinde ise mallar imal ülkesi dikkate alınmaksızın, son satış ülkesinde vergiye tabi olmaktadır. Bugün K.D.V.'yi uygulayan ülkeler pratik zorunluluklar nedeniyle genellikle varış prensibini uygulamaktadır²²⁹. Örneğin, eğer mallar A ülkesinden B ülkesine ithal edildiyse, bu durumda A ülkesi çıkış bazlı K.D.V. kullanıyorsa, K.D.V. rücu ettirir ve B ülkesinde K.D.V. eğer varış prensibine göre çalışıyorsa oluşur. Hizmetlerde ise, pratikte hizmetin nerede sağlandığı ve tüketildiğini kararlaştırmak zor olduğundan pratikte bunu uygulamak zordur²³⁰. Bu iki prensip arasındaki temel farklılık varış prensibi rekabet eden firmaları eşit tutarken, çıkış prensibi farklı yerlerdeki tüketicileri eşit kabul etmektedir. Ayrıca K.D.V.'de varış prensibinin uygulanması uluslararası ticarete tarafsızlığı sağlar²³¹.

E- KATMA DEĞER VERGİSİ TÜRLERİ

K.D.V.'nin uygulama biçimine göre dört türü bulunmaktadır. Bunlar gayrisafi hasıla tipi, gelir tipi, tüketim tipi ve ücret tipi'dir. Uygulanacak K.D.V. tipi belirlenirken

²²⁸ TEKİR, a.g.e., s. 191.

²²⁹ UZUNOĞLU (a), a.g.e., s. 10.

²³⁰ THURONYI (b), a.g.e., p. 171.

²³¹ International Vat/Gst Guidelines, OECD, April, 2014, p. 7, <<http://www.oecd.org/ctp/consumption/international-vat-gst-guidelines.pdf>>, (Erişim Tarihi:26.03.2015).

bu dört yöntemden hangisinin benimseneceği yatırım teşviki sorunuyla yakından ilgilidir²³².

1- Gayrisafi Hasıla Tipi K.D.V.

Verginin toplam matrahı, tüketim malları ile yatırım mallarının toplam değeridir. Başka bir ifadeyle, işletmelerin ödeyecekleri K.D.V.'nin hesaplanmasında, yatırım mallarının alışı sırasında ödenen verginin, satışlar esnasında tahsil edilen vergiden düşürülmesine izin vermemektedir²³³. Bu durumda, her üretim aşamasındaki vergi matrahı; ücret, rant, faiz, kâr, ve amortisman toplamına eşittir. Bu tür bir vergi, bir ekonomideki tüm tüketim ve yatırım malları üzerinden alınan genel bir gider vergisine eşdeğerdir²³⁴. Yatırım mallarının alımı sebebiyle ödenen K.D.V.'nin hiçbir şekilde borçlanılan vergiden indirilmesine izin verilmemektedir²³⁵. Bunlar amortisman tabi iktisadi kıymetlerdir. Yatırım mallarına, işletmede bir yıldan uzun süre kullanılabilen bina, makine ve teçhizat gibi değerler örnek olarak gösterilebilir²³⁶.

Gayrisafi hasıla tipi K.D.V.'de verginin matrahı makro düzeyde teorik olarak $GSH=C+I^*$ olarak yazılabilir²³⁷. Burada, sermaye mallarının amortisman payları toplam değerden çıkarılmamaktadır²³⁸. Milli gelir kapalı bir ekonomide (yani ithalat ve ihracatın olmadığı farz edilirse) harcama bakımından yatırım ve tüketim mallarına yapılan harcamalardan oluşur²³⁹.

2- Gelir Tipi K.D.V.

Gelir tipi K.D.V. yatırım mallarının (üretimde kullanılan makine ve teçhizat gibi), amortismanın (aşınma payının) K.D.V. matrahından düşülebildiği K.D.V. türüdür. Buna göre tüketim mallarının yanısıra yatırım mallarının da vergilendirildiği bir vergi

²³² Mahfi EĞİLMEZ, **Katma Değer Vergisi (Teori-Uygulama)**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No: 19821248, Ankara, 1983, s. 41.

²³³ PEHLİVAN (a), **a.g.e.**, s. 137.

²³⁴ Salih TURHAN, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Altıncı Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s. 160.

²³⁵ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, **a.g.e.**, s. 401.

²³⁶ MGKD Yayınları, **Katma Değer Vergisi**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1985, s. 48.

*C:Tüketim, I:Yatırım'ı ifade etmektedir.

²³⁷ MUTER, ÇELEBİ, SAKINÇ, **a.g.e.**, s. 266.

²³⁸ MAHMUDOV, **a.g.t.**, s. 29.

²³⁹ Numan ÖZSOY, "Teoride ve Uygulamada Katma Değer Vergisi", **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt:27, Sayı:3, 1972, s. 958.

sisteminde, yatırım malları için alış sırasında ödenen verginin, yatırım mallarının amortisman süresi içinde indirimine imkan verilmektedir²⁴⁰.

Gelir tipi K.D.V. sermaye mallarının (diğer firmalardan alınan sabit varlıkların) maliyetinin indirilmesine izin vermediği için gayrisafi hasıla tipi K.D.V.'ye benzemektedir. Fakat ondan farklı olarak sermaye mallarının amortismanlarının satışlardan düşürülmesine izin vermektedir. Böylelikle sermaye mallarının çifte vergilendirilmesini de önlemiş olmaktadır²⁴¹. Çünkü, yatırımlar yararlı oldukları ömürleri boyunca amorti edilirler ve bu amortismanlar o yılın ürün satışlarının geliri hesaplanırken bir maliyet oluşturur²⁴². Verginin matrahı, teorik olarak makro düzeyde $Y=C+I$ -Amortismanlar şeklinde olmaktadır²⁴³.

3- Tüketim Tipi K.D.V.

Her işletmenin yarattığı katma değerden işletmenin satın aldığı yatırım mallarının değerinin satın aldıkları yıl içinde tümüyle indirilmesine izin verilmesiyle birlikte, her yıl sadece katma değer ile safi yatırımlar arasındaki farkın, yani tüketimin vergilendirilmesine “tüketim tipi K.D.V.” denir²⁴⁴. İşletme üzerinde herhangi bir vergi yükü kalmamaktadır. Bu tür K.D.V.'de toplam vergi matrahı, tüketim harcamalarının toplamıdır. Tüketim tipi K.D.V.'nin toplam matrahı, ücret, rant, faiz ve kâr gibi üretim faktörlerinin gelirlerinin toplamından, yatırım mallarının tutarının düşülmesiyle oluşan değerdir²⁴⁵. Tüketim tipi K.D.V.'nin en önemli faydası, yatırım kararlarına teşvik edici bir etkisi olmasıdır²⁴⁶. Avrupa Birliği'nin de benimsediği tüketim tipi K.D.V. yatırımları vergi dışı bırakarak özendirilmektedir²⁴⁷.

²⁴⁰ PEHLİVAN (a), **a.g.e.**, s. 137.

²⁴¹ EDİZDOĞAN, ÇELİKKAYA, **a.g.e.**, s. 209.

²⁴² SUSAM, **a.g.e.**, s. 318.

²⁴³ MUTER, ÇELEBİ, SAKINÇ, **a.g.e.**, s. 266.

²⁴⁴ TURHAN, **a.g.e.**, s. 160.

²⁴⁵ PEHLİVAN (a), **a.g.e.**, s. 138.

²⁴⁶ ERSOY, **a.g.e.**, s. 13.

²⁴⁷ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, **a.g.e.**, s. 402.

Makro düzeyde tüketim tipi K.D.V. GSH-I=C şeklinde gösterilmektedir²⁴⁸. Ülkemizde yatırımlar için, yatırımın yapıldığı yılda, üstlenilen K.D.V.'nin indirilmesine imkan tanındığı için tüketim tipi K.D.V.'nin uygulandığı söylenebilir²⁴⁹.

4- Ücret Tipi K.D.V.

Ücret tipi K.D.V.'de matrahtan amortisman bedelinin dışında sermaye geliri de düşmektedir. K.D.V. tipleri isimlerini, makro ekonomik matrahlardan almaktadır. Ücret tipinde; (sermaye geliri, kâr, faiz, rant, kira) iki faktörlü bir düzende, net milli gelirden sermaye gelirini oluşturan kâr, faiz, rant ve kira çıkartılırsa geriye ücret kalır²⁵⁰. Vergi sorumluları ise, yaptıkları ücret ödemelerini matrah olarak gösterecektir²⁵¹.

Ancak ücret tipi K.D.V.'de, sadece ücret miktarının matrah olmasından dolayı, müteşebbislerin tercihi sermaye yoğun teknoloji olacaktır. Bu durum da ülkede istihdam artışına engel olacaktır²⁵².

F- KATMA DEĞER VERGİSİNİN ÖZELLİKLERİ

K.D.V.'nin başlıca özelliklerini sayacak olursak²⁵³:

➤ K.D.V. tarafsız (nötr) bir vergidir. Her aşamada yaratılan katma değer tutarına paralel olarak geniş bir tabana yayılmaktadır. Ekonomik sektör ve toplumsal kesimler arasında fark gözetmez²⁵⁴.

➤ K.D.V.'de vergi yükü el değiştirme safhalarının sayısından etkilenmez. Bunu sağlayan, sistemin mevcut indirim mekanizmasıdır. Bu mekanizma vergiyi bir maliyet unsuru olmaktan çıkarmaktadır.

²⁴⁸ MUTER, ÇELEBİ, SAKINÇ, **a.g.e.**, s. 266.

²⁴⁹ Fatih SARAÇOĞLU, Haydar EJDER, "Katma Değer Vergisi'nde Varış Ülkesinde veya Menşe Ülkesinde Vergilendirme ve İhracat İstisnası", **Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:17, Sayı:1, 2002, s. 62.

²⁵⁰ MAHMUDOV, **a.g.t.**, s. 35-36.

²⁵¹ ARSLAN (b), **a.g.e.**, s. 419.

²⁵² Hikmet Beyza AYBARS, **Uluslararası Taşımacılıkta KDV İadesi**, T.C. Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Programı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2014, s. 11.

²⁵³ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **a.g.e.**, s. 7-8.

²⁵⁴ Arif ŞİMŞEK, Mustafa GÜNDOĞDU, Erdoğan ÖZ, **Katma Değer Vergisi Uygulaması ve Belge Düzeni**, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları Yayın No:2, İstanbul, 1992, s. 5.

➤ K.D.V. şeffaftır. Bir mal ya da hizmetin bünyesindeki vergi yükü herhangi bir safhada tam olarak bilinebilmektedir. Ancak, K.D.V. her aşamada satış fiyatının belli bir oranıdır. İşte bu özellik, başta ihracat olmak üzere çeşitli istisnaların uygulanmasında kolaylık ve objektiflik katmaktadır.

G-KATMA DEĞER VERGİSİNİN KONUSU

K.D.V.'nin konusu Türkiye'de yapılan işlemlerdir. Bu ifadeden K.D.V.'nin konusunun iki unsuru olduğu anlaşılmaktadır. Bunlardan birincisi, belirli bir işlemin yapılması, diğeri ise bu işlemin Türkiye'de yapılmasıdır²⁵⁵. K.D.V.'nin konusu vergiye tabi olan malların, üreticiden toptancıya, toptancıdan perakendeciye, perakendeciden tüketiciye intikali sırasında meydana gelen katma değerlerdir. K.D.V.'nin konusunu oluşturan işlemler de mal teslimi ve hizmet ifasıdır. Ancak her mal teslimi ve hizmet ifasının vergilendirilmesi de söz konusu değildir²⁵⁶. K.D.V.'nin konusunu oluşturan işlemler K.D.V.K.'nın 1. maddesinde sayılmıştır:

- “Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,
- Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
- Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler;
 - Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,
 - Her türlü şans ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması,
 - Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi,
 - Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar ile 10.02.2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi,
 - Boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları,

²⁵⁵ Doğan ŞENYÜZ, Mehmet YÜCE, Adnan GERÇEK (b), **Türk Vergi Sistemi**, Dokuzuncu Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2013, s. 232.

²⁵⁶ KOLÇAK, **a.g.e.**, s. 222.

- G.V.K.'nın 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,
- Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri,
- Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler”.

Ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği G.V.K. hükümlerine göre; G.V.K.'da açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edilir.

K.D.V. hem Türkiye’de gerçekleşen mal ve hizmet teslimlerine hem de Türkiye’ye yapılan mal ve hizmet ithalatına uygulanmaktadır. İlk durumda mükelleflerden dahilde alınan K.D.V., ikinci durumda ise ithalden vergi alımı söz konusudur. Ayrıca tahsil edilen K.D.V. de genel bütçe vergi gelirleri sınıflandırılmasında ayrı ayrı yer almaktadır. Mal ve hizmetlerden dahilde alınan K.D.V. 213 sayılı V.U.K. esasları dahilinde Maliye Bakanlığı’na bağlı vergi dairelerince tahsil edilmektedir. Mallardan ithalde alınan K.D.V. ise, 4458 sayılı Gümrük ve Ticaret Bakanlığı bünyesinde yer alan Gümrük idarelerince tarh, tahakkuk, tahsil edilmektedir²⁵⁷.

G.V.K.'nın 70. maddesinde yazılı, bina, arsa, motorlu taşıt gibi mal ve hakların satışı ve kiralanması işlemleri de vergi kapsamına girmektedir. Örnek vermek gerekirse; ticari bir işletmeye ait (işletmenin aktifine kayıtlı) bir araç veya işyerinin (özel kişiye veya işletmeye) kiralanması veya gayrimenkullerin ticari-sınai faaliyet çerçevesinde satılması da vergiye tabi olarak karşımıza çıkmaktadır*²⁵⁸.

²⁵⁷ Erdoğan ÖNER (c), **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İkinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Şubat, 2013, s. 454.

*İmzalanan kira sözleşmesinde KDV'nin kiracı tarafından ödeneceğine dair bir hüküm bulunmazsa, KDV'nin, kira bedelinin içinde olduğunun veya kiraya veren tarafından ödenmesi gerektiğinin kabulü gerekir (Yargıtay, 13. Hukuk Dairesi 27.2.2002, 13932/2014).

Bir defaya mahsus olarak yapılmış ticari nitelikli işlemler K.D.V.'nin kapsamına girmemesiyle birlikte, mevsimlik olarak veya kısa dönemli olarak gerçekleştirilen belli bazı ticari faaliyetler de arızı olarak kabul edilmeyebilir. Örneğin, yalnızca bir sezon için plaj işletmek arızı bir işlem olmaz çünkü burada belli bir periyot boyunca devam eden bir ticari faaliyet vardır²⁵⁹.

1- Mal Teslimi ve Teslim Sayılan Haller

K.D.V.'nin temelini oluşturan iki kavram mal teslimi ve hizmet ifası'dır. K.D.V.K'nın 2. maddesine göre, "Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyi veya sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir" hükmü yer almaktadır.

Teslimde ana unsur, teslim konusundaki tasarruf etme bir başka deyişle mülkiyet hakkının devredilmesidir. Bu sebeple, bir malın satılmak için konsinye olarak bırakılması veya korunması amacıyla bırakılması, ödünç olarak verilmesi teslim sayılmamaktadır²⁶⁰.

K.D.V.K.'nın 3. maddesine göre aşağıdaki haller teslim sayılmıştır²⁶¹.

- Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi; vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye ve hediye gibi adlarla verilmesi,
- Vergiye tabi malların, üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş olan mallar için her ne suretle olursa olsun kullanılması veya sarfi,
- Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri.

²⁵⁸ BİLİCİ (c), a.g.e., s. 133

²⁵⁹ TOSUNER, ARIKAN (c), a.g.e., s. 314.

²⁶⁰ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK (b), a.g.e., s. 234.

²⁶¹ PEHLİVAN (b), a.g.e., s. 368.

2- Hizmet ve Hizmet Sayılan Haller

Günümüzde mal üretimi ve ticaretinin yanında, hizmet üretimi ve ticareti de ekonomi göstergelerini önemli bir şekilde etkilemektedir. Gelişmiş ülkelerin gayri safi milli hasılları içinde hizmet sektörünün payı gün geçtikçe artmaktadır. Hizmetler kesimi çok geniş bir ekonomik faaliyet alanını barındırır²⁶². Mallarla birlikte “hizmet” ithalatı da verginin konusuna girmektedir. Malın “somut” olması, mal ithalatının kavranmasını kolaylaştırmaktadır²⁶³. K.D.V.K.’nın 4. maddesine göre, “Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir. Bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her biri ayrı işlem olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirilirler” hükmüne yer verilmiştir.

Diğer bir tanıma göre hizmet; elle tutulamayan ancak fayda sağlamaya yönelik, faydası ölçülebilir ve pazarlanabilir iktisadi faaliyetlerdir²⁶⁴. Hizmet para karşılığında yapılmayıp başka bir hizmet veya mal karşılığında yapıldığında karşılıklı iki işlem vardır. Bu işlemler kapsama dahilse ayrı ayrı K.D.V.’ye tabi tutulması gerekmektedir²⁶⁵. Örneğin, akaryakıt satışı yapan bir kimse seyahat ettiği otobüs işletmesine bilet bedelini mazot veya benzin vererek ödemişse, taşıma hizmeti ile akaryakıt teslimi ayrı ayrı vergilendirilmektedir²⁶⁶. K.D.V.K.’nın 5. maddesinde, “Vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması hizmet sayılır” hükmü bulunmaktadır.

3- Vergiye Tabi İşlemlerin Türkiye’de Yapılması

K.D.V.K.’nın 6. maddesine göre, “malların teslim anında Türkiye’de bulunması ve hizmetin Türkiye’de yapılmasını veya hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını” ifade

²⁶² Murat UĞURLU (a), “KDV Açısından Hizmet Kavramı ve Vergiyi Doğuran Olay-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:89, Mayıs, 2000, s. 121.

²⁶³ KIZILOĞLU, TAŞ, **a.g.e.**, s. 296.

²⁶⁴ UĞURLU (a), **a.g.m.**, s. 122.

²⁶⁵ TOSUNER, ARIKAN (c), **a.g.e.**, s. 320.

²⁶⁶ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, **a.g.e.**, s. 404.

eder. Malı teslim edenin veya teslim alanın hangi ülkenin uyruğunda bulunduğu önemli değildir. Önemli olan malların teslim anında Türkiye’de bulunmasıdır²⁶⁷.

H-KATMA DEĞER VERGİSİNİN MÜKELLEFLERİ

K.D.V. mükellefi, verginin konusuna giren işlemleri yapan gerçek veya tüzel kişilerdir*. K.D.V. işlemi değil kişiyi vergilendirir. Bu yüzden, K.D.V.’ye tabi işlemi yapan herkes mükelleftir²⁶⁸. K.D.V.’nin mükellefleri, K.D.V.K.’nın 1. maddesinde yer alan ve verginin konusu incelenirken belirtilmiş işlemleri yapanlardır²⁶⁹. K.D.V.K.’nın 8. maddesine göre mükellefler:

- Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar,
- İthalatta mal ve hizmet ithal edenler,
- Transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar,
- PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları,
- Her türlü şans ve talih oyunlarını tertip edenler,
- 1’inci maddenin 3’üncü fıkrasının (c) bendine giren hallerde bunları tertipleyenler veya gösterenler,
- G.V.K.’nın 70’inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,
- İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlardır.

Alım satım işlerinde; satıcı şahıs işletmesiye, mükellef de işletmenin sahibidir. Kollektif, komandit, limited ve anonim şirketlerde mükellef şirket tüzel kişiliğidir. Adi ortaklıklarda ise, mükellef ortaklıktır. Üyelerine konut inşa ettiren konut yapı kooperatiflerinde ise mükellef, bina inşaat ruhsatını almış olan kooperatif tüzel kişiliğidir. Serbest meslek hizmetlerinde (avukatlık, doktorluk, mali müşavirlik gibi)

²⁶⁷ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 234.

*2014 yılı sonu itibariyle vergi dairelerine beyanname veren 2. 390. 387 adet faal K.D.V. mükellefi vardır.

²⁶⁸ ÖNER (b), **a.g.e.**, s. 232.

²⁶⁹ AKDOĞAN(b), **a.g.e.**, s. 418.

mükellef bu hizmetleri ifa eden kişilerdir²⁷⁰. Ayrıca K.D.V.K.'nın 8. maddesinin 2 No'lu bendindeki hükme göre; "Vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya Katma Değer Vergisi'ni fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda Katma Değer Vergisi gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. Bu gibi sebeplerle fazla ödenen vergiler, Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği usul ve esaslara göre ilgililere iade edilir". Fazla ödenen vergileri yüklenen kişiler K.D.V. mükellefi ise indirim konusu yaparlar. İndirim hakkına sahip olmayanlar satışı yapan mükellef ile birlikte vergi dairesine başvurarak fazla ödedikleri vergilerin iadesini* isteyebilirler²⁷¹.

K.D.V.'de mükellef denildiğinde, vergi teorisi bakımından iki ayrı kişi kastedilmektedir. Bunlardan ilki, vergiyi tüketiciden satış bedeli ile birlikte tahsil edip vergi dairesine yatıran "kanuni mükellef"tir. İkincisi ise, kanuni mükelleflerin sundukları mal veya hizmetin nihai tüketicisi konumunda olan ve vergileri satış fiyatı ile kanuni mükellefe ödeyen "iktisadi mükellef"lerdir²⁷². K.D.V.'nin kanuni mükellefleri aynı zamanda, bu verginin aracı mükellefidir. K.D.V.'ye tabi mal ya da hizmeti satın alan tüketici ise, bu verginin yüklenicisi olur²⁷³. Yani K.D.V.'de mükellefler, fiyatla beraber karşı taraftan da vergiyi isteme hakkına sahiptir. Böylece mükellef vergiyi nihai yükleniciden** tahsil görevini de üstlenmiş olmaktadır²⁷⁴. Söylenenler mal satımını esas alan ilişki çerçevesinde şema halinde gösterilebilir.

²⁷⁰ ÖNER (b), **a.g.e.**, s. 233.

* 18 Temmuz 1986 Tarihli Resmi Gazete, Sayı:19169, KDV Genel Tebliği (Seri No:23).

²⁷¹ Kazım YILMAZ, **Türk Vergi Hukuku Vergi Sisteminin Esasları Temel Kavram ve Kurumlar**, Değiştirilmiş Altıncı Baskı, Ce-Ka Yayınları, Ankara, Şubat, 2007, s. 245.

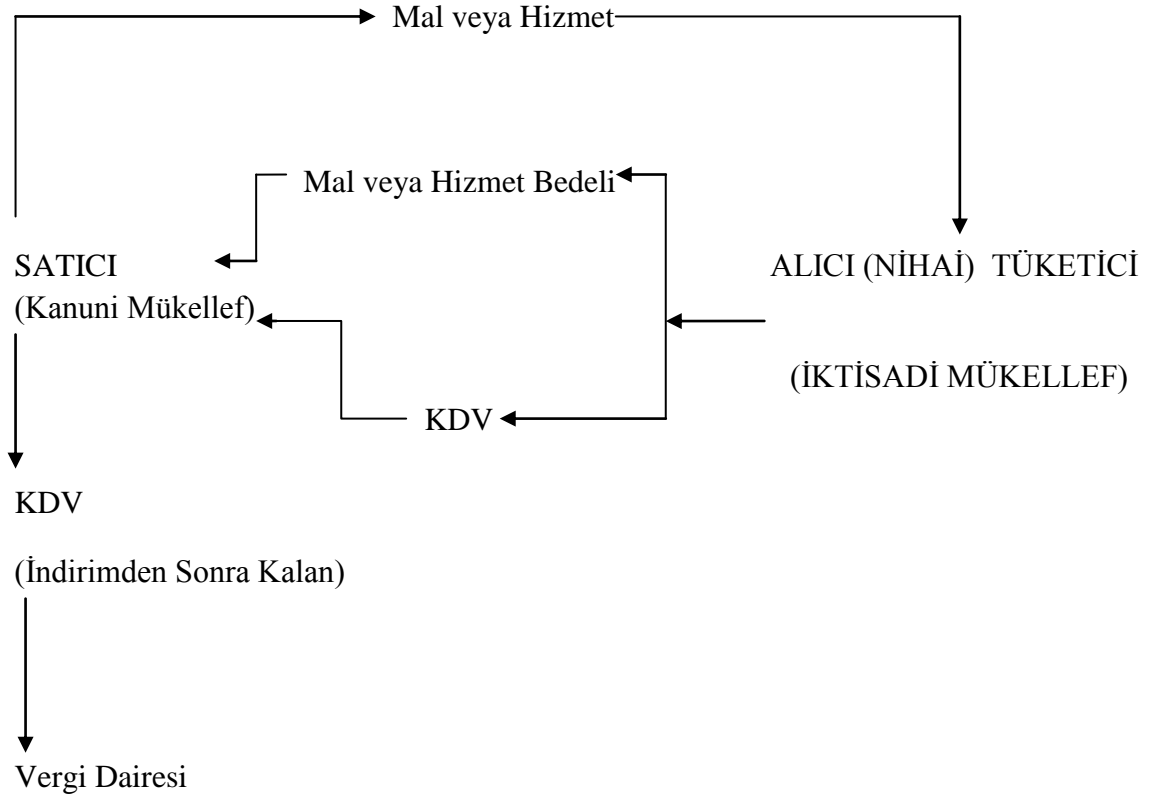
²⁷² ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 235.

²⁷³ PEHLİVAN (b), **a.g.e.**, s. 370.

** Gerçekte, verginin asıl nihai mükellefi mal ve hizmeti satın alan kişidir. Böyle olunca K.D.V.K.'da mükellef deyimini ile ifade edilen kişi ve kurumları daha çok bir "vergi sorumlusu" ya da "aracı mükellef" kabul etmek daha doğru olur.

²⁷⁴ Özhan ULUATAM, Yaşar METHİBAY (b), **Vergi Hukuku**, Değişik Üçüncü Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1999, s. 378.

Şekil 2. K.D.V. Mükellefi



Kaynak: ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, a.g.e. s. 236.

Görüldüğü üzere; K.D.V.'nin kanuni mükellefi, kısaca mal ve hizmet satan kişiler olup, mal ve hizmet satın alan kişiler kanuni mükellef değildir; kanuni mükellefin vergiyi yansıttığı gerçek taşıyıcılarıdır. Böyle bir durumda bir otomobil galerisinde, otomobil satın alan kişi değil, otomobil satan şahıs K.D.V.'nin kanuni mükellefi olmaktadır. Verginin kanuni mükellefi olması sebebiyle de, verginin ödenmesinden ve kanundaki diğer ödevlerin yerine getirilmesinden (beyanname verme v.b.) bizzat ve kendi malvarlığıyla sorumludur²⁷⁵.

I-KATMA DEĞER VERGİSİNİN SORUMLUSU

K.D.V.K.'da sorumluluk madde 9'da düzenlenmiştir. Buna göre:

➤ Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı,

²⁷⁵ Yusuf USTA, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Birinci Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Mayıs, 2013, s. 196.

vergi alacağıının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.

➤ Fiili yada kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan K.D.V., belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranır.

“Belgesiz mal bulundurdukları veya hizmet satın aldıkları tespit edilen mükelleflere, bu mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir. Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, alışlarını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarh edilir. Bu tarihyata vergi ziyai cezası uygulanır”.

“Ancak belgesiz alınan mal ve hizmetleri satanlara, bu satışlarla ilgili olarak, vergi inceleme raporuna dayanılarak Katma Değer Vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin ceza ayrıca alıcılardan aranmaz”.

➤ 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'na göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimine ait Katma Değer Vergisi'nin ödenmesinden lisanslı depo işleticileri sorumludur.

Anlaşılabacağı üzere yukarıda sayılan hallerden ilk ikisi belirli durumları ifade edecek şekilde, üçüncü durum ise Bakanlığın uygun gördüğü takdirdi durumlar olarak ortaya konmuştur²⁷⁶. K.D.V.'nin teorisine ve vergi indirimi ilkesine aykırı olmakla birlikte sorumluluk müessesesi esas itibariyle, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi ve vergi alacağıının daha güvenli olarak tahsil edilebilmesi için vardır²⁷⁷.

Verginin kolay tahsil edilmesini sağlamak için K.D.V.K.'da geniş bir vergi sorumluluğu kurumu yaratılmıştır. Bu kapsamda Maliye Bakanlığı'nca verginin ödenmesi açısından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olacak kişiyi belirleme yetkisi verilmiştir²⁷⁸. Bu kişiler, mükellefin temsilcisi, vekili, onun adına hareket etmeye yetkili diğer kişiler, mal ve hizmet alım satımına taraf olanlar ile zımnen de olsa

²⁷⁶ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 257.

²⁷⁷ ÖNER (b), **a.g.e.**, s. 240.

²⁷⁸ ULUATAM, METHİBAY (b), **a.g.e.**, s. 378.

bu işlemlerle ilişkisi bulunanlardır²⁷⁹. Basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından yapılan teslim ve hizmetler K.D.V.'nin dışında tutulduğundan, bu mükelleflerin sorumluluk kapsamına giren teslim ve hizmetlerinde alıcıların sorumluluğu yoktur. K.D.V. mükellefi olmayan basit usulde vergilendirilen mükelleflere yapılan teslim ve hizmetlere ait K.D.V. ise, malı teslim eden veya hizmeti yapan mükellefler tarafından genel hükümler çerçevesinde beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir²⁸⁰.

Daha sonra ayrıntılı olarak incelenmeye çalışılacak olan K.D.V.'de sorumluluğu, vergi güvenliğini sağlamak için, dar mükelleflerden* satın alınan mal ve hizmetlerde işlemin taraflarına, bunun yanında belgesiz mal bulunduran veya hizmetten yararlananlara, son olarak da Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen mal ve hizmet teslimlerinde, ayrıca kendilerine teslimde bulunanlara yüklenmiş vergi ödevidir²⁸¹.

J-KATMA DEĞER VERGİSİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Vergiyi doğuran olay, mükellefle vergi konusu arasındaki ekonomik ve hukuki ilişkinin meydana gelmesi olarak tanımlanmaktadır. K.D.V.'de vergi konusunun farklı şekillerde ortaya konmuş olması, vergiyi doğuran olayın farklı ele alınmasını gerektirmektedir²⁸². Vergiyi doğuran olay, ayrıca vergi borcunu doğuran olay olarak da ifade edilmektedir. Literatürde vergiyi doğuran olay kavramını tam olarak ifade edebilen bir İngilizce karşılığa rastlanmasa da “chargeable event” ve “taxable event” şeklinde sıklıkla kullanıldığı tespit edilmiştir²⁸³.

K.D.V.K.'nın 10. maddesine göre, vergiyi doğuran olay aşağıdaki gibi düzenlenmiştir:

- Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin ifası,

²⁷⁹ USTA, **a.g.e.**, s. 197.

²⁸⁰ Mustafa YAVAŞOĞLU, **Katma Değer Vergisi Uygulaması Açıklamalı-Örnekli**, Birinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Mayıs, 2012, s. 69.

* K.D.V.'de esasen tam veya dar mükellef kavramları kullanılmamaktadır. Fakat, K.D.V.K. madde 9'da yer alan “mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması” ifadesi G.V.K. ve K.V.K. hükümleri dikkate alındığında dar mükellefi işaret etmektedir.

²⁸¹ AYDIN, **a.g.e.**, s. 78.

²⁸² ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 236.

²⁸³ Güneş YILMAZ, **Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay Olarak Teslim**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, s. 5.

- Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,
- Kısım kısım mal teslimi veya hizmet ifası mutad* olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin ifası,
- Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon²⁸⁴ suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi,
- Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyeciyi veya sürücüyü tevdi,
- Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,
- İthalatta, Gümrük Kanunu'na göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili,
- İkametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması,
- 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'na göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi.

Hizmet işlemi gerçekleştirildiğinde işi yaptıran borçlu durumuna gelir ve hizmeti yapan kişi ise alacaklı olur, bu durumda hizmet bedeli üzerinden K.D.V. hesaplanıp, müşteriden tahsil edilmesi gerekir. Hizmeti yapan, işi yaptırandan hizmet bedeli tahsilini yapmamış olsa bile hizmetin ifası ile K.D.V. doğmaktadır ve hizmeti yapan mükellef bu bedel üzerinden hesaplanan K.D.V.'yi beyan ederek ödemek durumundadır²⁸⁵. K.D.V.'de, vergiyi doğuran olayla doğrudan ilgisi bulunmayan ödeme, hizmet ifasının tamamlandığı tarihin tespiti bakımından önem taşır duruma

***Mutad:** Alışılmış, sıra gelen, belirli bir düzende devam eden. <<https://www.vergiraporu.com.tr/vr2>>, (Erişim Tarihi:11.03.2015).

²⁸⁴ **Konsinye Satış:** Bir malın, satılması için satıcıya bırakılması, satması için emaneten bırakılan şeyin satımı, satıcı bu malı satınca mal sahibi ile aralarındaki ücret (komisyon) anlaşmasına göre belirlenen miktarı alı koyar, geri kalanı mal sahibine verir, satılmayan mal geri verilmektedir. Bir yazarın yayımlattığı kitabını satılmak üzere kitabevine bırakması konsinye satışa örnek olarak verilebilir. ARSLAN (b), **a.g.e.**, s. 442.

²⁸⁵ Murat UĞURLU (b), "KDV Açısından Hizmet Kavramı ve Mükelleflerde Vergiyi Doğuran Olay-II", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:90, Haziran, 2000, s. 111.

gelebilmektedir. Hizmet ifası tamamlanmasıyla ilgili değerlemenin, ödeme mükellefiyetinin başladığı tarih itibariyle yapılması durumuyla karşılaşılabilmektedir. Zaten bu tarih, yurt dışı ilişkilerde, varsa G.V. ve K.V. stopajının da yapılması gereken tarihtir²⁸⁶.

K-KATMA DEĞER VERGİSİNDE MATRAH

K.D.V.K. 20. maddeye göre; “Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir. Bedel deyimi, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade eder” hükmüne yer verilmiştir. Bedeli bulunmayan ya da bilinmeyen işlemlerde emsal bedeli veya emsal ücreti matrah olur. Ayrıca bedelin emsal bedele veya ücretlere göre açık bir şekilde düşük olduğu ve mükellef tarafından bu düşüklüğün açıklanamadığı durumda ise matrah yine emsal bedel olmaktadır²⁸⁷. K.D.V.K.’nın 21. maddesine göre ithalatta matrah ise; malın Gümrük Vergisi’ne esas olan değerine ithal esnasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar ile gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan tüm diğer giderler ilave eklenerek elde edilir²⁸⁸.

K.D.V.K.’nın 24. maddesine göre aşağıda yazılı unsurlar da matraha dahil edilmektedir²⁸⁹:

- Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri,
- Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon v.b. gider karşılıkları ile, vergi, resim, harç payı, fon karşılığı gibi unsurlar,
- Vade farkı, fiyat farkı, faiz v.b. gelirler.

²⁸⁶ Yılmaz ÖZBALCI, **4605 Sayılı Kanun Değişiklikleri ile K.D.V.K. Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ocak, 2001, s. 243-244.

²⁸⁷ ULUATAM, METHİBAY (b), **a.g.e.**, s. 383.

²⁸⁸ BİLİCİ (c), **a.g.e.**, s. 135.

²⁸⁹ Mahmut KALENDEROĞLU, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş On Altıncı Baskı, Agon Bilgi Akademisi, Ankara, Mart, 2014, s. 205.

Bu sayılanlara ek olarak, Ö.T.V. de K.D.V.'nin matrahına dahildir*. Buna karşılık, fatura v.b. belgelerde gösterilen iskontolar ile hesaplanan K.D.V. matraha dahil değildir²⁹⁰. Belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin bilet ile tahsil edildiği durumlarda tarife ve bilet bedeli, K.D.V.'ye dahil edilerek tespit edilir ve müşteriye ayrıca intikal ettirilmez. Örneğin, gazete, kitap, akaryakıt, ilaç, gibi fiyatı tarifeye göre tespit edilen mallarda K.D.V. fiyatın içine dahil edilerek tespit edilir²⁹¹. K.D.V.K.'nın 26. maddesine göre, “bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilir. Cari kuru belli olmayan dövizlerin Türk parasına çevrilmesine ilişkin esasları Maliye ve Gümrük Bakanlığı belirler” hükmü yer alır.

II-KATMA DEĞER VERGİSİNDE SORUMLULUĞUN GENEL GÖRÜNÜMÜ

Mükellef verginin asıl borçlusu; sorumlu ise, alacaklı vergi dairesine muhatap olmasıyla, vergi uygulamasında, onun kadar önemli bir kimsedir²⁹². Vergi sorumluluğu müessesesi, verginin tarh, tahakkuk ve tahsilatı için idareye kolaylık sağlamakla birlikte kamu alacağını güvence altına almak için, vergi kanunlarının öngördüğü bir nevi güvenlik müessesesidir²⁹³. Vergi sorumluları, vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan kişilerin vergilemeyle ilgili maddi ve şekli ödevler bakımından vergi dairesine muhatap olanlardır. Bu sebeple sorumluluk bazen sadece şekli ödevlerle ya da maddi ödevlerle ilgili olabileceği gibi her ikisini de kapsıyor olabilir²⁹⁴.

Ancak, K.D.V.'de mükellef ve sorumlu kavramları birbirine yakın anlamlar taşımaktadırlar. K.D.V.'de asıl mükellef, vergiye tabi malı tüketen, hizmetten yararlanan tüketicilerdir. Vergi mükellefinin rolü, K.D.V.'nin tüketicisinden tahsil edilip Hazine'ye yatırılmasına aracılık etmektir. K.D.V. bakımından mükellefin varlığı etkilenmemektedir, yani varlıkta azalma meydana gelmemektedir. Bu özelliği ile

*Örneğin Ö.T.V.'nin de konusuna giren; sigara, alkol, akaryakıt, otomobil gibi malların tesliminde önce Ö.T.V. hesaplanmakta, arkasından Ö.T.V.'li fiyat üzerinden K.D.V. hesabı yapılır.

²⁹⁰ BİLİCİ (c), **a.g.e.**, s. 135.

²⁹¹ ÖNER (b), **a.g.e.**, s. 247.

²⁹² Mehmet Tahir UFUK (a), “Vergi Hukukunda Sorumlulukla İlgili Düzenlemelerin Esasları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:111, Mart, 2002, s. 64.

²⁹³ UZUNOĞLU (a), **a.g.e.**, s. 808.

²⁹⁴ ÇEVİK, **a.g.e.**, s. 36.

mükellef vergilemede aracı rolünü üstlenmektedir²⁹⁵. Ülkemizde K.D.V. uygulamasında; hem ülke ihtiyaç ve şartlarının gerektirdiği çeşitli muafiyet ve istisnaların getirildiği, hem de vergi kaybını önlemeye yönelik tedbirlerin geliştirildiği görülmektedir. Vergi uygulaması içinde önemli bir yeri olan K.D.V. tevkifatının, söz konusu tedbirler içinde ilk uygulamalarından bugüne kadar yaygınlaşarak uygulama alanı genişlemiştir²⁹⁶.

A-VERGİ SORUMLULUĞU İLE VERGİ TEVKİFATI ARASINDAKİ İLİŞKİ

Vergiler normal olarak, mükellefin kendisi tarafından vergi dairesine ödenmesiyle tahsil edilmektedir. Bununla birlikte bir diğer yol, kaynakta kesinti yoluyla verginin ödenmesidir. Vergi tevkifatı, gelir ya da mal bedeli mükellefin eline geçmeden yapıldığından vergi dairesi daha az harcama ile daha kolay ve hızlı bir şekilde vergiyi tahsil eder. Verginin kaynakta kesilmesine “vergi tevkifatı” ya da “stopaj” denilmektedir²⁹⁷. Vergi tevkifatı, prensipte gelecekte ödenecek vergiye mahsuben peşinen yapılan bir ön vergilemedir, bazı hallerde nihai vergidir. K.D.V.’deki tevkifat ise, ön vergileme prensibiyle işlememektedir. Hem teknik özelliği sebebiyle, hem de vergi güvenliği için uygulanmaktadır. K.D.V. tevkifatının teknik sebeplerle uygulanması temelde vergiye tabi işlemin mükellefinin yurt dışında olmasından ve bazı işlemlerin vergi kapsamına alınmak istenmesinden kaynaklanır²⁹⁸. Örneğin, bir yazarın kitabının telif hakkını yayınevi Y’ye satması durumunda, kitapçıdan K.D.V.’yi de tahsil ederek vergi dairesine götürüp yatırması gerekir. Fakat yazarın fatura (makbuz) düzenleme sorumluluğu olmaması, bu K.D.V.’yi ödeme görevini yayınevine bırakmasına yol açar. Yayınevi Y, yazara sadece telif bedelini ödeyecek, bu bedel üzerinden hesaplayacağı K.D.V.’yi ise kendisi vergi dairesine götürüp yatıracaktır. Konu, uygulamada “K.D.V. tevkifatı” olarak adlandırılır²⁹⁹.

²⁹⁵ Şükrü KIZILOT, **Açıklamalı ve İctihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş Beşinci Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010, s. 482.

²⁹⁶ Ceyhan İNALTONG, **Katma Değer Vergisi’nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, Ekim, 2013, s. 4.

²⁹⁷ ÖNER (a), **a.g.e.**, s. 61.

²⁹⁸ İNALTONG, **a.g.e.**, s. 24.

²⁹⁹ BİLİCİ (c), **a.g.e.**, s. 136.

Dünya genelinde vergi tevkifatı, ülkelerin kendi vergi düzenlemeleri kapsamında yaygın ve yerleşmiş bir uygulama olarak karşımıza çıkar. Örneğin, ülkemizde işverenlerin işçilere yaptıkları ücret ödemeleri esnasındaki kesinti, menkul sermaye iratlarından biri olan banka faizlerinden yapılan kesinti en yaygın olarak karşılaştığımız uygulamalardır. Tüm bu ve bunun benzeri gelirlerde, gelir henüz sahibinin eline geçmeden önce ödeyen tarafından vergisi kesilmekte ve vergi dairesine yatırılmaktadır. Bu düzende vergi sorumlusu tevkifatı gerçekleştirendir³⁰⁰. K.D.V.'de kesinti yapma sorumluluğu verilenler, sorumlu sıfatıyla beyan edip ödemeleri gereken vergileri beyan etmedikleri veya eksik beyan ettikleri durumda, vergi aslı ile vergi ziyayı cezası adlarına ikmalen veya re'sen tarh edilir, ayrıca normal vade tarihinden tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar geçen süre içinde gecikme faizi uygulamaya konmaktadır³⁰¹.

B- VERGİ SORUMLUSU TUTULABİLECEK KİMSELER

Vergi sorumlusu olarak yapacağı ödemelerden K.D.V. tevkifatı yapma ödevi, K.D.V.'ye tabi işlemlere taraf olanlara yüklenmiştir. Vergiye tabi "işlemlere taraf olan kişiler", kendisine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişi ve kurumlardır³⁰². Vergi sorumlusu tutulabilecek kimseleri işlemlere taraf olanlar ve üçüncü kişiler olarak ikiye ayırıp inceleyeceğiz.

1- İşlemlere Taraf Olanlar

1 Seri No'lu* K.D.V. Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere, işlemlere taraf olanlar aşağıda gösterilmiş olup, bunlar vergi sorumlusu sayılacaktır. Bu kişiler verginin tam olarak ödenmesinden ve bununla ilgili ödevleri yerine getirmekten sorumlu tutulmuştur³⁰³.

- Mükellefin temsilcisi,
- Mükellefin vekili,
- Mükellef adına hareket etmeye yetkili herhangi bir kimse,
- Kendisine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişi.

³⁰⁰ İNALTONG, **a.g.e.**, s. 29.

³⁰¹ ÖNER (c), **a.g.e.**, s. 457.

³⁰² ÖNER (c), **a.g.e.**, s. 456.

* 30 Kasım 1984 Tarihli Resmi Gazete, Sayı:18591, KDV Genel Tebliği (Seri No:1).

³⁰³ MGKD Yayınları, **a.g.e.**, s. 228.

Mükellef temsilcisi, B.K.'nın 32 ve devamı maddelerindeki esaslara göre, mükellef tarafından kendi adına ve hesabına hukuki muamele yapmaya yetkili kılınan kimsedir³⁰⁴. Mükellefin vekili ise, B.K.'nın 386 ve devamı maddelerinde belirtilen “vekalet akdi” içinde değerlendirilmiştir. Buna göre; “Vekalet bir akittir ki, onunla vekil mukavele dairesinde kendisine tahmil olunan (yüklenen) işin idaresini veya tekabül eylediği (kabul ettiği) hizmetin ifasını iltizam eyler (kendisine gerekli sayar)”³⁰⁵. Bu kişiler vergi sorumlusu olarak, verginin tam ve kusursuz olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer görevleri de yerine getirmekten mükellef gibi sorumlu tutulurlar³⁰⁶.

2- Üçüncü Kişiler

K.D.V.K.'nın 9. maddesinin 4008 sayılı kanunla değişikliğe uğramadan önceki şekline göre, Maliye Bakanlığı, mükellefin Türkiye içinde ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde vergi alacağını emniyet altına almak amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanların yanında diğer ilgili bir şahsı vergi sorumlusu olarak belirleyebilmekteydi. Fakat, maddede 4008 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, değişiklikten önceki “diğer ilgili bir şahsı” hükmü çıkarılmıştır. Bu haliyle, Maliye Bakanlığı'nın vergi sorumlusu olarak belirleyebileceği kişiler, işleme taraf olanlar ile sınırlandırılmıştır³⁰⁷.

C- MALİYE BAKANLIĞI'NIN VERGİ SORUMLULUĞUNA ETKİSİ

K.D.V.K.'nın 9. maddesinde, gerekli görülen hallerde, Maliye Bakanlığı'nın vergi alacağını emniyet altına alması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutulabileceği düzenlenmiştir³⁰⁸. Kanunda verilen yetkiye göre, Maliye Bakanlığı konuyla ilgili olarak çeşitli düzenlemeler yapmış ve sorumluluk uygulamaları getirmiştir. Maliye Bakanlığı sorumlulukla ilgili ilk düzenlemesini 15 Seri No'lu* K.D.V. Genel Tebliği ile yapmış ve Türkiye'de

³⁰⁴ KIZILOT, **a.g.e.**, s. 484.

³⁰⁵ MGKD Yayınları, **a.g.e.**, s. 229.

³⁰⁶ Süleyman ÖNEL, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumluluğu”, <http://www.teias.gov.tr/ebulten/hukuk/t%C3%BCrk_vergi_hukukunda_vergi_sorumlulu%C4%B0_hukukunda_vergi_sorumlulu%C4%B0_sorum.htm>, (Erişim Tarihi:13.02.2015).

³⁰⁷ KIZILOT, **a.g.e.**, s. 485.

³⁰⁸ ÖZBALCI, **a.g.e.**, s. 245.

*21 Temmuz 1985 Tarihli Resmi Gazete, Sayı:18818, KDV Genel Tebliği (Seri No:15).

ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan firmalardan alınan hizmetlerin vergisinin, bu hizmetlerden faydalananlar tarafından sorumlu sıfatıyla ödenmesi gerektiğini belirtmiştir. Ayrıca daha sonrada 19 Seri No'lu* K.D.V. Genel Tebliği ile G.V.K.'nın 18. maddesi kapsamına giren teslim ve hizmetleri aynı kanunun 94. maddesinde adı geçen kişi ve kuruluşlara** yapanların K.D.V.'sinin bu kişi veya kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerektiği konusunda düzenleme yapılmıştır³⁰⁹.

Maliye Bakanlığı'nın verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisini kullandığı konulara örnek verecek olursak; reklam verme işlerinde reklam verenler, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde elde edilen telif kazançlarında telif bedelini ödeyenler, K.D.V. mükellefiyeti bulunmayanlara ait mal ve hakları kiralyanlar, fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde fason işi yaptıranlar, özel güvenlik, temizlik, yemek servisi işi yaptıranlar, istisnadan vazgeçen mükelleflerce yapılan plastik, kağıt, cam hurda ve atık teslimlerinde, alıcılar ile büyük ve küçükbaş hayvan eti teslimlerinde alıcılara, işlem için hesaplanan K.D.V.'nin tamamını veya bir kısmını vergi sorumlusu sıfatıyla kesip vergi dairesine yatırma ödevi vermiştir³¹⁰.

Vergilendirme işlemlerinde usule ilişkin düzenleme yapma yetkisinin Maliye Bakanlığı'na verilmesi, vergilendirme işlemlerindeki ayrıntılı süreçlerin kanun ile düzenlenmesindeki zorluğun, mevcut ekonomik ve idari koşullara hızlı uyumunun sağlanması bakımından önem arz etmektedir. Fakat, Maliye Bakanlığı'nın "esasları belirlemeye" yetkili kılınıp vergilendirme işlemlerinin özüne müdahale edebilmesi, hem anayasal vergilendirme ilkeleri bakımından hem de mükellef hukuku bakımından kabulü zordur³¹¹.

*21 Mart 1986 Tarihli Resmi Gazete, Sayı:19054, KDV Genel Tebliği (Seri No:19).

**G.V.K.'nın 94/1. maddesine göre: "Kamu idareleri ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler ilgili bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar".

³⁰⁹ UZUNOĞLU (a), **a.g.e.**, s. 813.

³¹⁰ ÖNER (c), **a.g.e.**, s. 457.

³¹¹ AYDIN, **a.g.e.**, s. 101.

D-KATMA DEĞER VERGİSİNDE MÜTESELSİL SORUMLULUK

Müteselsil sorumluluk, borçlulardan her birinin alacaklıya karşı borcun tamamından sorumlu olmaları şeklinde tanımlanmaktadır³¹². Müteselsil sorumluluk vergi sistemimize; tüketim üzerinden alınan vergilerin tek aşamada alınmasından vazgeçilip her işlem ve muamele aşamasında yaratılan katma değerle sınırlı olarak vergilenmesi esasını benimseyen 3065 sayılı K.D.V.K.'nın yürürlüğe girme tarihine paralel olarak, 213 sayılı V.U.K.'un 11. maddesine 3239 sayılı kanunun 2. maddesi ile eklenen 3. fıkrayla 01.01.1986 tarihinde girmiştir³¹³.

Vergiyi kesmiş veya tahsil etmiş olmasına rağmen vergi dairesine yatırmayanları zorlamak ve bu görevlerini yerine getirmelerini sağlayabilmek amacıyla, alım satıma taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar müteselsilen sorumlu tutularak böylelikle gerçek yükümlünün bu görevi yapması sağlanacaktır. Kanun koyucu verginin tahsilini güvence altına alabilmek için vergiyi doğuran olayla doğrudan ya da dolaylı olarak, açık veya zımni ilişkisi olan kimseleri, verginin ödenmesini sağlamak amacıyla müteselsilen sorumlu tutulması gerektiğini yararlı görmüştür³¹⁴. V.U.K.'un 11. maddesine göre, “mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar” hükmü bulunmaktadır.

Maliye Bakanlığı konuya ilişkin kendisine verilen yetkiyi kullanarak müteselsilen sorumluluğun şartlarını, sınırlarını ve konuya ilişkin usul ve esasları K.D.V. Genel Uygulama Tebliğinde* (G.U.T.)’da toplamıştır. Böylece diğer tebliğler

³¹² Sakıp ŞEKER, “Dünden Bugüne Vergi Hukukumuzda Müteselsil Sorumluluk”, <<http://www.kanitymm.com.tr/makale/200107%20VERGI%20SORUNLARI%20%20DUNDEN%20BUGUNE%20VERGI%20HUKUKUMUZDA%20MUTESELSIL%20SORUMLULUK.pdf>>, (Erişim Tarihi:15.02.2015).

³¹³ Muhammet ALTINTAŞ, “Vergi Güvenlik Müessesesi Olma Vasfı Yok Edilen Müteselsil Sorumluluk”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:155, Ağustos, 2001, s. 116-117.

³¹⁴ Yafes PEHLİVAN, “Katma Değer Vergisi’nde Müteselsil Sorumluluk Uygulaması”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:25, Ağustos, 2005, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=5749&arananKey=m%C3%BCteselsil%20sorumlu>>, (Erişim Tarihi:21.02.2015).

*26 Nisan 2014 Tarihli Resmi Gazete, Sayı:28983, KDV Genel Uygulama Tebliği.

yürürlükten kaldırılarak müteselsil sorumlulukla ilgili düzenlemeler de K.D.V. G.U.T.'ta yer almıştır. Bu bağlamda mal teslimlerinde alım satıma taraf olanlar, hizmet ifalarında hizmetten yararlananlar bu safhadaki işlem bedeli üzerinden hesaplanan K.D.V. ile müteselsilen sorumlu olurlar³¹⁵.

Alıcı ve satıcı arasında muvazaaya dayanan bir işlem yapıldığının veya menfaat sağlayan doğrudan bir ilişkinin veya hisimlik, sermayesine katılma, organizasyon veya yönetimi içinde yer alma şeklinde dolaylı bir ilişkisinin bulunduğu vergi incelemesine yetkili organlar tarafından düzenlenmiş raporla tespiti durumunda müteselsil sorumluluk ortadan kalkmaz³¹⁶. Danıştay'a göre müteselsil sorumluluk, "subjektif sorumluluk" olarak ifade edilmektedir. Yani müteselsil sorumlu olacak durumdaki kişilerin aralarında vergi ziyaa (kayba) uğratma konusunda irade birliği yoksa, sorumlulukta yoktur³¹⁷. Ayrıca Danıştay, kendisine gelen ihtilaflara ilişkin verdiği kararlarda, K.D.V. bakımından müteselsil sorumluluk müessesenin uygulanması için işlemlere taraf olanlar ile K.D.V. mükellefleri arasında vergi kaçırmaya yönelik bir işbirliğinin ihtilafsız bir şekilde tespitinin gerekli olduğu kararına varmıştır. Gerçek mal ve hizmet alımına dayanmayan belgelere (naylon fatura) istinaden K.D.V. indirimi veya paravan şirket ilişkisi gibi taraflar arasında vergi kaçırmaya yönelik organizasyonun ve işbirliğinin varlığı ortaya konulmadan mal ve hizmet alımında bulunan kişiler, karşı tarafın tahsil edip ödemediği K.D.V. için sorumluluk altına sokulamazlar³¹⁸.

Müteselsil sorumluluk için K.D.V.'nin satıcılar tarafından vergi dairesine yatırılmamış olması gerekip, uygulamada işleme doğrudan taraf olmayanlar dışında belli bir ödememe nedenine bağlanmamıştır. Alım satıma taraf olanlar ve hizmetten yararlananlar doğrudan müteselsil sorumluluk kapsamı içine alınmıştır. Satıcının K.D.V.'yi vergi dairesine yatırmadığının tespiti durumunda, bu satıcının mal tesliminde veya hizmet ifasında bulunduğu mükellefler, işlem bedeli üzerinden hesaplanan vergi

³¹⁵ Dursun Ali TURANLI (a), "Katma Değer Vergisinde Müteselsil Sorumluluk Uygulaması", **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:260, Ağustos, 2014, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=26209&arananKey=m%C3%BCteselsil%20sorumluluk>>, (Erişim Tarihi:15.02.2015).

³¹⁶ UZUNOĞLU (a), **a.g.e.**, s. 943.

³¹⁷ Bekir BAYKARA, "Vergi Sorumluluğu, Vergiden Sorumluluk ve VUK'un 11. Maddesine Göre KDV'den Müteselsil Sorumluluk", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:222, Şubat, 2000, s. 37.

³¹⁸ Sıtkı AKSÖZ, "V.U.K.'da Düzenlenen Müteselsil Sorumluluk Müessesesinin KDV Açısından Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:201, Mayıs, 1998, s. 124.

ile sınırlı olmak üzere, Hazine'ye intikal etmeyen vergiden satıcı ile birlikte müteselsilen sorumlu tutulmaktadır³¹⁹. Müteselsil sorumlulukta satın alınan mal ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan K.D.V., varsa gecikme faizi ve gecikme zammı ile sınırlı durumdadır. Cezalar sorumluluk kapsamı dışında yer alır³²⁰.

E-KATMA DEĞER VERGİSİNDE SORUMLU TARAFINDAN VERİLEN BEYANNAME

K.D.V. yasada aksine hüküm olmadıkça, mükellefin beyanı üzerine tarh olur. K.D.V.K.'nın 40. maddesinin 3. fıkrasında; “Herhangi bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri bulunmayan mükellefler de beyanname vermek mecburiyetindedirler” hükmü bulunmaktadır. Amaç vergilendirme dönemi itibariyle devrolan K.D.V.'nin izlenmesinin sağlanması ve dönemler arası bağlantının kurularak kopukluk yaşanmamasını sağlamaktır. Böyle bir mecburiyet gerçek usulde vergilendirilenler için geçerlidir. Ödenecek vergi yoksa sorumlu sıfatıyla beyanname verenler için böylesi bir mecburiyet yoktur³²¹.

K.D.V. mükellefi olan gerçek kişiler ve kurumlar, K.D.V. beyanmelerini vergi dairesine elektronik ortamda göndermek zorundadırlar³²². K.D.V. mükellefi tarafından beyan edilip ödenmesine rağmen bazı durumlarda vergi sorumlusu tarafından da beyan edilip ödenmek durumunda kalılabilmektedir³²³. K.D.V. kesintisi yapanlar, kestikleri vergiyi sorumlu sıfatıyla ayrı bir beyanname ile beyan etmektedirler. Bu amaçla kullanılan beyanname türü, 2 No'lu K.D.V. beyannamesi olarak adlandırılır. 2 No'lu beyanname, beyanı gereken işlemlerin yapıldığı dönemlerde aylık olarak verilmektedir. Kesilen vergiler ise, beyanname verme süresi içinde ödenmektedir. Kesintinin olmadığı aylarda 2 No'lu beyanname verilmesi zorunlu değildir³²⁴. Bu yönüyle sorumluluk uygulaması, süreksiz bir mükellefiyet konumundadır. Ayrıca K.D.V. sorumluluğunu

³¹⁹ Mehmet Emin AKYOL, “Katma Değer Vergisinde Müteselsil Sorumluluk Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:187, Temmuz, 2008, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=8941&arananKey=m%C3%BCteselsil%20sorumlu>>, (Erişim Tarihi:16.02.2015).

³²⁰ İNALTONG, **a.g.e.**, s. 65.

³²¹ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 287.

³²² ÖNER (b), **a.g.e.**, s. 259.

³²³ Habib YILDIZ, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Birinci Baskı, Net Kırtasiye Matbaa, Eylül, 2009, s. 410.

³²⁴ PEHLİVAN (b), **a.g.e.**, s. 373.

gerektiren işlemlerin K.D.V.'den istisna olduğu durumlarda, sorumlu sıfatıyla vergi beyan edilmesi ve bundan dolayı 2 No'lu beyannamenin verilmesi söz konusu değildir³²⁵. Hem mükellefler hem de vergi kesintisi yapmakla yükümlü vergi sorumluları, vergilendirme dönemini takip eden ayın 24. günü akşamına kadar beyanname veririler ve aynı ayın 26. günü akşamına kadar beyanda belirtilen vergiyi öderler. İthalde alınan K.D.V. ise, gümrük makbuzunda ayrıca gösterilir ve Gümrük Vergisi ile aynı zamanda ve birlikte ödenmektedir³²⁶. Vergi sorumluluğunun bulunduğu durumlarda K.D.V.'nin beyanı ve ödenmesi mükelleflerce değil, vergi sorumlusu tarafından aynı sürelerde yapılır³²⁷.

F-KATMA DEĞER VERGİSİNDE VERGİ SORUMLUSUNUN VERGİLENDİRME DÖNEMİ

K.D.V.K.'nın 39. maddesinin 1. fıkrasına göre: “K.D.V.'de vergilendirme dönemi, faaliyet gösterilen takvim yılının üçer aylık dönemleridir. Ancak, Maliye ve Gümrük Bakanlığı mükelleflerin yıllık gayri safi hasılatlarına göre üç aylık vergilendirme dönemi yerine birer aylık vergilendirme dönemi tespit etmeye yetkilidir” hükmü yer almaktadır. Maliye Bakanlığı bu yetkiye dayanarak 1985'ten itibaren vergilendirme dönemini bir ay olarak belirlemiş bulunmaktadır³²⁸. Sorumlu sıfatıyla vergileme de aylık dönemlerle yapılmaktadır. Vergi sorumlularınca verilecek 2 No'lu beyanname vergi ödenmesini gerektiren işlemin bulunması şartına bağlıdır. Normal vergilendirilenler tarafından verilecek 1 No'lu beyannamenin* ise, vergiye tabi işlem olsun ya da olmasın her ay verilmesi gerekmektedir. Sorumluya ait olan 2 No'lu beyannamenin verilmesi ise, işlemin yapılmış olmasına bağlıdır. Birden fazla işlemin mevcut olduğu durumlarda sorumlu vergi ödeyecek olduğu zaman, her işlem için ayrı ayrı beyanname vermesi gerektiği şeklinde Genel Tebliğ bulunmasıyla beraber artık geçerliliği yoktur ve bütün işlemler aynı beyanname ile verilecektir³²⁹.

³²⁵ KIZILOĞLU, a.g.e., s. 485-486.

³²⁶ ÇEVİK, a.g.e., s. 250.

³²⁷ ÖNER (b), a.g.e., s. 258.

³²⁸ ÇEVİK, a.g.e., s. 250.

*Gerçek usulde vergilendirilen mükellefler 1 No'lu, vergi sorumluları ise 2 No'lu K.D.V. beyannameyi ile yükümlülüklerini yerine getireceklerdir. (24 Şubat 1999 Tarihli Resmi Gazete, Sayı:23621, K.D.V. Genel Tebliği Seri No:72).

³²⁹ ÖZBALCI, a.g.e., s. 252.

K.D.V. beyannamesi posta ile gönderilmişse, vergi dairesine geldiği tarihi izleyen 7 gün içinde tarh edilmektedir. K.D.V. beyanının gümrük giriş beyannamesi ya da özel beyanname ile yapılması gerekiyorsa, bu beyannameler vergi mükellefiyetinin başladığı anda ilgili gümrük idaresine verilir³³⁰.

G-KATMA DEĞER VERGİSİ MÜKELLEFİ OLMAYANLARIN KATMA DEĞER VERGİSİ SORUMLULUKLARI

Büyük bir değişimle beraber teknolojik gelişmeler, insanlara çok çeşitli yenilikler ve fırsatlar sunmaya başladı. E-ticaret uygulamalarının gelişmesiyle birlikte ve uluslararası ticarete coğrafi sınırların ortadan kalkmasıyla, elektronik ortamda pek çok mal ve hizmetin satışı, dağıtımını ve tanıtımını kolaylaştırmıştır. Ancak elektronik ortamda yapılan faaliyetlerde ürünlerin takibini yapmak oldukça güçtür³³¹. İnternet aracılığıyla yapılan alışveriş toplumun büyük bir kesimini ilgilendirmektedir ve bu alandaki çalışmaların sürmesine rağmen, hukuk sistemimizin bu gelişmelere paralel olarak tatmin edici düzeyde geliştiğini söylemek zordur. Her ne kadar, konu uluslararası gibi gözükse de milli kanunlarda yapılacak değişiklikler de sorunun çözülmesine yardım edecektir³³². Konuya K.D.V. açısından baktığımızda, K.D.V.'de varış ilkesi esas alındığından mal ve hizmetler tüketildikleri yerde K.D.V.'ye tabidir. Ülkeler ihraç ettikleri mal ve hizmetlere K.D.V. istisnası uygularken, ithal ettikleri ürünlerden K.D.V. tahsil eder. Fakat, dijital ürünlerde yabancı ülkeden ekonomik değeri olan bir ürünün Türkiye'ye gönderilmesi durumunda, bu ürünün vergi idaresi tarafından vergilendirilmesi oldukça zordur. Ayrıca K.D.V.'nin tarh ve tahsilinin teminini gerçekleştirebilmek için düzenlemelerin yapılması gerekmektedir³³³.

Dijital ürünlerde yabancı bir ülkeden ekonomik değeri olan bir dijital ürünün Türkiye'ye gönderilmesi durumunda, bu ürünün vergi otoritelerince belirlenip vergilendirilmesi güçtür. Dijital ürünün bir kurum tarafından alınmasında ise, yani

³³⁰ ULUATAM, METHİBAY (b), **a.g.e.**, s. 385.

³³¹ İbrahim ORGAN, Fatih ÇAVDAR, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar", **İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi**, Cilt:3, Sayı:1, 2012, s. 64.

³³² Kamil GÜNGÖR, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Vergi Uyumlaştırılması", **Mevzuat Dergisi**, Yıl:4, Sayı:40, Nisan, 2001, <<http://www.mevzuatdergisi.com/2001/04a/02.htm>>, (Erişim Tarihi: 22.02.2015).

³³³ Yunus CERAN, Recep ÇİÇEK, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Türk Vergi Sisteminde K.D.V. Açısından Bir Değerlendirme", **Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt:14, Sayı:1, 2007, s. 301-302.

K.D.V. mükellefinin hizmetin ithalatçısı olması durumunda, vergi sorumlusu durumundaki kurum tarafından K.D.V.'nin beyan edilip ödenmesi gereklidir. Nihai tüketici durumunda ise, vergi idaresinin bu işlemi tespit etmesi çok daha güçtür³³⁴. İnternet aracılığıyla indirilen programların hacimlerinin her yıl katlanarak çoğalması nedeniyle Maliye Bakanlığı'nın bu konuya odaklanması ve vergi kesintisini yapmak amacıyla ya sadece K.D.V. açısından mükellefiyet kaydını yapması ya da geliştireceği farklı bir araç üzerinden K.D.V.'yi tahsil etmesi gereklidir. Burada esas, Türkiye'de faydalanılan her türlü hizmetin K.D.V.'nin konusuna girmesi ancak söz konusu hizmetin ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlardan temin edilmesi durumunda ise, K.D.V.'nin ödenmesinden sorumlu olan tarafın, Türkiye'de hizmetten faydalanan muhatap olması ve bu muhatapın K.D.V.'nin ödenmesi için mükellefiyetinin bulunmasının zorunlu olmamasıdır³³⁵.

³³⁴ Serkan ÖZDEMİR, "Elektronik Ticarete K.D.V. Uygulaması", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:310, Temmuz, 2014, s. 58.

³³⁵ Cansu Uslu YAĞCI, "K.D.V. Mükellefi Olmayanların K.D.V. Sorumlulukları Mercek Altında", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:241, Ocak, 2013, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=15941>>, (Erişim Tarihi:22.02.2015).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİNDE SORUMLULUK

Türk Vergi Sistemi'nde prensip olarak beyan esası geçerlidir. Fakat bazı işlemlerin ya da mükelleflerin tam kontrol edilememesi, vergi tahsilatının vergi güvenlik müesseseleri aracılığıyla emniyet altına alınmaya çalışılması sonucunu doğurmaktadır. Bunun sonucunda en etkin vergi güvenlik sistemi olan tevkifat uygulamasına, vergi sistemimizde birçok vergi türünde başvurulmuştur³³⁶. Esas itibariyle bir tüketim vergisi olan K.D.V.'de de vergi sorumluluğu söz konusudur³³⁷.

K.D.V.'nin vergi güvenliği açısından tamamlayıcı özelliği olan vergi sorumluluğu uygulaması, K.D.V.'nin ilk uygulanmaya başlanmasından beri K.D.V.K.'da yer almaktadır. Çalışmamızda, vergi sorumluluğu uygulamasını ifade etmek için vergi tevkifatı kavramı kullanılacaktır. Burada, kendilerine K.D.V. tevkifatı yapma sorumluluğu yüklenenler ve Maliye Bakanlığı'nın düzenlemeleri çerçevesinde K.D.V. tevkifatı yapması gerekenler yer alır³³⁸. Ülkemizde tevkifat uygulaması K.D.V.'nin yürürlüğe girdiği 1985'ten beri zaman içerisinde kapsamını genişleterek devam etmiştir. Tevkifat uygulamasının, teorik çerçevede vergi kayıp ve kaçakçılığını önlemede etkili olacağı düşünülmüştür. Gerçekten de tevkifat uygulaması kapsamında 2 No'lu K.D.V. beyannamesiyle tahsil edilen K.D.V.'nin yaklaşık % 90'ının Hazine'nin kasasında kaldığı düşünüldüğünde, tevkifat uygulamasının başarılı olduğu söylenebilir³³⁹. Vergi uygulamalarının etkin bir şekilde sürdürülebilmesi için ekonomik ve teknolojik gelişmelere paralel olarak yeni düzenlemelerle güçlendirilmesi gerekir. Bu nedenle yaşanan değişimlere ayak uydurabilme ve var olan ihtiyacı karşılayabilme adına vergi idaresi tarafından hazırlanan K.D.V. Genel Uygulama Tebliği, bünyesinde birçok

³³⁶ Mehmet MAÇ, Şenol TURUT, "Katma Değer Vergisi Tevkifatına Tabi Yapım İşlerinin Kapsamı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:347, Temmuz, 2010, s. 16.

³³⁷ Nuri DEĞER (b); "Katma Değer Vergisi'nde Vergi Sorumluluğu Uygulaması", **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:22, Mayıs, 2005, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=5488>>, (Erişim Tarihi: 27.02.2015).

³³⁸ İNALTONG, **a.g.e.**, s. 43.

³³⁹ Ömer ÇAKICI, Abdullah KÜTÜKÇÜ, M. Bahattin AKÇAY, Mustafa ERSAN, **KDV Tevkifatı**, Seçkin Yayıncılık, Temmuz, 2012, s. 30.

değişiklik ve yenilikle birlikte 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe girmiştir³⁴⁰. Bu çerçevede, çalışmamız da sorumluluk, K.D.V. Genel Uygulama Tebliği perspektifiyle açıklanmaya çalışılacaktır.

K.D.V.'de sorumluluk müessesesi tam ve kısmi sorumluluk olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Tam sorumluluk uygulaması, verginin tamamının kesilerek vergi dairesine beyan edilmesidir. Hesaplanan verginin tamamının işleme muhatap olan alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesine “tam sorumluluk (tevkifat)” adı verilir. Hesaplanan verginin Maliye Bakanlığı'nca belirlenen tevkifata tabi kısmının, işleme muhatap olan alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla, tevkifata tabi olmayan kısmı ise teslim veya hizmeti yapan satıcılar tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilerek vergi dairesine ödenmesine “kısmi sorumluluk (tevkifat)” denir. Kısmi tevkifatta K.D.V. sorumluluğu belirli oranlarda mükellef ile alıcı arasında paylaşılmaktadır³⁴¹. K.D.V. tevkifatı, teslim veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan verginin, teslim veya hizmeti yapanlar tarafından değil, bu işlemlere muhatap olanlar tarafından kısmen veya tamamen vergi sorumlusu tarafından beyan edilip ödenmesi işlemidir³⁴².

Tam tevkifat normal şartlarda işlemi yapanların Türkiye'de K.D.V. mükellefiyeti ve bundan dolayı vergi indirim hakkı bulunmaması sebebiyle K.D.V.'nin teorisine de uygun olan ve işlem yapanları da mağdur etmeyen sorumluluk uygulamasıdır. Kısmi tevkifatta ise, alıcının sorumluluğu dışında kalan vergi genel esaslara göre satıcı tarafından beyan edilerek ödenir. Maliye Bakanlığı her ne kadar sorumlu tarafından beyan edilecek kısmı, işlemi yapan satıcının yüklediği vergilerin indirimine imkan tanımaya çalışsa da, uygulama her zaman bu doğrultuda olamayabilir. Tüm bunlara ek olarak son dönemlerde böylesi işlemlerin artması ve genelde indirim mekanizması başta olmak üzere K.D.V. sistemindeki birçok mekanizmaya aykırı bir sonuç doğurmaktadır³⁴³. Ayrıca vergi tevkifatında sistemin can alıcı ve önemli noktası,

³⁴⁰ Fırat DEMİR, “Tam İstisna Kapsamında Yapılan Mal veya Hizmet Teslimlerinden Doğan KDV İade Alacağının Mahsup Edilebileceği Amme Alacakları KDV Genel Uygulama Tebliği İle Gelen Değişiklikler Çerçevesinde”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:398, Ekim, 2014, s. 137.

³⁴¹ ÖNER (b), **a.g.e.**, s. 241.

³⁴² Mehmet Tahir UFUK (b), “Katma Değer Vergisinde Tam Tevkifat Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:242, Şubat, 2013, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=17076>>, (Erişim Tarihi:28.02.2015).

³⁴³ UZUNOĞLU (a), **a.g.e.**, s. 819.

sorumluluk kapsamına dahil olacak işlemlerde vergi tevkifatı oranıdır. Mükellefin bu uygulamada alacaklı duruma gelmemesi gereklidir. Nihai vergilemede vergi tevkifatı oranının düşük tutulması ise, vergi hasılatında kayıp meydana getirecektir. Bu sebeple tevkifat oranının tespiti ciddi araştırmalar gerektirir³⁴⁴. Konuya ilişkin genel bir değerlendirme yapılmış olup, bu aşamadan sonra konu daha ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır.

I- TAM TEVKİFAT UYGULAMASI

“Tam tevkifat kapsamındaki işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan K.D.V.’nin tamamı, mal veya hizmetin alıcıları tarafından tevkifata tabi tutulurlar. Tam tevkifat uygulanacak işlemler, bu bölümde belirtilenlerle sınırlı olup, bunlar dışındaki işlemlerde işleme muhatap olanlar tarafından tam tevkifat uygulaması kapsamında işlem yapılmayacaktır” hükmü yer alır. Tam tevkifat uygulamasında yer alan işlemler dört başlıkta toplanmıştır. Bu işlemler; İkametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlar tarafından yapılan işlemler, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, kiralama işlemleri ve reklam verme işlemleri’dir³⁴⁵.

Tevkifat, sözlük anlamı itibarıyla; “para konusunda kesintiler” anlamına gelmektedir. Devletin en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Vergilerin, mükelleflerden nakit olarak tahsil edildiği düşünüldüğünde, tevkifatın sözlük anlamının vergi kanunlarıyla uyumlu olduğu görülmektedir³⁴⁶. K.D.V.K.’nın 9. maddesi ile Maliye Bakanlığı’na K.D.V. tevkifatı yapılması hususunda önemli yetkiler verilmiştir. Bu yetkilere dayanarak Bakanlık, K.D.V. tevkifatı konusunda zaman zaman genel tebliğler ve sirküler yayınlamaktadır. Maliye Bakanlığı K.D.V. tevkifatları ile ilgili dağınık haldeki konuları, özet ve tek bir genel tebliğde toplamıştır³⁴⁷.

³⁴⁴ Nuri DEĞER (c), **Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu**, Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş Beşinci Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Temmuz, 2014, s. 320.

³⁴⁵ 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete (K.D.V. Genel Uygulama Tebliği I/C-2.1.2).

³⁴⁶ Emre RENDA, Fırat DEMİR, “KDV Genel Uygulama Tebliği’nde Düzenlenen Tevkifat Müessesesi ve Kısmi Tevkifattan Doğan KDV İadesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:313, Ekim, 2014, s. 67.

³⁴⁷ Mustafa ALPASLAN, Eda KAYA, “Bakır, Çinko ve Alüminyum Ürünlerinin Teslimi Konusunda 117 Seri No’lu KDV Tevkifat Genel Tebliği Neler Getiriyor?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:372, Ağustos, 2012, s. 208.

A-İKAMETGAHI, İŞYERİ, KANUNİ VE İŞ MERKEZİ TÜRKİYE'DE BULUNMAYANLARIN İŞLEMLERİNDE SORUMLULUK

K.D.V. v.b. dolaylı vergi uygulayan ülkelerin çoğunluğu, vergileme yetkisi kendilerinde olmakla beraber, verginin mükellefinin ülke dışında olduğu durumlarda, vergi alacağını emniyet altına almak isteyerek, verginin ödenmesinden işleme muhatap alıcıyı sorumlu tutmuştur³⁴⁸. Yurtdışından sağlanan hizmetlerden yurtiçinde faydalanılması Türkiye'de vergilendirmenin kaynağını oluşturur. Böyle bir durumda K.D.V.'nin mükellefi, hizmeti yapan yurtdışındaki firmadır. Fakat, hizmeti sunan yurtdışı firmanın yurtiçi ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi veya iş merkezi bulunmamasından dolayı verginin tamamı, sorumlu sıfatıyla hizmetten yararlanan yurtiçindeki muhatap aracılığıyla ödenir³⁴⁹. Bu anlamda ikametgah önemlidir. Medeni Kanun'un 19. maddesine göre ikametgah; bir kimsenin yerleşmek niyetiyle oturduğu yer olarak ifade edilirken; işyeri ise, V.U.K.'un 156. maddesine göre, "ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer" olarak ifade edilmiştir³⁵⁰. K.D.V. Genel Uygulama Tebliği I/C-2.1.2.1 bölümünde; "K.D.V.'nin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi için hizmetten Türkiye'de faydalanan muhatabın K.D.V. mükellefi olması şart değildir. K.D.V. mükellefiyeti bulunmayanlar da, söz konusu hizmetler nedeniyle K.D.V. tevkifatı yaparak 2 No'lu K.D.V. Beyannamesi ile beyan etmek ve ödemek zorundadır" hükmüne yer verilmiştir.

K.D.V. Genel Uygulama Tebliği I/C-2.1.2.1 bölümünde, yurtdışından temin edilen ve tevkifata tabi tutulması gereken hizmetlere aşağıdaki örnekler verilebilir. Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan firmalar tarafından³⁵¹:

³⁴⁸ ÇAKICI, KÜTÜKÇÜ, AKÇAY, ERSAN, **a.g.e.**, s. 41.

³⁴⁹ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 258.

³⁵⁰ ÇAKICI, KÜTÜKÇÜ, AKÇAY, ERSAN, **a.g.e.**, s. 41.

³⁵¹ DEĞER (c), **a.g.e.**, s. 327.

- Türkiye’de inşa edilecek bir alışveriş merkezi için yurt dışında çizilip Türkiye’ye gönderilen mimari proje hizmeti,
- Türkiye’de faaliyette bulunan enerji santralinin işletilmesine ilişkin olarak yurt dışından verilen danışmanlık hizmeti,
- K.D.V. mükellefiyeti olmayan genel bütçeli bir idareye yurt dışından verilen bilgisayar yazılım hizmeti,
- K.D.V. mükellefiyeti olmayan bir sivil toplum kuruluşuna konuyla ilgili olarak dünyadaki hukuki gelişmeler hakkında yurt dışından bilgi gönderilmesi hizmeti.

Bu bölüm kapsamında yer alan hizmetlerin aynı zamanda kısmi tevkifat uygulaması kapsamında olması halinde, bu bölüme göre işlem tesis edilecektir. Örneğin, Türkiye’ye turist olarak gelen bir kişiden cep telefonu ya da bilgisayar satın alan bir kişi, teorik olarak bu işlem sebebiyle sorumlu sıfatıyla vergi ödemek mecburiyetinde kalabilecektir³⁵². Hizmetin vergi dışı olması ve hizmetin yurt dışında yapılarak hizmetten yurt dışında fayda sağlanması durumunda, mükellef veya sorumlu sıfatıyla K.D.V. beyan edilmeyecektir. Ayrıca teslimin de vergi dışı olması durumunda, mükellef veya sorumlu sıfatıyla vergi beyan edilmez³⁵³.

B- SERBEST MESLEK FAALİYETİ ÇERÇEVESİNDE YAPILAN TESLİM VE HİZMETLERDE SORUMLULUK

Bir işleme ilişkin verginin tamamının alıcı tarafından beyan edilip ödenmesinin öngörüldüğü bir diğer işlem türü ise, G.V.K.’nın 18. maddesinde belirtilen serbest meslek faaliyetleri kapsamında yapılan teslim ve hizmetlerdir. G.V.K.’nın 18. maddesinde belirtilen ve K.D.V.’ye tabi olan işlemlerin K.D.V. tevkifatına tutulması 21.03.1986 tarihinde yayınlanan 19 Seri No’lu K.D.V. Tebliği’nde öngörülmüş ve günümüze kadar uygulanarak gelmiştir³⁵⁴. Bugün ise, K.D.V. Genel Uygulama Tebliği’nin I/C-2.1.2.2. bölümünde; “3065 sayılı K.D.V. Kanununun 1/1 maddesine göre, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabidir. Sözü edilen faaliyetleri mutad ve sürekli olarak yapanlar K.D.V. mükellefi olacak, arızı

³⁵² UZUNOĞLU (a), **a.g.e.**, s. 825.

³⁵³ YAVAŞOĞLU, **a.g.e.**, s. 70.

³⁵⁴ ÇAKICI, KÜTÜKÇÜ, AKÇAY, ERSAN, **a.g.e.**, s. 54.

serbest meslek faaliyetinde bulunanların ise K.D.V. mükellefiyeti tesis edilmeyecektir” hükmü yer alır.

Serbest meslek erbabının bu uygulamadan faydalanabilmesi için³⁵⁵:

➤ Gerçek usulde K.D.V. mükellefiyetlerinin sadece G.V.K.’nın 18. maddesi kapsamına giren işlemlerden ibaret olması,

➤ İşlemlerinin tamamının G.V.K.’nın 94. maddesine göre, Gelir Vergisi stopajına tabi olması gerekmektedir.

Serbest meslek kazancı, sermayeden çok şahsi mesaiye, ilmi ve mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmadan şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması sonucunda elde ettiği kazançtır. K.D.V. bakımından ise, bu kapsamda yapılan faaliyetin sürekliliği aranmaktadır. Sürekli ve mutad olarak yapılan serbest meslek faaliyeti sebebiyle yapılan teslimler için, K.D.V. sorumluluğu doğmaktadır fakat, arızı olarak yapıldığı durumda ise sorumluluk teşkil etmemektedir³⁵⁶. G.V.K.’nın 18. maddesine göre; “Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bandı, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak” faaliyetlerinin, mutad ve sürekli olarak gerçekleştirilmesi, gerçek usulde K.D.V. mükellefiyeti oluşturur. Tüm bunlara ilave olarak, teknolojide yaşanan değişiklikler sonucu ortaya çıkan, bilgisayar yazılımı gibi yeni eserler, istisna kapsamına alınarak bilgisayar programcılığının geliştirilmesi hedeflenmiştir³⁵⁷.

³⁵⁵ DEĞER (c), **a.g.e.**, s. 337.

³⁵⁶ Abdullah BARIŞ, “Gelir ve Katma Değer Vergisi Açısından Telif Hakları ve İhtira Beratlarından Doğan Kazançların Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:318, Mart, 2015, s. 141.

³⁵⁷ Hakan DÜNDAR, “Telif Haklarının Vergisel Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:402, Şubat, 2015, s. 141.

G.V.K.'nın 18. maddesi ile bilimsel, yazınsal, sanatsal ürünler ve bu ürünlerin üretimini ve yaratımını özendirmek; bu alanda yapıt veren bilim adamı, sanatçı, yazar, düşünürü, kolay yetişmeyen ve ortaya koydukları eserlerle toplumlara yön veren kimseleri bir takım mali zorluklardan korumak için bu alana dönük serbest meslek faaliyetleri sonucu sağlanan kazançlara istisna uygulanmaktadır. Bu tür kazançlarda tevkifat nihai vergilemedir. Bu alanda eser veren kimseler için avantaj sağlamaktadır³⁵⁸.

Buna göre, istisna kapsamına giren, telif kazancı ödemesinde bulunan kişiler, yaptıkları ödeme tutarından, G.V. stopajının yanında, ayrıca K.D.V.'de hesaplayarak sorumlu sıfatıyla beyan ederek ödemek durumundadır³⁵⁹. Arızı nitelik taşıyan serbest meslek faaliyetlerinde K.D.V. uygulaması yapılmaması sebebiyle eserin satıcısı için K.D.V. mükellefiyeti doğmaz ve ayrıca K.D.V. hesaplanmaz. Bu sebeple alıcı için de K.D.V. sorumluluğu ortaya çıkmamaktadır³⁶⁰. Ayrıca çok uluslu şirketlerin serbest meslek hizmetlerinin, dar mükellef kurumlar tarafından karşılanıp tam mükellef şirketlere yansıtılması durumunda K.D.V. tevkifatı yapılacağı yer almaktadır. Ancak kaynağı serbest meslek faaliyeti olan masrafın ticari kazançta dönüştüğü kabul edilerek Kurumlar Vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı konusu net değildir. Bu sebeple dar mükelleflerin serbest meslek hizmeti bedelinin başka bir dar mükellef kurum tarafından karşılanarak tam mükellef bir kuruma masraf olarak yansıtılması vergi kaybına yol açar³⁶¹.

Sorumluluk uygulamasını tercih etmeyen mükelleflerin hangi şekilde işlem yapacakları önemlidir. Bu sebeple sorumluluk uygulamasını tercih etmeyen veya bu kapsama girmeyen mükelleflerin hem G.V.K.'nın 94. maddesinde belirtilen kişilere hem de bunlar dışındakilere yaptıkları faaliyetleri nedeniyle hesaplanan K.D.V., kendileri tarafından beyan edilerek ödenmelidir. Bu durumdaki mükellefler genel

³⁵⁸ Ahmet EROL, "Telif Hakkı Kazançlarının Vergilendirilmesi-II", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:121, Ocak, 2003, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=3404>>, (Erişim Tarihi:05.03.2015).

³⁵⁹ PEHLİVAN (b), **a.g.e.**, s. 371.

³⁶⁰ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 260.

³⁶¹ Arif YAŞAR, "Vergi Tevkifatı Müessesesinde Kaynak-Kapsam Ayrımı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:402, Şubat, 2015, s. 75.

hükümlere göre defter tutar, beyanname verir ve belge düzenler. Söz konusu mükelleflerin anılan işlemleri nedeniyle vergi sorumlulukları olmayacaktır³⁶².

Sorumluluk uygulaması, işi yapanlar bakımından zorunlu olmayıp, isteyen kişiler anılan işlemlere ilişkin vergisel yükümlülüğünü kendisi yerine getirmeyi tercih edebilir. Fakat, telif kazancı elde edenlerin sorumluluk uygulamasını tercih etmesi ve gerekli diğer şartları taşıması halinde, işleme muhatap olanların işlem yapmaları zorunludur³⁶³. Sonuç olarak; serbest meslek faaliyetinin sürekli yapılması K.D.V.'ye tabi olurken, arızı yapılması durumunda ise K.D.V.'ye tabi değildir. Fakat faaliyetin mutad meslek olarak yapılıp yapılmadığının tespitinde ise, yaratılan eser sayınsında, telif konu faaliyetlerin meslek haline getirilerek geçimlerini buradan sağlayıp sağlamadığının ölçü olarak alınması gerekir³⁶⁴.

G.V.K.'nın 94. maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar bu bölüm kapsamındaki alımlarında, satıcılardan yazı talep ederler. Bu yazıda işlemi yapanlar³⁶⁵:

- “Faaliyetlerinin arızı olması nedeniyle K.D.V.'ye tabi olmadığını,
- Faaliyetlerinin K.D.V.'ye tabi olduğunu ve hesaplanacak K.D.V.'nin sorumlu sıfatıyla beyanını tercih ettiklerini,
- Faaliyetlerinin K.D.V.'ye tabi olduğunu ve hesaplanacak K.D.V.'nin kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edileceğini,

belirtirler. Bu yazı, V.U.K.'un muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklanacak ve gerektiğinde ibraz edilecektir” hükmü yer alır.

C- KİRALAMA İŞLEMLERİNDE SORUMLULUK

İlk defa 16.12.1988 tarihinde yayımlanan 30 Seri No'lu K.D.V. Genel Tebliği ile tam tevkiyat kapsamına alınan kiralama işlemleri, halen uygulanmaktadır³⁶⁶. Bir varlığın kullanım hakkının peşin veya taksitli ödemeler karşılığında, taraflarca

³⁶² Volkan ATAÖĞLU, “Telif Kazançlarında KDV Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:317, Şubat, 2015, s. 24.

³⁶³ UZUNOĞLU (a), **a.g.e.**, s. 841.

³⁶⁴ Mehmet ALTINDAĞ, “Telif Kazancı ile Geçimini Sağlamayanların KDV Karşısındaki Durumu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:160, Nisan, 2006, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=6430>>, (Erişim Tarihi:01.03.2015).

³⁶⁵ DEĞER (c), **a.g.e.**, s. 339.

³⁶⁶ ÇAKICI, KÜTÜKÇÜ, AKÇAY, ERSAN, **a.g.e.**, s. 65.

kararlaştırılmış zaman süresi boyunca kiraya veren tarafından kiracıya devredilmesine “kiralama” adı verilir. Kanun koyucu işlemin vergilendirilmesinde, K.D.V.K.’da tahakkuk esasını benimsemiş olmasına rağmen, mali idare 25 Seri No’lu* K.D.V. Genel Tebliği’nde yapılan düzenleme ile tahsil esasını kabul etmiştir. Ancak, uygulamada karışıklığa yol açan ve K.D.V.K.’nın temel mantığına aykırı olan bu düzenlemeye 1 Seri No’lu** K.D.V. Genel Uygulama Tebliği’nde yer verilmeyerek tüm kiralama işlemlerinde tahakkuk esasını benimsemiřtir³⁶⁷. Toplumun geniş bir kesimini ilgilendiren kiralama işlemlerinde K.D.V. konusunun mükellefleri tarafından yeterince algılanamadığı ve uygulamada tereddütün yaşandığı bilinen bir gerektir³⁶⁸.

Kiraya verilen Şey iktisadi işletmeye kayıtlı değilse, kiraya verilenenin gayrimenkul veya gayrimenkul dışı olması Şeklinde ikili bir ayırım yapılmıştır. İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkul kiralamaları vergiden istisna edilmiştir (K.D.V.K. madde 17/4). Bu sebeple bu tür kiralamalar için K.D.V. hesaplanmaz. Kiraya veren K.D.V. mükellefi değilse, bu durumda K.D.V. hesaplamayacak, belirli Şartlar altında K.D.V.’nin tamamının beyan edilip ödenmesinden kiracı sorumlu olacaktır. (K.D.V. G.T. No:117). Tebliğde geçen düzenleme ile kiracı vergi sorumlusu haline gelmiřtir³⁶⁹. Kiralama işlemlerinde sorumluluk K.D.V. Genel Uygulama Tebliği’nin I/C-2.1.2.3. bölümünde yer almaktadır. Buna göre; bu kiralama işlemleri ile ilgili K.D.V.:

➤ “Kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle K.D.V. mükellefiyetinin bulunmaması (sadece sorumlu sıfatıyla K.D.V. ödeyenler bu kapsama dahildir),

➤ Kiracının K.D.V. mükellefi olması (sadece sorumlu sıfatıyla K.D.V. ödeyenler bu kapsama dahil değildir),

gibi Şartların birlikte var olması halinde, kiracı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

*24 Şubat 1987 Tarihli Resmi Gazete, Sayı:19382, KDV Genel Tebliği (Seri No:25).

**16 Ekim 2014 Tarihli Resmi Gazete, Sayı:29147, KDV Genel Uygulama Tebliği’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:1).

³⁶⁷ İlyas MERİÇ, “Kiralama İşlemlerinde KDV’yi Doğuran Olay”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:266, Şubat, 2015, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=26836>>, (Erişim Tarihi:02.03.2015).

³⁶⁸ Süleyman TURAN, “Kiralama İşlemlerinde Katma Değer Vergisi Uygulaması”, <http://www.alomaliye.com/2007/suleyman_turan_kiralama.htm>, (Erişim Tarihi:02.03.2015).

³⁶⁹ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 260.

Ayrıca kiracının:

- G.V.K.'ya göre basit usulde vergilendirilenler (istisnadan vazgeçerek K.D.V. mükellefi olmasalar dahi),
- Banka ve sigorta şirketleri gibi faaliyetleri K.D.V.'den istisna olan işletmeler,
- Sadece K.D.V.'ye tabi işlemlerinin bulunduğu dönemlerde K.D.V. mükellefiyeti tesis ettirerek beyanname vermeleri uygun görülenler,
- 5018 sayılı Kanun'a ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar

olması hallerinde de, kiralama hizmetine ait K.D.V. söz konusu kiracılar tarafından bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır" hükmüne yer verilmiştir.

Kiralama işleminin K.D.V.'den istisna olması durumunda mükellef veya sorumlu sıfatıyla K.D.V. beyan edilmez. K.D.V. tevkifatı ihtiyari bir uygulama değildir ancak Maliye Bakanlığı'nca tevkifat kapsamına alınan işlemlerde alıcılar tarafından tevkifat yapılması zorunludur. Ayrıca Maliye Bakanlığı'nca tevkifat kapsamına alınmamış işlemlerde alıcılar tarafından tevkifat yapılması da mümkün değildir³⁷⁰.

Kiralama işlemlerinde sorumluluk uygulaması için 117 Seri No'lu K.D.V. Genel Tebliği ile getirilen şartlar yanında, "Kiraya verenin G.V. bakımından gerçek usulde vergilendirilmemelidir" şartının da eklenmesi uygun olacaktır. Ayrıca gayrimenkul kiralama hizmeti sebebiyle K.D.V. mükellefiyeti bulunan mükellefe bu hizmeti sebebiyle ödenen bedel üzerinden hesaplanan K.D.V.'nin tevkifata tabi tutulması söz konusu olmayıp, kiralamaya ilişkin K.D.V.'nin kiraya veren tarafından beyanı gerekmektedir³⁷¹. 2 No'lu K.D.V. beyannamesi ile beyan edilen K.D.V., sorumlu sıfatıyla beyanname veren mükellefler tarafından 1 No'lu K.D.V. beyannamelerinde indirilecek K.D.V. olarak indirim konusu yapılacaktır³⁷².

Yeni Tebliğ uygulamasında; K.D.V. hesaplanmasını gerektiren şahsi mal ve hakların kiralanması işlemlerinde bedelin tahsili göz önüne alınmadan vergilendirmenin aylık dönemler şeklinde yapılması gereklidir. Kiraya verenler için bu durum sıkıntı

³⁷⁰ Mustafa İNANÇ, "Kiralama İşlemlerinde Tam Tevkifat Uygulamasının Yeni KDV Genel Uygulama Tebliği Çerçevesinde Değerlendirilmesi", **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:262, Ekim, 2014, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=26419>>, (Erişim Tarihi:02.03.2015).

³⁷¹ DEĞER (c), **a.g.e.**, s. 344.

³⁷² KIZILOT, **a.g.e.**, s. 495.

yaratabilecektir. Sorumluluk uygulamasının geçerli olmadığı durumda; beyanın kiraya veren tarafından yapılması durumu ortaya çıkmaktadır. Kira bedelini tahsil edemeyenler, K.D.V.'yi vergi dairesine beyan ederek, ödemek durumunda kalırlar³⁷³.

D-REKLAM VERME İŞLEMLERİNDE SORUMLULUK

Tam tevkifata tabi olan işlemlerden bir diğeri de, gerçek usulde K.D.V. mükelleflerinin verdikleri bazı reklamlar sebebiyle doğan K.D.V.'yi sorumlu sıfatıyla kendilerinin beyan ederek ödemelerini öngören uygulamadır. Reklam verme işlemlerine ilişkin tevkifat uygulaması, 16.12.1988 tarihinde yayımlanan 30 Seri No'lu K.D.V. Genel Tebliği ile başlanmıştır ve halen uygulanmaktadır³⁷⁴. K.D.V. Genel Uygulama Tebliği'nin I/C-2.1.2.4. bölümünde yer alan açıklamalara istinaden; K.D.V. mükellefi olan gerçek veya tüzel kişiler (sadece sorumlu sıfatıyla K.D.V. ödeyenler bu kapsama dahil değildir); K.D.V. mükellefi olmayan³⁷⁵:

- Amatör spor kulüplerine, oyuncularının formalarında gösterilmek,
- Şahıslara veya kuruluşlara ait bina, arsa, arazi gibi yerlerde duvarlara yazılmak, pano olarak yerleştirilmek,
- Gerçek veya tüzel kişiler tarafından yayımlanan dergi, kitap gibi yazılı eserlerde yayınlanmak v.b. şekillerde reklam vermektedirler.

Bu şekilde reklam verme işlemleri ile ilgili K.D.V., reklam hizmeti verenlerin K.D.V. mükellefi olmaması halinde, reklam hizmeti alanlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir. Ayrıca bu bölüm kapsamındaki reklam hizmetini alanların³⁷⁶:

- G.V.K.'ya göre basit usulde vergilendirilenler (istisnadan vazgeçerek K.D.V. mükellefi olmasalar dahi),
- Banka ve sigorta şirketleri gibi faaliyetleri K.D.V.'den istisna olan işletmeler,
- Sadece K.D.V.'ye tabi işlemlerinin bulunduğu dönemlerde K.D.V. mükellefiyeti tesis ettirerek beyanname vermeleri uygun görülenler,

³⁷³ Ayşe GÜLÇİÇEK, "Kiralama İşlemlerinde KDV ve Yeni Durum", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:310, Temmuz, 2014, s. 44.

³⁷⁴ ÇAKICI, KÜTÜKÇÜ, AKÇAY, ERSAN, **a.g.e.**, s. 87.

³⁷⁵ DEĞER (c), **a.g.e.**, s. 345.

³⁷⁶ Fatih GÜNDÜZ, "Tam Tevkifat Kapsamına Giren İşlemler", **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:251, Kasım, 2013, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=22145>>, (Erişim Tarihi:03.03.2015).

➤ 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar

olması hallerinde de, reklam hizmetine ait K.D.V., hizmeti alanlar tarafından bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır. Verginin mükellefi normal şartlar altında reklamı alan kişidir. Reklam hizmeti veren kişi reklamını yaptığı kişiden reklam hizmetinin bedelini alırken, K.D.V.'yi hesaplayıp tahsil edecek ve vergi dairesine genel esaslara göre beyan edip, ödeyecektir. Böyle bir durumda sorumluluk söz konusu olmamaktadır³⁷⁷. Örneğin; avukatlık faaliyeti sebebiyle K.D.V. mükellefi olan Avukat A'nın, sahibi olduğu yola cephele araziye bir marketin pano yerleştirerek reklam vermesi durumunda K.D.V., reklamı veren market tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir³⁷⁸. Anlatılan tüm uygulamalar, esas olarak satıcının K.D.V. mükellefiyetinin olmadığı veya olmasına gerek görülmediği durumları içermektedir³⁷⁹. Ayrıca daha önceleri tam tevkifat kapsamında bulunan sınır ticareti yoluyla dar mükellefler tarafından ithal edilen malların tesliminde sorumluluk uygulamasına 117 Seri No'lu K.D.V. Genel Tebliği ile son verilmiştir³⁸⁰.

II-KISMİ TEVKİFAT UYGULAMASI

Kısmi tevkifata tabi işlemlerde işlem bedeli üzerinden hesaplanan K.D.V.'nin tamamı değil, izleyen bölümlerde bu işlemler için belirlenen oranlardaki kısmı, alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenecektir. Tevkifata tabi olmayan kısım ise, satıcılar tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilerek ödenecektir³⁸¹. 1995 yılında yayımlanan 51 Seri No'lu K.D.V. Genel Tebliği ile "kısmi tevkifat" kavram olarak Vergi Hukuku literatürümüze dahil olmuştur. Söz konusu Tebliğ'de tekstil ve konfeksiyon sektöründeki fason işler ile hurda metal teslimlerine ait K.D.V.'nin tümüyle değil de, belirlenen oranda alıcıları tarafından tevkifata tabi tutularak, sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi zorunlu tutulmuştur³⁸². Maliye Bakanlığı tarafından 1995 yılından beri genel tebliğler ile kısmi tevkifat uygulaması yapılmaktadır. Mal

³⁷⁷ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 261-262.

³⁷⁸ ÇAKICI, KÜTÜKÇÜ, AKÇAY, ERSAN, **a.g.e.**, s. 88.

³⁷⁹ Ayhan ÜNGÖRMÜŞ, "Katma Değer Vergisi Tevkifatı Uygulaması Artık Derli Toplu", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:370, Haziran, 2012, s. 27.

³⁸⁰ Nuri DEĞER (d), "Katma Değer Vergisinde Tevkifat Uygulaması-I", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:234, Haziran, 2012, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=14027>>, (Erişim Tarihi:05.03.2015).

³⁸¹ RENDA, DEMİR, **a.g.m.**, s. 68.

³⁸² ÇAKICI, KÜTÜKÇÜ, AKÇAY, ERSAN, **a.g.e.**, s. 101.

teslimleri ya da hizmetlerde uygulanacak tevkifat oranı tebliğlerde her bir işlem için ayrı ayrı belirlenmiştir³⁸³. K.D.V. tevkifatı ihtiyari bir uygulama değildir. Maliye Bakanlığı tarafından tevkifat uygulaması kapsamına alınmış işlemlerde alıcılar tarafından tevkifat yapılması zorunludur. Ayrıca, Maliye Bakanlığı tarafından tevkifat kapsamında olmayan işlemlerde alıcılar tarafından tevkifat yapılması durumu söz konusu değildir³⁸⁴.

A-KİSMİ TEVKİFAT UYGULAYACAK ALICILAR

Kısmi tevkifat uygulamasında K.D.V. tevkifatı yapmakla yükümlü olanlar, K.D.V. mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla K.D.V. ödeyenler bu kapsama dahil değildir) ve belirlenmiş alıcılar (K.D.V. mükellefi olsun olmasın) şeklinde iki gruptan oluşmaktadır. Belirlenmiş alıcılar ise³⁸⁵:

- 5018 sayılı Kanun'a ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,
 - Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
 - Döner sermayeli kuruluşlar,
 - Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
 - Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
 - Bankalar,
 - K.İ.T. (K.İ.K., İ.D.T.),
 - Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
 - Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
 - Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
 - Payları Borsa İstanbul (BİST) A.Ş.'de işlem gören şirketler,
 - Kalkınma ve yatırım ajansları

³⁸³ ÖNER (b), **a.g.e.**, s. 242.

³⁸⁴ Neslihan İçten İNCE, "Belediyelerin KDV Tevkifatı Yapmakla Sorumlu Tutulacak Grup İçindeki Yeri ve Kısmi Tevkifatın Mahiyeti", **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:259, Temmuz, 2014, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=26089>>, (Erişim Tarihi:05.03.2015).

³⁸⁵ DEĞER (c), **a.g.e.**, s. 348-349.

olarak sayılmıştır. Ancak okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığı'na bağlı aile hekimliği kurumları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir. Aslında okul aile birlikleri K.D.V. Genel Uygulama Tebliği'nde sayılan belirlenmiş alıcıların içinde zaten yer almamaktadır. Çünkü bu birliklerin tüzel kişiliği yoktur, ayrıca sadece devlet okullarında değil, özel okulların bünyesinde de kurulabilecekleri sebebiyle kamu hizmeti görme fonksiyonları da yoktur. Buna mukabil tebliğde belirlenmiş alıcılar içinde değerlendirilmeyeceğinin açıkça belirtilmiş olması, meydana gelecek tereddütleri gidermek için konmuş olabilir³⁸⁶. Diğer bir önemli konu da belirlenmiş alıcıların birbirlerine karşı yaptıkları teslim ve hizmetlerde (şirketleşenler dahil profesyonel spor kulüplerince yapılanlar hariç), K.D.V. tevkifatı yapmayacakları hususudur. Ayrıca gerçek usulde K.D.V. mükellefi olmayan bir kamu idaresinin tevkifatla sorumlu olup olmadığı söz konusu ayırım içerisinde yer alıp almamasına bağlıdır. Örneğin, valilikler K.D.V. tevkifatı yapmakla sorumlu iken, belediyelerin tevkifat yapma sorumluluğu yoktur*³⁸⁷. Kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki işlemler kendi içinde hizmet alımları ve mal teslimi şeklinde ikiye ayrılmaktadır.

B- KISMİ TEVKİFAT UYGULANACAK HİZMETLER

Tevkifat yapmakla sorumlu tutulan alıcılara karşı ifa edilen³⁸⁸:

- Yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik-mimarlık ve etüt-proje,
- Etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim v.b. hizmetler,
- Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri,
- Yemek servis ve organizasyon hizmetleri,
- İşgücü temin hizmetleri,
- Yapı denetim hizmetleri,
- Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri, çanta ve ayakkabı dikim işleri ve bu işlere aracılık hizmetleri,
- Turistik mağazalara verilen müşteri bulma / götürme hizmetleri,

³⁸⁶ Nihat UZUNOĞLU (b), "KDV Tevkifatı Yapmak Zorunda Olanların Tanımı ve Kapsamı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:403, Mart, 2015, s. 19.

*117 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin yürürlüğe girdiği 01.05.2012 tarihinden itibaren kısmi tevkifat uygulaması kapsamında Belediyelerin tevkifat yapma sorumluluğu kaldırılmıştır.

³⁸⁷ Mustafa ÖZKARA, "Kamu İdarelerinde KDV Tevkifatı Uygulaması-I", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:387, Kasım, 2013, s. 72.

³⁸⁸ DEĞER (c), **a.g.e.**, s. 347.

- Spor kulüplerinin yayın, reklam ve isim hakkı gelirlerine konu hizmetleri,
- Temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri,
- Servis taşımacılığı hizmeti,
- Her türlü baskı ve basım hizmetleri,
- Yukarıda belirlenenler dışındaki hizmetler.

Tevkifat kapsamına giren bu işlemlerin hepsi “hizmet” mahiyetindedir. K.D.V.’nin 2. maddesinde tanımı verilen “teslim mahiyetindeki işlemler” bu bölümde düzenlenen tevkifat uygulaması kapsamında değildir.

1- Yapım İşleri ile Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık, Etüt-Proje Hizmetleri

Yapım işleri 89 Seri No’lu K.D.V. Genel Tebliği ile 01.11.2003 tarihinden beri K.D.V. tevkifatı kapsamına alınmıştır. K.D.V. Genel Uygulama Tebliği’nin I/C-2.1.3.2.1. bölümünde yapılan açıklamalara göre yapım işlerine tevkifat uygulanacaktır³⁸⁹.

Bu bölüm kapsamına aşağıdaki hizmetler girmektedir³⁹⁰:

➤ “Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, dekapaj*, taşkın koruma ve benzerlerine ilişkin her türlü inşaat işleri.

➤ Yukarıda sayılan yapılar ve inşaat işleri ile ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, ısıtma-soğutma sistemleri, ses sistemi, görüntü sistemi, ışık sistemi, tamamlama, boya badana dahil her türlü bakım-onarım, dekorasyon, restorasyon, çevre düzenleme, dekapaj, sondaj, yıkma, güçlendirme, montaj, demontaj ve benzeri işler (Bu işler, yukarıda belirtilen yapılarla ilgili olmakla birlikte inşaat işinden sonra veya inşaat işinden bağımsız olarak yapılmaları halinde de bu kapsamda tevkifata tabi tutulur).

³⁸⁹ DEĞER (c), a.g.e., s. 354.

³⁹⁰ UZUNOĞLU (a), a.g.e., s. 856.

***Dekapaj:** Bina yapılacak bir arsa, dolgu yapılacak bir arazinin üzerindeki bitkisel ya da yumuşak toprağın, açık maden işletmelerinde cevher üzerindeki toprağın sıyrılması.

<<http://sozluk.insaatbolumu.com/terimler/dekapaj-nedir/>>, (Erişim Tarihi:09.03.2015).

➤ Yapım işleri ile birlikte ifa edilen; mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dahil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri hizmetler”.

Yapım işlerinde K.D.V. sorumluluğunun ortaya çıkabilmesi için bu hizmetlerin belirlenmiş alıcılara sunulması şartına bağlıdır. Bu sebeple yapım işlerinde K.D.V.’nin 2/10’u, yapım işlerini alan belirlenmiş alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenecektir. Geriye kalan kısmı ise bu hizmeti sunanlar tarafından mükellef olarak beyan edilip ödenecektir³⁹¹. 41 No’lu K.D.V. Sirküleri’nde “ihale” ibaresinin, yapım işlerinin yazılı bir sözleşmeye dayanılarak yaptırılmasını ifade ettiği, bu sebeple ihale düzenlemeden taraflar arasındaki yazılı sözleşmeye dayanılarak yaptırılan işlerin de K.D.V. tevkifatı kapsamında olduğu belirtilmiştir. Tüm bunlar göz önüne alındığında, yapım işinin tevkifata tabi olabilmesi için, ihale ile verilmiş olması şart değildir. Fakat yazılı sözleşmeye dayanması şarttır³⁹². Ancak tevkifat yapmakla sorumlu tutulanların piyasadan yapacakları her türlü mal alımında tevkifat uygulanmayacaktır. Müteahhidin ya da alt taşeronun yapım işlerine ilişkin kullandıkları mal, madde ve malzemelere ait tutarlar tevkifata konu hizmet bedelinden indirilemeyecektir. Bu yüzden yapım işlerinde tevkifatın matrahı, kullanılan malzemelere ait tutarlar da dahil olmak üzere toplam hizmet bedeli olacaktır³⁹³.

2- Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim v.b. Hizmetler

K.D.V. Genel Uygulama Tebliği’nin II/C-2.1.3.2.2. bölümünde etüt, olan-proje, danışmanlık, denetim v.b. hizmetler yer almaktadır. Etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim v.b. hizmetlerde alıcılar tarafından 9/10 oranında K.D.V. tevkifatı uygulanır. Bu bölüm kapsamına³⁹⁴:

- Piyasa etüt-araştırma,
- Ekspertiz,

³⁹¹ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 263.

³⁹² MAÇ, TURUT, **a.g.m.**, s. 8.

³⁹³ Fevzi BULUT, Oktay COŞKUN (a), “Yapım İşlerinde KDV Tevkifatı Uygulaması”, **İSMMM Mali Çözüm Dergisi**, Mart-Nisan, 2011, s. 169-170.

³⁹⁴ İbrahim ERCAN, “Kısmi Tevkifata Tabi Hizmetlere İlişkin KDV Genel Uygulama Tebliği Kapsamında Değerlendirme”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:264, Aralık, 2014, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=26663>>, (Erişim Tarihi:10.03.2015).

- Plan-proje,
- Teknik, ekonomik, mali ve hukuki alanda sunulan danışmanlık, müşavirlik, denetim v.b. hizmetler girmektedir.

K.D.V. Genel Uygulama Tebliği'nde "Yapım işlerinden bağımsız ve ayrı olarak verilen mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dahil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama v.b. hizmetlerin bu bölüm kapsamında değerlendirileceği" yer almaktadır. Ayrıca devamında "avukatlarla yapılan sözleşmede avukatlık ve danışmanlık hizmetleri birlikte yer alıyorsa, bu iki unsur ayrı ayrı ücretlendirilmediği takdirde, toplam sözleşme bedeli üzerinden tevkifat uygulanır" hükmüne yer verilmiştir.

3- Makine, Teçhizat ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri

K.D.V. Genel Uygulama Tebliği'nin I/C-2.1.3.2.3. bölümünde makine, teçhizat ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri yer almaktadır. Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtların bakım hizmetleri, bunların kendinden beklenen işlevleri sağlamak için belli aralıklarla veya gerektiği zaman yapılan faaliyetlerdir. Bu hizmetin bakımı esnasında yapılan eşyanın belli aksam ve parçalarının değiştirilmesi işlemi de hizmetin olmazsa olmaz bir parçasıdır³⁹⁵. Isıtma-soğutma sistemleri, havalandırma sistemi, ses sistemi, görüntü sistemi, ışık sistemi, asansör v.b. yönelik bakım ve onarım hizmetleri de bu kapsamda değerlendirilecektir. Bunların ilk yapımı veya tamamen yenilenmesi ise Tebliğin I/C-2.1.3.2.1. bölümü kapsamında tevkifata tabi tutulur³⁹⁶. Yukarıda belirttiğimiz hizmetlerde K.D.V. sorumluluğunun ortaya çıkması bunların belirlenmiş alıcılara sunulması şartına bağlıdır. Belirlenmiş alıcılar tarafından K.D.V.'nin 5/10'u sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenecektir³⁹⁷.

4- Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri

Yemek servis ve organizasyon hizmetleri K.D.V. Genel Uygulama Tebliği'nin 2.1.3.2.4. bölümünde yer almaktadır. Yemek servis hizmetleri, tevkifat yapmakla yükümlü tutulan idare, kurum ve kuruluşların personel, öğrenci, hasta, müşteri, misafir,

³⁹⁵ UZUNOĞLU (a), **a.g.e.**, s. 864.

³⁹⁶ DEĞER (c), **a.g.e.**, s. 367.

³⁹⁷ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 264.

yolcu sıfatı taşıyan kişilerin yemek ihtiyaçlarını karşılamak için yapacakları hizmet alımlarını içermektedir. Tevkifat yapmak zorunda olan idare, kurum ve kuruluşların kendi personeli vasıtasıyla hazırladıkları yemekler için piyasadan yiyecek maddeleri ve hazırlanan yemekle ilgili çeşitli malzemeleri satın alması durumunda tevkifat söz konusu olmamaktadır. Yemeğin tevkifat yapmakla sorumlu idare, kurum ya da kuruluşlara ait bir yerde hazırlanması veya tüketilmeye hazır bir şekilde temin edilmesi tevkifat uygulanmasına engel oluşturmaz³⁹⁸.

Bazı şirketlerin üretip pazarladığı yeme içme hizmeti teminine olanak veren yemek (karne-bilet) çeklerinin bedeli üzerinden hesaplanan K.D.V.'de tevkifat söz konusu değildir. Fakat, yemek servis hizmetinin hizmeti alan kuruluşun bünyesinde ve doğrudan yemek çekini satan firma tarafından verilmesi durumunda tevkifata tabi tutulur³⁹⁹. Her türlü yemek servis ve organizasyon hizmetlerinde, kendilerine hizmet yapılan belirlenmiş alıcılar tarafından 5/10 oranında K.D.V. tevkifatı uygulanacaktır.

5- İşgücü Temin Hizmetleri

96 Seri No'lu K.D.V. Genel Tebliği ile yalnızca K.D.V. mükelleflerine verilen işgücü temin hizmetlerinde 01.12.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere % 90 oranında K.D.V. tevkifatı yapılması uygun görülmüştür⁴⁰⁰. İşgücü ve diğer hizmet sektörlerinde faaliyet gösteren firmalar bazında, yapılan sektörel vergi beyannameleri ön denetiminde; bunların genellikle satış hasılatlarını defter kayıtlarına yazıp beyan ettikleri, fakat hizmet maliyeti ve diğer faaliyet giderlerini, fazladan fatura elde ederek şişirdikleri saptanmıştır. Bununla birlikte dönem vergi matrahlarını, olması gereken tutardan daha düşük hesapladıkları, ayrıca fazladan temin edilen bu faturalara ait K.D.V.'yi de, haksız ve yersiz olarak indirim konusu yaparak, ödenmesi gereken vergiyi azalttıkları tespit edilmiştir. Bu da K.D.V.'deki kayıp ve kaçığı bu sektörde arttırmıştır⁴⁰¹.

³⁹⁸ Uğur DOĞAN, "Katma Değer Vergisinde Tevkifat Uygulaması", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:317, Şubat, 2015, s. 15.

³⁹⁹ KIZILOĞLU, **a.g.e.**, s. 528.

⁴⁰⁰ ÇAKICI, KÜTÜKÇÜ, AKÇAY, ERSAN, **a.g.e.**, s. 248.

⁴⁰¹ Bekir BAYRAKTAR, Süleyman TURAN, "İşgücü Hizmetlerinde Tevkifat Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:295, Mart, 2006, <<http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3187>>, (Erişim Tarihi:17.03.2015).

İşgücü temin hizmetleri K.D.V. Genel Uygulama Tebliği'nin 2.1.3.2.5. bölümünde yer almaktadır. Gerçek usul K.D.V. mükellefleri ile mükellef olsun olmasın belirlenmiş alıcılar, faaliyetlerin yürütülmesi ile ilgili işlemlerde kullanacakları işgücünün kendilerine sağlanması şeklinde verilen hizmetlerde (işgücü temin hizmet alımlarında) 9/10 oranında K.D.V. tevkifatı uygulayacaklardır. İşgücüyle ilgili ihtiyaçlarını, gerçek ya da tüzel kişilerin faaliyetlerinin yürütülmesi için kendilerine hizmet sözleşmesi ile bağlı, ücretli statüsünde hizmet erbabı çalıştırmak yerine, alt işverenlerden ya da bu alanda veya başka alanlarda faaliyette bulunan diğer kişi, kurum ve kuruluşlardan sağlamaktadırlar⁴⁰². Bahsi geçen düzenlemenin, eleman temini şeklindeki hizmetleri kapsadığı ve eleman temin hizmeti dışındaki hizmet ifalarının, işgücü temin hizmeti alımlarında yapılacak tevkifat uygulaması kapsamında yer almayacaktır. Fakat, diğer genel tebliğlere göre tevkifat kapsamına alınmış olan hizmet ifalarında, ilgili genel tebliğler uyarınca tevkifat uygulanacaktır⁴⁰³. Ayrıca, mükellefin talebi durumunda, kısmi tevkifat uygulaması kapsamında olan işgücü temin hizmeti işlemlerinden kaynaklanan iade alacaklarının nakden iadesi de söz konusudur⁴⁰⁴.

Uygulama ile mali idare, vergi alacağından kaynaklanan sorumluluğu işlemi yapan taraflar arasında paylaştırdığı görülmektedir. Bu da bir şekilde vergi alacağını güvence altına alma yöntemi olarak karşımıza çıkmaktadır⁴⁰⁵. Hem eleman temininde yaşanan zorluklar hem de dışarıdan eleman temininin oluşturduğu cazip şartlar, çoğunlukla kamu kurumlarının taşeron işgücüne başvurmaları için bir teşvik unsuru oluşturmaktadır. Bu kapsamda kamu kuruluşları da sorumluluk uygulamasına dahil edilerek tevkifat yapacak mükellef konumuna getirilmiştir⁴⁰⁶.

⁴⁰² UZUNOĞLU (a), **a.g.e.**, s. 867.

⁴⁰³ Mehmet Sinan KORALTAN, “Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 9. Maddesi Bağlamında Hizmet ve İşgücü Temininde Sorumluluk Uygulaması ve Tevkifat Oranları”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:34, Mayıs, 2006, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=6565>>, (Erişim Tarihi:12.03.2015).

⁴⁰⁴ Mehmet FİL, Nimet FİL, “İşgücü Temin Hizmetlerinde Tevkifat ve İade Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:254, Şubat, 2014, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=22420>>, (Erişim Tarihi:18.03.2015).

⁴⁰⁵ Recep Salih ŞENTÜRK, “Yeni Düzenlemeler Işığında İşgücü Temin Hizmetlerinde Katma Değer Vergisi Tevkifatı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:404, Nisan, 2015, s. 136.

⁴⁰⁶ Mustafa ÇOLAK, “İşgücü Temin Hizmetlerinde Kamu Kurumlarının Tevkifat Sorumluluğu ve Taşeron İşgücü Uygulamasına Bakış”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:233, Mayıs, 2012, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13958>>, (Erişim Tarihi:06.05.2015).

Tebliğin I/C-2.1.3.1/a ve b bölümlerinde sayılanlara verilen özel güvenlik ve koruma hizmetleri de işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifata tabi olur. Buna göre; güvenlik hizmetleri sektöründe faaliyet gösteren işletmeler tarafından verilen⁴⁰⁷:

- “Sabotaj, yangın, hırsızlık, soygun, yağma, yıkma tehditlerine karşı caydırıcı ön tedbirleri alma,
- Tesis, alan, alış-veriş merkezi, bina, nakil vasıtaları, konut, işyeri, etkinlik, gösteri, toplantı, kutlama, tören, müsabaka, organizasyon ve benzerlerinin güvenliğini sağlama,
- Arama ve kurtarma, özel eğitilmiş şoför,
- Güvenlik sistemi oluşturma ve izleme, giriş çıkış kontrolü, güvenlik etütleri hazırlama, personel güvenlik tahkikatları yapma, araştırma, koruma
- Güvenlik ve korumaya yönelik eğitim ve danışmanlık,
- Değerli evrak, nakit, koleksiyon, maden ve eşya gibi kıymetlerin bir yerden başka bir yere transferi,
- İkaz-ihbar, alarm izleme”,

v.b. tüm hizmetler işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifata tabi olur. Ancak sadece özel güvenlik sistemlerinin kurulması konusu, bu bağlamda tevkifata tabi değildir. Araç kiralamanın şoförüyle yapılması durumunda, şoför ile hizmeti alan kurum veya kuruluş arasında bir hizmet sözleşmesinin bulunmaması, iş süresince şoförün kurum yetkililerinin sevk, idare ve kontrolü altında çalışması durumunda “işgücü temin hizmetleri” kapsamında tevkifata tabi tutulur⁴⁰⁸.

İşgücü temin hizmetinden bahsedilebilmesi için öncelikle temin edilen elemanların, hizmeti alan işletmeye ücretli olarak hizmet sözleşmesiyle bağlı olmaması gereklidir. Ayrıca hizmeti alanın sevk ve idaresi altında çalıştırabilmesi de yeterlidir. Diğer yandan, temin edilen elemanlarının işletmenin mal veya hizmet üretimi safhalarından herhangi birinde çalıştırılması durumunda, sevk ve idarenin hizmeti alan işletmede olduğu kabul edilir⁴⁰⁹. İşgücü temin hizmeti veren mükellefin, bu hizmeti bir başka mükelleften temin ettiği elemanları kullanarak sunması durumunda kendisine

⁴⁰⁷ DEĞER (c), **a.g.e.**, s. 371-372.

⁴⁰⁸ ÇAKICI, KÜTÜKÇÜ, AKÇAY, ERSAN, **a.g.e.**, s. 250.

⁴⁰⁹ Abdullah EKİNCİ, “KDV Kanunu’nun 9/1 Maddesinin İşgücü Temin Hizmetlerinde KDV Tevkifat Uygulamasının Çerçevesi Nedir”, <http://www.muhasabenet.net/makale_abdullah%20ekinci%20smmm_ismucu%20temin%20hiz%20tevkifat%20uygulamasi.html>, (Erişim Tarihi:13.03.2015).

verilen işgücü temin hizmetinde de tevkifat uygulanacaktır⁴¹⁰. Sonuçta, işgücü hizmetinden yararlanan taraf, işgücünü kendisi sevk, idare ve kontrol ediyorsa K.D.V. sorumluluğu doğacaktır ancak sevk ve idare kontrolü hizmeti sunan tarafta kaldığında ise, işgücü temin hizmetine ilişkin K.D.V. tevkifatı sorumluluğu ortaya çıkmayacaktır⁴¹¹. Mükelleflerin satın aldıkları işgücü hizmetinin karşılığı olan bedel üzerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı konusunda mevzuatta yer alan şartların varlığına bakılmaktadır. Ancak burada mükelleflerin aralarında yapmış oldukları sözleşmeye bağlı kalınmamalıdır. İşin gerçek niteliği araştırılarak alınan hizmetin niteliği belirlendikten sonra tevkifata tabi olup olmayacağının belirlenmesi gereklidir⁴¹².

6- Yapı Denetim Hizmetleri

91 Seri No'lu K.D.V. Genel Tebliği ile sorumlu tayin edilen idare, kurum ve kuruluşlara verilen yapı denetim hizmetlerinde tevkifat, ilk olarak 93 Seri No'lu K.D.V. Genel Tebliği ile 01.02.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere danışmanlık ve denetim hizmetleri kapsamına alınarak uygulanmaya başlanmıştır⁴¹³. Yapı denetim hizmetleri, K.D.V. Genel Uygulama Tebliği'nin 2.1.3.2.6. bölümünde yer almaktadır. Tevkifatın kapsamını, yapı denetim firmaları tarafından verilen yapı denetim hizmetleri oluşturmaktadır. Su yapıları denetim hizmeti v.b. hizmetler de bu kapsamda değerlendirilecektir. Yapı denetim hizmetlerinde bedelin tevkifat için sorumlu olan kamu kurumları vasıtasıyla ödenmesi durumunda tevkifat, hizmeti satın alan ve adına yapı denetim hizmeti faturası düzenlenen tarafından uygulanacaktır. Kamu kurumları tarafından bizzat satın alınmayan yapı denetim hizmetlerine ilişkin bedellerin, bunlar adına açılan hesaplardan ödenmesi sebebiyle sorumlu sıfatıyla K.D.V. tevkifatı yapmaları söz konusu değildir⁴¹⁴. K.D.V. mükellefleri ve belirlenmiş alıcılara verilen

⁴¹⁰ İbrahim ERCAN, "İşgücü Hizmeti Temininde KDV Tevkifatı Uygulaması", **İSMMMO Mali Çözüm Dergisi**, Kasım-Aralık, 2010, s. 233.

⁴¹¹ H. Hakan KIVANÇ, Emre POYRAZ, "İşgücü Temin Hizmetinin KDV Tevkifatı Açısından İncelenmesi", **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:194, Şubat, 2009, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=9694>>, (Erişim Tarihi:18.03.2015).

⁴¹² ŞENTÜRK, **a.g.m.**, s. 140.

⁴¹³ ÇAKICI, KÜTÜKÇÜ, AKÇAY, ERSAN, **a.g.e.**, s. 282.

⁴¹⁴ DEĞER (c), **a.g.e.**, s. 386.

yapı denetim hizmetlerinde alıcılar tarafından K.D.V.'nin 9/10'u oranında tevkifat uygulanır⁴¹⁵.

7- Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri Çanta ve Ayakkabı Dikim İşleri ve Bu İşlere Aracılık Hizmetleri

Tekstil sektörü ülkemizde, ekonomi içerisinde önemli bir paya sahip olmasına rağmen, kayıt dışılığın en çok olduğu sektörlerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Sorumluluk uygulaması ise, bu kayıt dışılığın azalması için başvurulmuş önlemlerden birisidir⁴¹⁶. Fason* olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde tevkifat uygulaması ilk olarak 51 Seri No'lu K.D.V. Genel Tebliği ile 10.01.1996 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere gerçek usulde K.D.V. mükellefleri için getirilmiştir. Bu uygulama 105 Seri No'lu K.D.V. Genel Tebliği ile 01.07.2007 tarihinden geçerli olmak üzere kaldırılmıştır. Fakat daha sonra fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde tevkifat uygulaması 107 Seri No'lu K.D.V. Genel Tebliği ile 05.01.2008 tarihinden geçerli olmak üzere gerçek usulde K.D.V. mükellefleri için tekrar getirilmiştir. Ardından 117 Seri No'lu K.D.V. Genel Tebliği ile K.D.V. tevkifatı uygulaması ve bu uygulamadan doğan iade usul ve esasları tek bir tebliğ'de toplanmış, K.D.V. tevkifatına ilişkin önceki tebliğlerin ilgili bölümleri yürürlükten kaldırılmıştır. 117 Seri No'lu K.D.V. Genel Tebliği ile fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde tevkifat uygulamasına ilişkin yeni düzenlemeler yapılmış ve tevkifat kapsamına fason çanta, kemer, cüzdan ve benzerleri ile ayakkabı (terlik, çizme ve benzerleri dahil) dikim işleri ile fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri de dahil edilmiştir⁴¹⁷.

Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri çanta ve ayakkabı dikim işleri ve bu işlere aracılık hizmetleri 1 Mayıs 2014'te yürürlüğe giren K.D.V. Genel Uygulama Tebliği'nin 2.1.3.2.7. bölümünde yer almaktadır. "Tevkifat kapsamına;

⁴¹⁵ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 266.

⁴¹⁶ Şibli GÜNEŞ (a), "Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde KDV Yönünden Sorumluluk Uygulaması", **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:48, Temmuz, 2007, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=7771>>, (Erişim Tarihi:16.03.2015).

***Fason:** Malzemesi marka sahibi tarafından karşılanarak başka bir firmaya yaptırılan mal, fason maldır, <http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5506bf35d66b17.56256912>, (Erişim Tarihi:16.03.2015).

⁴¹⁷ Serdar KUŞÇU, "Fason Hizmetlerde (Tekstil ve Konfeksiyon) Tevkifat Uygulaması", **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:238, Ekim, 2012, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=14643>>, (Erişim Tarihi:16.03.2015).

➤ Deriden mamul giyim eşyalarına ilişkin fason işler de dahil olmak üzere fason tekstil ve konfeksiyon işleri (perde, halı, mobilya kumaşı ve örtüsü, havlu, oto koltuk kumaşı, çuval ve benzerleri ile bunların imalinde kullanılacak iplik veya kumaşa verilen fason hizmetler dahil),

➤ Fason çanta, kemer, cüzdan ve benzerleri ile ayakkabı (terlik, çizme ve benzerleri dahil) dikim işleri (söz konusu malların dikimi dışında tadil ve onarım şeklinde ortaya çıkan hizmetler hariç),

➤ Bu işlerle ilgili aracılık hizmetleri

girmektedir. Ayrıca terziler tarafından, tebliğin I/C-2.1.3.1/a ve b bölümünde sayılanlara verilen dikim, tadil, onarım şeklindeki hizmetler de tevkifat uygulaması kapsamındadır. Fason imalatın şartı, imal edilecek mal ile ilgili ana hammadde başta olmak üzere hammaddelerin fason iş yaptıranlarca temin edilmesidir. Bu çerçevede, tekstil ve konfeksiyon sektöründeki boya, apre, baskı ve kasarılama işlerinde, boya ve kimyevi maddelerin işi yaptıranlar tarafından temin edilip, bu işleri yapanlara verilmesi halinde tevkifat uygulanacak; boya ve kimyevi maddelerin bu işleri yapanlar tarafından temin edilip kullanılması halinde tevkifat yapılmayacaktır”. Kelime anlamı olarak, işletme dışındaki kişilere yaptırılan işlere “fason” denilse de vergi uygulamaları bakımından fason imalatın şartı, imal edilecek mal ile ilgili ana hammadde esas olmak üzere, fason işi yaptıranlar tarafından hammaddelerin temin edilmesidir⁴¹⁸. Fason işlerde mamul bir bütün olarak imal ettirilebileceği gibi, üretim aşamaları itibariyle kısmi olarak yaptırılması da mümkündür⁴¹⁹.

Fason işi yapan ile fason yaptıran arasında karşılıklı fatura kesmiş olmak fason imalat uygulamasının ruhuna aykırıdır. İmalata gönderilen malzemenin sahipliği değişmemektedir. Fatura kesildiğinde, yanlış uygulama sebebi ile en azından bir taraf için K.D.V. matrahında azalma meydana getirdiğinden vergi ziyana sebep olmaktadır⁴²⁰. Tekstil ve konfeksiyon işlerinde fason imalatın şartı imal edilecek malla

⁴¹⁸ Fevzi BULUT, Oktay COŞGUN (b), “Fason Tekstil ve Konfeksiyon Hizmetlerinde KDV Tevkifatı”, **İSMMMO Mali Çözüm Dergisi**, Eylül-Ekim, 2011, s. 182.

⁴¹⁹ İdris ŞENYURT, “Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde KDV Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:313, Eylül, 2007, <<http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4791>>, (Erişim Tarihi:07.05.2015).

⁴²⁰ Süleyman YÜKÇÜ, Seçkin GÖNEN, “Fason Takibi ve Muhasebeleştirilmesine İlişkin Dönem Sonu Uygulamaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:342, Şubat, 2010, s. 9.

ilgili ana hammadde başta olmak üzere ham maddelerin fason yaptırılanlar tarafından temin edilmesi gereklidir. Buna göre⁴²¹:

➤ Fason işlerde mamul bir bütün olarak imal ettirilebileceği gibi, üretim aşamaları sonucunda kısmi olarak fason işi yaptırılması da mümkündür. Bu da tevkifat uygulamasına tabidir.

➤ Fason iş yapanların aynı zamanda başkalarına fason iş yaptırılmaları her iki fason açısından tevkifat uygulamasına tabidir.

➤ Fason olarak yapılan işlerde fason işi yapanlar tarafından kullanılan iplik, tela, fermuar, düğme, astar v.b. her türlü yardımcı madde ve malzemeler fason hizmet bedeline dahil edilecektir. Fason iş için kullanılan madde ve malzemelerin hizmet bedeli ile birlikte tevkifat uygulamasına tabi tutulacaktır.

➤ Fason iş yapanlar tevkifat uygulanacak hizmetleri sebebiyle düzenleyecekleri fatura, fason hizmet bedeli ve bu bedel üzerinden hesaplanan K.D.V. ile vergi tutarının tevkifat uygulanacak kısmı ile fason iş yaptırandan tahsil edilecek kısmını ayrı ayrı göstermeleri gerekir.

Fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri de tevkifata tabidir. Söz konusu hizmetlerde fason işle ilgili aracı firmanın sorumluluğu yoktur yalnızca tarafları bir araya getirmektedir. Ancak fason yapılmak için alınan işin tamamen başka firmalara fason olarak yaptırılması durumu ise, her iki aşamada tevkifata tabidir. Fason yapmak için alınan işin tamamen başka firmalara fason olarak yaptırılması durumunda ise, her iki aşamada tevkifat uygulanacaktır⁴²². Örneğin, imal edip pazarladığı ceketlerin bir kısmını fason olarak imal ettiren bir mükellef, aynı zamanda ihracatçı firmalara fason olarak erkek takım elbisesi imal ediyorsa, fason olarak yaptırdığı ceketler için kendisi tevkifat uygulayacaktır. İhracatçıya yaptığı fason takım elbiseler içinse, ihracatçı tarafından tevkifat uygulanacaktır. Fakat bu elbiselerin fason olarak bizzat yaptırılıp ihracatçıya teslimi durumunda tevkifat uygulanmayacaktır⁴²³.

⁴²¹ Dursun Ali TURANLI (b), “Fason Olarak Yapılan Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde KDV Oranı % 8’e İndirildi, Tevkifat Uygulaması Devam Etmektedir”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:48, Temmuz, 2007, <<http://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=7791>>, (Erişim Tarihi:16.03.2015).

⁴²² UZUNOĞLU (a), **a.g.e.**, s. 881.

⁴²³ ÇAKICI, KÜTÜKÇÜ, AKÇAY, ERSAN, **a.g.e.**, s. 244.

Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde, fason hizmet bedeli üzerinden hesaplanan K.D.V.'nin 2/3'ü fason iş yaptırılanlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmek üzere tevkifata tabi tutulma uygulaması 105 Seri No'lu K.D.V. Genel Tebliği* ile sona ermiştir. Bununla birlikte fason olarak yapılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde 01.06.2007 tarihinden itibaren K.D.V. oranı % 8 olarak belirlenmiştir⁴²⁴. 05.01.2008 tarihinden 01.05.2012 tarihine kadar ise, 1/2 oranında uygulanmıştır. 117 Seri No'lu K.D.V. Genel Tebliği ile birlikte ise, kısmi tevkifat oranı 5/10 olarak belirlenmiştir. Burada işlem bedeli üzerinden hesaplanan K.D.V.'nin tamamı değil, 5/10'luk kısmı alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla (2 No'lu K.D.V. beyannamesi ile) beyan edilip ödenecektir. Tevkifata tabi tutulmayan kısım ise, satıcılar tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip (beyannamede ödenmesi gereken K.D.V. olması halinde) ödenecektir⁴²⁵.

8- Turistik Mağazalara Verilen Müşteri Bulma/Götürme Hizmetleri

K.D.V. Genel Uygulama Tebliği'nin 2.1.3.2.8. bölümünde bu konuya yer verilmiştir. Bu tebliğe göre; “Tebliğin I/C-2.1.3.1/a ayrımı kapsamındaki turizm acentesi, rehber ve benzerlerince verilen müşteri bulma hizmetlerinde, alıcılar tarafından 9/10 oranında K.D.V. tevkifatı uygulanır. Turizm acentesi, rehber v.b. turist kafilerini alışveriş yapmaları için belirli dükkanlara ya da mağazalara götürmeleri karşılığında bu işletmelerden aldıkları komisyonlar genel oranda K.D.V.'ye tabidir. Bu kapsamdaki komisyon v.b. ödemeleri yapan işletmeler tarafından komisyon tutarına ait K.D.V. üzerinden tevkifat uygulanacaktır” hükmüne yer verilmiştir⁴²⁶.

9- Spor Kulüplerinin Yayın, Reklam ve İsim Hakkı Gelirlerine Konu İşlemleri

117 Seri No'lu K.D.V. Genel Tebliği ile tevkifat kapsamına alınan işlemlerden biri de spor, kulüplerinin yayın, reklam ve isim hakkı gelirlerine konu olan

*30.06. 2007 Tarihli Resmi Gazete, Sayı:26568, KDV Genel Tebliği (Seri No:105).

⁴²⁴ Şibli GÜNEŞ (b), “Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinin KDV Karşısındaki Durumu”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:51, Ekim, 2007, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=8031>>, (Erişim Tarihi:17.03.2015).

⁴²⁵ KUŞÇU, **a.g.m.**, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=14643>>, (Erişim Tarihi: 16.03.2015).

⁴²⁶ DEĞER (c), **a.g.e.**, s. 393.

işlemlerdir⁴²⁷. Profesyonel spor kulüpleri tarafından (şirketleşenler dahil) yapılan, tebliğin I/C-2.1.3.2.9.2. bölümü kapsamındaki işlemlerde, tebliğin I/C-2.1.3.1/a ve b bölümlerinde sayılanlar tarafından 9/10 oranında tevkifat uygulanır. Bu bağlamda K.D.V. tevkifatına konu işlemlerin kapsamına, profesyonel spor kulüplerinin (şirketleşenler dahil) aşağıda belirtilen gelirleri girmektedir⁴²⁸;

- “Sponsorluk yoluyla veya reklâm almak (reklam alanları ve panolarının kiralanması dahil) suretiyle reklam gelirleri,
- Spor müsabakalarının veya kulüple ilgili faaliyetlerin yayınlanması suretiyle yayın geliri,
- Toplumsal şans oyunları ve diğer faaliyetlerde kulüp isminin kullanılmasına izin verilmesinden dolayı isim hakkı, gelirleri”.

Sporun iktisadi boyutu yadsınamaz bir gerçektir. Anayasal dayanağı ile birlikte çok boyutlu düşünüldüğünde spor faaliyetlerinin pozitif dışsallığı nedeniyle teşvik edilmesi gereken bir durumdur⁴²⁹. K.V.K.’daki belirlemeler futbol ve diğer spor dalları özelinde değil, amatör-profesyonel spor dalları tasnifi ile genel bir biçimde yapılmıştır. Bu sebeple sadece futbolun profesyonel, diğer spor dallarının amatör olduğunun kabulü, kanunda yapılan söz konusu vurguyu anlamsız kılacaktır. K.V., G.V., K.D.V.K.’da spor dalları ve sportif faaliyetlere yönelik düzenleme ve vurgular, örneğin K.D.V.K.’nın 1/3’üncü maddesinde yapılan “profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler” göndermesi de vergi kanunları bakımından bu tezi çürütmektedir⁴³⁰.

Spor kulüplerinin genel oranda K.D.V.’ye tabi olan bu gelirlerine konu işlemleri sebebiyle hesaplanan K.D.V.’nin 9/10’u işlemin muhatapları (reklam hizmeti alanlar, yayın faaliyetini gerçekleştirenler, isim hakkını kullananlar v.b.) tevkifata tabi olurlar⁴³¹.

⁴²⁷ ÇAKICI, KÜTÜKÇÜ, AKÇAY, ERSAN, **a.g.e.**, s. 267.

⁴²⁸ UZUNOĞLU (a), **a.g.e.**, s. 882.

⁴²⁹ Ersan ÖZ, Fatih AKÇAY, “Futbolcular Özelinde Sporcuların Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:300, Eylül, 2013, s. 52.

⁴³⁰ Ayşe Tuba BERK, “Vergisel Açından Sponsorluk Uygulamasında Bulanık Bir Alan: Amatör-Profesyonel Spor Dalı Ayrımı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:295, Nisan, 2013, s. 91.

⁴³¹ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 267.

10- Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri

Temizlik hizmetlerinde tevkifat, 89 Seri No'lu K.D.V. Genel Tebliği ile yapılan ve kamu kurum ve kuruluşlarının bazı hizmet alımlarında tevkifat uygulanmasını içeren düzenleme ile 01.11.2003 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır⁴³². Ancak günümüze gelene kadar birçok değişiklik geçirerek kapsamını genişletmiştir. Aynı zamanda uygulanacak tevkifat oranlarında da değişiklik getiren düzenlemeler yapılmıştır. Temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri K.D.V. Genel Uygulama Tebliği'nin 2.1.3.2.10. bölümünde yer almaktadır. Temizlik hizmetleri sektörünü yaygın olarak sunduğu hizmetler ise⁴³³:

- Bina temizliği,
- Sokak temizliği,
- Sağlık kuruluşlarının hijyenik temizliği ve hastane atıklarının toplanması ve imhası,
- Çöp toplama ve toplanan çöplerin imhası,
- Park ve bahçeler ile mezarlık alanlarının temizliği,
- Haşere mücadelesi,
- Demiryolu ve kara nakil vasıtalarının temizliği,

gibi tevkifata tabi işlerden oluşmaktadır. Tebliğe göre; “Bina temizliğine; binaların müstemilat ve eklentileri dahil iç ve dış cephesinin temizliği ile her türlü mefruşatının (halı, perde, koltuk, süs eşyası vb.) bina içinde veya dışında yaptırılan temizliği dahildir. Ayrıca havlu, çarşaf, elbise, çamaşır gibi eşyaların temizlettirilmesi veya yıkattırılması da temizlik hizmetleri kapsamında tevkifata tabidir. Ancak, temizlik işlerinde kullanılacak deterjan, süpürge gibi alet-edevat ve sarf malzemelerinin satın alınması sırasında tevkifat uygulanmaz. Sorumlu tayin edilenlerin park, bahçe ve mezarlık alanları ile bulvar, refüj, göbek, rekreasyon alanları ve havuzların bakımı, bitkilendirilmesi, sulanması, haşere mücadelesi, sokak hayvanlarının toplanması-ıslahı ve benzerlerine ilişkin hizmet alımları, çevre ve bahçe bakım hizmetleri kapsamında tevkifata tabidir” hükmüne yer verilmiştir.

⁴³² ÇAKICI, KÜTÜKÇÜ, AKÇAY, ERSAN, **a.g.e.**, s. 273.

⁴³³ KIZILOĞLU, **a.g.e.**, s. 525-526.

Belediye temizlik hizmeti ihalesini alan firma tarafından temizliğin taşeron firmaya yaptırılması durumunda tevkifat uygulanıp uygulanmayacağı konusunda Gelir İdaresi Başkanlığı (G.İ.B.) 10.06.2011 tarih ve G.İ.B.4.35.17.01-35-02-3071-239 sayılı özelgede, “Ancak; belediyenin temizlik hizmeti ihalesini alan bir firmaya taşeron olarak ifa edilen temizlik hizmetine ilişkin olarak hesaplanan K.D.V.’den tevkifat yapılması söz konusu değildir” hükmü yer almaktadır⁴³⁴.

K.D.V. mükellefleri ve belirlenmiş alıcıların yukarıda belirtilen temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmeti alımlarında, alıcılar tarafından K.D.V.’nin 7/10’u oranında tevkifat uygulanacaktır⁴³⁵.

11- Servis Taşımacılığı Hizmeti

Servis taşımacılığı hizmetlerinde tevkifat uygulaması 117 Seri No’lu K.D.V. Genel Tebliği ile gelmiş bir uygulamadır ve 01.05.2012 tarihinden beri uygulanmaktadır⁴³⁶. Gerçek usulde K.D.V. mükellefleri ile mükellef olsun ya da olmasın belirlenmiş alıcılara yapılan taşımacılık hizmetleri, 5/10 oranında K.D.V. tevkifatına tabidir. Servis taşımacılığı hizmeti kapsamına; personel, öğrenci, müşteri v.b. belirli bir güzergahta taşınması için oluşturulan servis hizmetleriyle yapmış oldukları taşımacılık hizmeti alımları girmektedir. Bu hizmetin, tahsis edilmiş özel plakalı araçlar ile yapılıp yapılmaması tevkifat uygulaması kapsamında işlem tesisine engel değildir. Örneğin; öğrenci taşımacılığının bu kapsamda değerlendirilmesi için taşıma işinin mutlaka özel plakalı araçlarla yapılması gerekmemektedir. Servis taşımacılığı hizmeti personelin, öğrencilerin, velilerin kendi aralarında anlaşarak doğrudan taşımacı ile sözleşme yapılması veya anlaşılması durumunda, esas olarak hizmete ait faturaların servis hizmetinden yararlanan personel, öğrenci ya da velisi adına düzenlenmesi gerektiğinden, tevkifat uygulanmaz. Oysa ki, faturanın tevkifat yapmakla sorumlu tutulanlar adına düzenlenmesi durumunda tevkifat uygulaması kapsamında işlem uygulanacaktır⁴³⁷.

⁴³⁴ DEĞER (c), **a.g.e.**, s. 397.

⁴³⁵ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 267.

⁴³⁶ ÇAKICI, KÜTÜKÇÜ, AKÇAY, ERSAN, **a.g.e.**, s. 261.

⁴³⁷ DEĞER (c), **a.g.e.**, s. 398.

Servis taşımacılığında bir şirketin çalışanlarının bir defalık sportif ve sosyal amaçlı faaliyetlere katılmak için aldığı taşımacılık hizmeti, satıcı ve alıcı arasındaki anlaşma uyarınca belirli bir dönemi kapsamamasından dolayı servis hizmeti olarak değerlendirilmeyerek, tevkifat yapılmaz⁴³⁸. Bir taşımacılık işinin servis taşımacılığı hizmeti olarak tevkifata tabi tutulması için⁴³⁹:

- Belli güzergahta yapılması,
- Hizmetin alıcısı ile satıcısı arasındaki anlaşma dahilinde belirli bir dönem süresince devam etmesi,
- Fiilen yapılması,

gibi hususlar göz önünde bulundurulmalıdır. Kısmi tevkifat uygulaması kapsamına giren taşımacılık işinin fiilen yapılmayıp organize edilmesi halinde ise, bu sefer K.D.V. tevkifatı yapmakla sorumlu alıcılara organizatör firmanın vereceği aracılık hizmetlerinde tevkifat uygulanmayacaktır. Fakat, organizatör firma servis taşımacılığı hizmetini fiilen ifa eden firmanın kendisine düzenleyeceği faturada hesaplanan K.D.V. tutarı üzerinden 5/10 oranında K.D.V. tevkifatı uygulayacaktır⁴⁴⁰.

12- Her Türlü Baskı ve Basım Hizmetleri

Her türlü baskı ve bakım hizmetleri K.D.V. Genel Uygulama Tebliği'nin 2.1.3.2.12. bölümünde yer almaktadır. Bu kapsama ise; “Sorumlu tayin edilenlere verilen; kitap, ansiklopedi, risale, dergi, broşür, gazete, bülten, basılı kağıt, katalog, afiş, poster, dosya, klasör, matbu evrak, makbuz, kartvizit, antetli kağıt, zarf, bloknot, defter, ajanda, takvim, her çeşit belge ve sertifika, davetiye, mesaj ve tebrik kartı, etiket, ambalaj, test gibi süreli veya süresiz yayınlar ile diğer ürünlerin her türlü (cd, vcd, dvd gibi baskılar dahil) baskı ve basımı hizmeti ile bunların veya sorumlu tayin edilenler tarafından kullanılan her çeşit evrakın ciltlenmesine ilişkin hizmetler” girmektedir.

Üretimde kullanılacak kağıt, boya v.b. ham ve yardımcı maddelerin siparişi veren alıcı tarafından temin edilmesi veya edilmemesi tevkifata engel oluşturmaz. Başka bir deyişle fason şekilde verilen hizmetler tevkifata engel teşkil etmez. Diğer bir

⁴³⁸ Ozan BİNGÖL, “Servis Taşımacılığı Tevkifatında Bilinmeyenler”, <<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ozanbingol/013/>>, (Erişim Tarihi:20.03.2015).

⁴³⁹ UZUNOĞLU (a), **a.g.e.**, s. 887-888.

⁴⁴⁰ ÇAKICI, KÜTÜKÇÜ, AKÇAY, ERSAN, **a.g.e.**, s. 263.

tarafından söz konusu mal veya hizmetlerin hazır halde satın alınması tevkifat yapmayı gerektirmemektedir. İşte bu sebeple yukarıda sayılan malzeme ve dokümanların herhangi bir matbaa veya işletmeye bastırılmadan, hazır halde satın alınması halinde satıcıların tevkifatlı fatura düzenlemesine gerek duyulmamaktadır⁴⁴¹. Belirlenmiş alıcılara karşı ifa edilen baskı ve basım hizmetlerinde alıcılar tarafından K.D.V.'nin 5/10'u oranında tevkifat uygulanır⁴⁴².

13- Kamuya Yapılan Diğer Hizmetler

K.D.V. mükellefleri tarafından, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlara ödenen ve yukarıda belirtilmeyen diğer bütün hizmet ödemelerinde 5/10 oranında K.D.V. tevkifatı uygulanır. Bu tevkifat uygulamasına ilişkin aşağıdaki örnekler verilebilir⁴⁴³;

➤ 5018 sayılı Kanun'a ekli cetvellerde yer alan kuruma verilen yapı malzemelerinin test edilmesi, şoförsüz araç kiralama hizmetleri 5/10 oranında K.D.V. tevkifatına tabidir. Bu hizmetler, belediye veya K.D.V. mükelleflerine verilirse K.D.V. tevkifatı uygulanmayacaktır.

➤ 5018 sayılı Kanun'a ekli cetvellerde yer alan kuruma verilen; yatay trafik işaretleme çalışmalarında yatay işaretlemeye hazırlık ve yatay işaretlemenin korunması hizmeti ile otoyol ve karayolu güzergahında malzeme, araç-gereç ve personel nakli hizmeti Tebliğin 3.2.13 bölümü kapsamında 5/10 oranında K.D.V. tevkifatına tabi tutulur.

➤ 5018 sayılı Kanun'a ekli cetvellerde yer alan kuruma verilen şoförü ile birlikte araç kiralama hizmetinde, şoför bedeli ile araç kiralama bedelinin ayrıştırılamaması durumunda hizmet bedelinin tamamına işgücü temin hizmeti kapsamında 9/10 oranında K.D.V. tevkifatı uygulanır. Şoför bedelinin araç kiralama bedelinden ayrıştırılabilmesi durumunda, şoför bedeline 9/10, araç kiralama bedeline ise 5/10 oranında K.D.V. tevkifatı uygulanması gerekmektedir.

⁴⁴¹ Hüseyin ASLAN, "Baskı ve Basım Hizmetlerinde KDV Tevkifatı", <<http://www.aslanhuseyin.com/2012/05/12/baski-ve-basim-hizmetlerinde-kdv-tevkifat/>>, (Erişim Tarihi: 20.03.2015).

⁴⁴² ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 268.

⁴⁴³ DEĞER (c), **a.g.e.**, s. 403-404.

➤ 5018 sayılı Kanun'a ekli cetvellerde yer alan kuruma verilen, gemi parçalarının kumlanması ve boyanması hizmeti 5/10 oranında K.D.V. tevkifatına tabi tutulacaktır.

➤ Orman kooperatifleri tarafından orman işletme müdürlüklerine kesim, sürgü, aralama, odun istihsalı gibi hizmetler verilmekte ve bu hizmetler işgücü temin hizmeti kapsamına girmemektedir.

C- KISMİ TEVKİFAT UYGULANACAK TESLİMLER

117 Seri No'lu Genel Tebliğ ile kısmi tevkifat kapsamına giren işlemler, hizmetlerden yapılacak tevkifatlar ve mal teslimlerinden yapılacak tevkifatlar olmak üzere iki grupta ele alınmıştır. Bu tebliğde tevkifat kapsamında olduğu belirtilen mal teslimlerinin önemli bir kısmı önceki düzenlemelerde de tevkifat kapsamına alınmıştı. 117 Seri No'lu Tebliğ ile daha önce tevkifat kapsamında olan ithalatçı, rafineri, akaryakıt dağıtıcısı ve bayileri dışındaki kişiler tarafından K.D.V. mükelleflerine ve kamu kuruluşlarına yapılan akaryakıt satışları ile büyük ve küçükbaş hayvan etlerinin (sakatat ve bağırsak dahil) teslimleri, tevkifat yapılacak teslimler kapsamından çıkarılmıştır. Buna karşılık ağaç ve orman ürünlerinin teslimi tevkifat kapsamına alınmıştır⁴⁴⁴. Bu bağlamda K.D.V. Genel Uygulama Tebliği ile 117 Seri No'lu Genel Tebliğ arasında önemli farklılıklar bulunmamaktadır. Esas değişiklik 117 Seri No'lu Genel Tebliğ ile gerçekleşmiştir.

1- Külçe Metal Teslimleri

5766 sayılı Kanun ile 3065 sayılı Kanun'un 17/4-g maddesinde yapılan 07.06.2008 tarihinden itibaren yürürlüğe giren değişiklikle bentte yer alan "hurda metalden elde edilen külçeler" ibaresi madde metninden çıkartılmıştır. Buna göre hurda metalden elde edilen külçelerin teslimi K.D.V.'ye tabi tutulmuştur⁴⁴⁵.

Külçe en genel anlamı ile, bir maden veya alaşımın ergitilerek⁴⁴⁶ kalıplara dökülmüş halini ifade etmektedir. Bu hali itibariyle, tek başına nihai bir tüketim

⁴⁴⁴ UZUNOĞLU (a), **a.g.e.**, s. 894.

⁴⁴⁵ DEĞER (c), **a.g.e.**, s. 406.

⁴⁴⁶ **Ergimek:** Sıcaklığı artırılmak yoluyla bir cisim katı durumdan sıvı duruma geçmek, <http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.552e49e3efd8c7.44731976>, (Erişim Tarihi:13.04.2015).

maddesi olmayan külçe, genellikle bir başka malın üretim girdisi niteliğini taşıyan maldır. Metal ise, elektrik ve ısı iletkenliği yanında kendine özgü parlaklığı olan, şekillendirmeye yatkın olan altın, gümüş, demir, çinko, alüminyum gibi elementlerin* genel adıdır⁴⁴⁷. K.D.V. Genel Uygulama Tebliği'ne göre; “Hurda metallere elde edilenler dışındaki bakır, çinko, alüminyum ve kurşun külçelerinin ithalatçıları ve ilk üreticileri (cevherden üretim yapanlar) tarafından yapılan teslimlerinde tevkifat uygulanmaz, bu safhalardan sonraki el değiştirmelerde ise tevkifat uygulanır. Hurda metalden elde edilen külçelerin ithalatçıları ve üreticileri tarafından tesliminde de tevkifat uygulanır” hükmü yer almaktadır. Teslimin ithalatçıları tarafından yapıldığı durumda ise; satıcı (ithalatçı) tarafından düzenlenecek faturada “Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır” açıklamasına ve ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilecektir. Üretimin cevherden yapıldığı durumda ise; düzenlenecek faturada “Teslim edilen mal firmamızca cevherden üretildiğinden tevkifat uygulanmamıştır” açıklamasına yer vererek tevkifat uygulanmadan işlem yapabileceklerdir⁴⁴⁸.

Tevkifat kapsamına, her türlü hurda metallere elde edilen külçeler ile hurda metallere elde edilenler dışındaki bakır, çinko ve alüminyum külçelerinin teslimi de dahildir. Slab, bilet (biyet), kütük ve ingot teslimleri de bu uygulama kapsamında külçe olarak ele alınır⁴⁴⁹. Bu konuda 16.10.2014 tarih ve 29147 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 Seri No’lu Tebliğ ile K.D.V. Uygulama Tebliği’nde bazı değişiklikler ve tereddüt edilen konular hakkında açıklamalar yapılmış olup 01.11.2014 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere değişiklikler yapılmıştır. Bu tarihten itibaren külçe metal teslimlerinde K.D.V. tevkifat oranı 5/10 oranında uygulanacaktır. Ayrıca K.D.V. Uygulama Genel Tebliği’nin I/C-2.1.3.3.1.1. bölümü kapsamında her türlü hurdadan elde edilen külçe metal teslimleri ile hurda metallere elde edilenler dışındaki bakır, çinko, alüminyum ve kurşun külçelerinin tesliminde uygulanacak K.D.V. tevkifatı oranı

*Bu elementlerden kıymetli maden niteliğindeki altın ve gümüş külçeler K.D.V. Kanunu’nun 17/4-g maddesi kapsamında K.D.V.’den istisna olup, tevkifat uygulaması kapsamında değerlendirilmesi söz konusu değildir.

⁴⁴⁷ ÇAKICI, KÜTÜKÇÜ, AKÇAY, ERSAN, **a.g.e.**, s. 130.

⁴⁴⁸ UZUNOĞLU (a), **a.g.e.**, s. 895.

⁴⁴⁹ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 268.

7/10'dan 5/10'a düşürülmüştür. 01.11.2014 tarihinden itibaren kapsama giren külçe metal teslimlerinde 5/10 oranında K.D.V. tevkifatı uygulanacaktır⁴⁵⁰.

2- Bakır, Çinko, Alüminyum ve Kurşun Ürünlerinin Teslimi

Bakır, çinko ve alüminyum ürünlerin teslimlerinde bugün itibariyle mevcut tevkifat uygulamasının ilk evresini 01.12.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 96 Seri No'lu K.D.V. Genel Tebliği ile yapılan düzenleme oluşturmaktadır⁴⁵¹. Aslında hammadde türündeki bakır külçeler için K.D.V. tevkifatı uygulamasına 03.07.2005 tarih ve 25864 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 95 Seri No'lu K.D.V. Genel Tebliği'nin "7" No'lu bölümündeki açıklamalarla başlanılmıştır. Fakat, bakır ürünleri (işlenmiş ürünler) konusundaki tevkifata ilk olarak 96 Seri No'lu Genel Tebliğ ile başlamıştır⁴⁵².

K.D.V.Genel Uygulama Tebliği'ne göre; "Bakır ve alaşımlarından, çinko ve alaşımlarından, alüminyum ve alaşımlarından, kurşun ve alaşımlarından mamul, Tebliğin I/C-2.1.3.3.2.2. bölümünde belirtilen ürünlerin, Tebliğin I/C-2.1.3.1/a ve b bölümlerinde sayılanlara tesliminde, 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanır" hükmü yer almaktadır. İlk üreticiler tarafından, bir diğer ifade ile, cevherden üretim yapanların teslimlerinde tevkifat uygulanmayacaktır. Burada ilk üreticinin yani cevherden külçe elde edenlerin tesliminde tevkifat olmadığı anlaşılmaktadır⁴⁵³. Sayılmış olan mamuller, genellikle bir sonraki imalatçının ham maddesi niteliğindeki ürünlerdir. Örnek olarak; bakır levhanın teslimi tevkifat kapsamındadır. Bu levhayı alarak işleyen ve sanayi tipi mutfak malzemeleri üreten bir işletmenin bu kapsamdaki teslimleri tevkifat kapsamı dışındadır. Benzer şekilde çubuk veya boru olarak bunları inşaatlarda kullanmak üzere kapı pencere şeklinde doğrama malzemesi haline getiren bir imalatçının alışları tevkifat kapsamında, satışları ise tevkifat kapsamı dışında kalmaktadır⁴⁵⁴.

⁴⁵⁰ Erciyes Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş., s. 1, <file:///C:/Users/Acer/Downloads/2014-14.pdf>, (Erişim Tarihi:09.04.2015).

⁴⁵¹ ÇAKICI, KÜTÜKÇÜ, AKÇAY, ERSAN, **a.g.e.**, s. 136.

⁴⁵² Harun KAYNAK, "Bakır Ürünlerinde KDV Tevkifatı Uygulaması ve Başlık Sorunu", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:307, Mart, 2007, <<http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4619>>, (Erişim Tarihi: 08.05.2015).

⁴⁵³ <<http://www.batiymm.com.tr/?p=2604>>, (Erişim Tarihi:15.04.2015).

⁴⁵⁴ Mehmet MÜSTEHLİK, "Son Düzenlemeler Işığında Bakır, Çinko ve Alüminyum'da KDV Tevkifatı", **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 60, Temmuz, 2008, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=8956>>, (Erişim Tarihi:15.04.2015).

İthalatçıları tarafından yapılan bakır mamulü teslimleri konusunda ise, külçe çinkonun ilk ithalatçısı tarafından yurt içi alıcılara teslimi söz konusu olduğunda tevkifat uygulanmayacaktır⁴⁵⁵. Bakır, çinko ve alüminyum telin; plastik, cam, kağıt, emaye, vernik v.b. izolasyon malzemeleri ile kaplanmasıyla elde edilen “izoleli iletken” teslimlerinde tevkifat söz konusu değildir⁴⁵⁶.

3- Hurda ve Atık Teslimi

Hurda ve atık teslimlerinde tevkifat; 51 Seri No’lu K.D.V. Genel Tebliği’nin II/B bölümü ile ilk olarak hurda metal teslimleri ile sınırlı olarak başlamıştır. Ancak daha sonra yayımlanan 81 Seri No’lu K.D.V. Genel Tebliği atık kağıt ve hurda plastik teslimlerini de dahil etmiştir⁴⁵⁷. Daha sonra da kapsamını değiştirerek günümüze kadar gelmiştir. Ayrıca ticari hayatta önemli bir yeri olan ve imalat esnasında ortaya çıkan metal çıktılarının metal hurda ve atık kapsamına girip girmediğini belirlemek oldukça önemlidir⁴⁵⁸. Hurda; ifadesi daha çok, bir imalat aşaması esnasında zorunlu olarak ortaya çıkan ve o imalat işinin sonuçları bakımından işe yaramayacak nitelikteki artık, parça, döküntü, talaş vb. ile kullanılmış eski metal maden parçaları için kullanılmaktadır. Atık kelimesi ise daha yeni bir ifade olup, bir ürünün kullanım amacına uygun olarak bir defa kullanıldıktan sonra o amaç için kullanılamaz hale geldiği durumu ifade etmektedir⁴⁵⁹.

Hurda kavramında işaret edilen genel anlam çerçevesinde⁴⁶⁰:

- Demir, bakır, alüminyum, pirinç, kurşun, teneke, çelik, çinko, pik, sarı, bronz, nikel, kızıl, lehim, mangan-tutya, antimon ve benzeri her türlü metaller,
- Bu metallerin alaşım, bileşim ve cürufları,
- İmalathane ya da fabrikalarda imalat sırasında ortaya çıkan metal kırıntı, döküntü ve talaşlar ile standart dışı çıkan metal ürünler,

⁴⁵⁵ DEĞER (c), **a.g.e.**, s. 409.

⁴⁵⁶ YAVAŞOĞLU, **a.g.e.**, s. 104.

⁴⁵⁷ ÇAKICI, KÜTÜKÇÜ, AKÇAY, ERSAN, **a.g.e.**, s. 144.

⁴⁵⁸ Hasan Ali GÖNCÜ, “Metal Hurda ve Atıklarında İstisna Uygulamasının Kapsamı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:297, Mayıs, 2006, <<https://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4271>>, (Erişim Tarihi: 21.04.2015).

⁴⁵⁹ Cemalettin TURAN, “Hurda ve Külçe Metallerle, Hurda ve Atık Haldeki Plastik, Kağıt ve Cam Teslimlerinde KDV Sorumluluğu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:255, Kasım, 2002, <<http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=2973>>, (Erişim tarihi:15.04.2015).

⁴⁶⁰ UZUNOĞLU (a), **a.g.e.**, s. 900.

➤ İzabe tesislerinden çıkan standart dışı metal hammaddeler, yarı mamuller, hadde bozukları,

v.b. “hurda metal” olarak değerlendirilir. Hurda metal teslimlerinde sorumluluk uygulamasının usul ve esasları 51, 53, 58, 70, 85, 86, 87 ve 117 Seri No’lu K.D.V. Genel Tebliğ’lerinde açıklanmıştır. Vergi tevkifatı hurda metalin gerçek usule tabi mükellefler arasında her el değiştirilişinde uygulanacaktır⁴⁶¹. Bir diğer konu ise, hurda gemilerden sökülen saç aksamın, sökenler tarafından teslimi durumunda tevkifat uygulanmayacaktır. Fakat hurda gemi saçlarının sonraki safhalarda el değiştirmeleri ile ilgili tevkifat uygulaması genel esaslar çerçevesinde yapılacaktır⁴⁶². Yapılan düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere hurda kavramının çok geniş tanımlanması sebebiyle, hurda tevkifat kapsamının gelişen ekonomik olaylar karşısında daha da genişleyeceği tahmin edilmektedir⁴⁶³.

Tamir ve bakımdan sonra aynı amaçla kullanımı mümkün olan ve eski olarak nitelendirilen metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt ve cam esaslı eşya teslimlerinde ise, tevkifat uygulanmayacaktır⁴⁶⁴. Metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt, cam, hurda ve atıklarının teslimi K.D.V. Kanunu’nun 17/4-g maddesince K.D.V.’den müstesnadır. Fakat, aynı kanunun 18/1 maddesince istisnadan vazgeçilmesi de mümkündür. İstisnadan vazgeçenlerin metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt, cam, hurda ve atıklarının tesliminde, K.D.V. mükellefleri ve belirlenmiş alıcılar tarafından K.D.V.’nin 5/10’u oranında tevkifat uygulanacaktır⁴⁶⁵. Danıştay’ın 9. Dairesi tarafından konuyla ilgili, hurda metal alım satımındaki K.D.V. tevkifatının yapılmayıp satıcıya tamamının ödenmesinin vergi ziyana sebep olması için ise, satıcı tarafından beyan dışı bırakılması gerekir, kararı bulunmaktadır⁴⁶⁶.

⁴⁶¹ DEĞER (c), **a.g.e.**, s. 413-414.

⁴⁶² İsmail KOŞ, “Hurda Metal Kavramı Konusunda Bir Değerlendirme”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:255, Kasım, 2002, <<http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=2984>>, (Erişim Tarihi:16.04.2015).

⁴⁶³ Erkan GÜRBOĞA, “Hurda Tevkifatının Kapsamı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:181, Ekim, 2003, s. 33.

⁴⁶⁴ YAVAŞOĞLU, **a.g.e.**, s. 107.

⁴⁶⁵ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 269.

⁴⁶⁶ T.C. Danıştay 9. Daire Esas No:2000/2314, Karar No:2002/4960, Karar Tarihi:28.11.2002.

4- Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kağıt, Cam Hurda ve Atıklarından Elde Edilen Hammadde Teslimi

Atıklardan elde edilen hammaddelerdeki tevkifat, 86 Seri No'lu K.D.V. Genel Tebliği'nin B/1 bölümü ile plastik hurda ve atıklarının çeşitli işlemlerden geçirilip işlenmesi sonucunda elde edilen hurda ve atık niteliğini kaybederek plastik esaslı malzeme imalatında hammadde olarak kullanılan pet kırıkları, plastik çapak, plastik granül v.b. ürünlerin teslimi için ortaya çıkmıştır⁴⁶⁷.

K.D.V. Genel Uygulama Tebliği'nin 2.1.3.3.4.1. bölümünde yer almaktadır. Metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt, cam hurda ve atıklarından elde edilen hammaddelerin, K.D.V. mükellefleri tarafından gerçek usulde K.D.V. mükellefleri ile mükellef olsun ya da olmasın belirlenmiş alıcılara teslimi durumunda 9/10 oranında K.D.V. tevkifatı uygulanacaktır. Bu ürünlerin teslimleri, K.D.V. Kanunu'nun 17/4-g maddesi gereğince vergiden istisna olmayarak, genel oranda % 18 K.D.V.'ye tabidir⁴⁶⁸. K.D.V. Genel Uygulama Tebliği'nin 2.1.3.3.4.2. bölümünde; "Metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt, cam hurda ve atıklarının çeşitli işlemlerden geçirilip işlenmesi sonucunda elde edilen ve genellikle hurda ve atık niteliklerini kaybederek metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt ve cam esaslı malzeme imalatında hammadde olarak kullanılan mamul niteliğindeki kırık, çapak, toz, granül ve benzeri ürünlerin teslimi tevkifat uygulaması kapsamındadır" hükmü yer alarak kapsamı belirtilmiştir⁴⁶⁹.

5- Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı İle Ham Post ve Deri Teslimleri

107 Seri No'lu K.D.V. Genel Tebliği ile, mal ve hizmetlere uygulanacak K.D.V. oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı* eki II sayılı listenin B bölümünün birinci ve ikinci sıraları kapsamına giren ürünlerin teslimi tevkifat kapsamı içindedir. 05.01.2008 tarihinden itibaren ise, 1/2 oranında K.D.V. tevkifatı uygulanması uygun görülmüştür. Ancak daha sonra yayımlanan 108 Seri No'lu K.D.V. Genel Tebliği ile, 1/2 tevkifat oranı, 27.02.2008 tarihinden itibaren % 90'a yükseltilmiştir⁴⁷⁰. Pamuğun

⁴⁶⁷ ÇAKICI, KÜTÜKÇÜ, AKÇAY, ERSAN, **a.g.e.**, s. 154.

⁴⁶⁸ UZUNOĞLU (a), **a.g.e.**, s. 901-902.

⁴⁶⁹ DEĞER (c), **a.g.e.**, s. 415.

*30.12.2007 tarihli ve 26742 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴⁷⁰ KIZILOĞLU, **a.g.e.**, s. 537.

tevkifat kapsamına alınması, teknik bir ihtiyaçtan yani pamuğun üreticiden K.D.V. ödenmeden elde edilmesinden kaynaklanmaktadır. Bu artış pamuk tüccarına karşı bir güvensizlikle açıklanamaz. Bu çerçevede konuya bakıldığında, üreticiden K.D.V. ödenmeden satın alınan pamuğun tesliminde K.D.V. oranının yüksek olması halinde bu K.D.V.'nin hazineye intikal edilmeme riski de yüksek olur⁴⁷¹. Buna göre⁴⁷²:

➤ Kütlü ve elyaf pamuk, linter pamuk, pamuk lifi döküntüleri, natürel veya tops haldeki tiftik, yün ve yapağı,

➤ Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 41.01 pozisyonundaki sığır ve atların, 41.02 pozisyonundaki koyun ve kuzuların (astragan veya karakul, persaniye, breitschwanz ve benzerleri, Hint, Çin, Moğolistan ve Tibet kuzuları hariç), 41.03 pozisyonundaki keçi ve oğlakların (Yemen, Moğolistan ve Tibet keçi ve oğlakları hariç) ham post ve derilerinin, teslimi durumunda tevkifat uygulanır. K.D.V. mükellefleri tarafından tevkifat kapsamına giren ürünlerin gerçek usulde K.D.V. mükellefleri ile mükellef olsun ya da olmasın belirlenmiş alıcılara yapılan teslimi durumunda 9/10 oranında K.D.V. tevkifatı uygulanacaktır.

6- Ağaç ve Orman Ürünleri Teslimi

01.05.2012 tarihinde yürürlüğe giren 117 Seri No'lu K.D.V. Genel Tebliği daha önce tevkifat uygulanmayan ağaç ve orman ürünleri teslimleri üzerinden hesaplanan K.D.V.'nin de tevkifata tabi tutulmasını kabul etmiştir. Böylelikle, bu sektördeki kayıtdışılığı önlemekle beraber, K.D.V.'nin erozyona uğraması da güvence altına alınmış olacaktır⁴⁷³.

Gerçek usulde K.D.V. mükellefleri ile mükellef olsun ya da olmasın belirlenmiş alıcılara yapılan ağaç ve orman ürünleri teslimlerinde, alıcılar tarafından 5/10 oranında K.D.V. tevkifatı uygulanır. Konusu geçen malların ithalatçılar tarafından yapılan teslimi durumunda tevkifat uygulanmayacaktır. Ancak ithalatçıların gerçekleştireceği teslimde, satıcı, diğer bir ifadeyle ithalatçı tarafından düzenlenecek faturada “Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır” açıklamasına ve

⁴⁷¹ Yusuf İLERİ, “KDV Oranlarının Pamukta Kayıt Dışılaşma Etkisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:319, Mart, 2008, <<http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4954>>, (Erişim Tarihi:17.04.2015).

⁴⁷² UZUNOĞLU (a), **a.g.e.**, s. 903; DOĞAN, **a.g.m.**, s. 20.

⁴⁷³ ÇAKICI, KÜTÜKÇÜ, AKÇAY, ERSAN, **a.g.e.**, s. 164.

aynı zamanda ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilmesi gerekmektedir⁴⁷⁴.

Doğal olarak yetişen veya emekle yetiştirilen ağaç ve ağaççık topluluklarının tamamı orman olarak ifade edilir. Ancak orman denilince yalnızca ağaç ve ağaççıklar kastedilmemektedir çünkü orman, ağaç, hava, su, toprak bir bütün olarak ele alınmaktadır⁴⁷⁵. K.D.V. Genel Uygulama Tebliği'nin 2.1.3.3.6.2. bölümüne göre; "Ağaç işleme endüstrisinde kullanılan ve ilk madde-malzeme niteliğinde olan her türlü ağaç, tomruk, odun ile bunların önceden belirlenmiş ölçülerde biçilmesiyle elde edilen inşaatlık, doğramalık, marangozluk, mobilyalık ve benzeri kereste, mobilya ve kereste imalatı sonucu ortaya çıkan kırpıntı, çita ve benzeri imalat artıkları ile odun artığı talaş teslimleri tevkifat uygulaması kapsamındadır" hükmü ile kapsamı belirtilmiştir⁴⁷⁶.

Oldukça yeni tevkifat kapsamına alınan bu mal grubuna dahil ürünlerin öncelikle ağaç işleme endüstrisinde ilk madde ve malzeme niteliğini taşıması gerekmektedir. Bunun sebebi ise, tebliğde ürünler sayılırken öncelikle ilk madde ve malzeme niteliğine vurgu yapılmış olmasından kaynaklanmaktadır. İlk madde ve malzemeler, üretilen mamullerin esas yapısını oluşturan, henüz bir malın üretiminde hiç kullanılmamış maddelerdir. Bu sebeple, ilk madde ve malzemeler, direkt giderler olup, ham madde kavramı yerine de kullanılabilir⁴⁷⁷. Burada, tomruk, odun, kereste, kırpıntı v.b. niteliğinde olmayan; mobilya, kapı-pencere doğraması, döşeme malzemesi, sunta, levha, mdf, rabita, lambri, süpürgelik v.b. ürünlerin tesliminde tevkifat uygulaması söz konusu değildir⁴⁷⁸.

⁴⁷⁴ UZUNOĞLU (a), **a.g.e.**, s. 904.

⁴⁷⁵ Ufuk ÖZDEMİR, "Her Türlü Ağaç-Orman Ürünlerinde KDV Tevkifatı ve Muhasebe Kayıtları", <<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ufuk/061/>>, (Erişim Tarihi:18.04.2015).

⁴⁷⁶ DEĞER (c), **a.g.e.**, s. 418.

⁴⁷⁷ ÇAKICI, KÜTÜKÇÜ, AKÇAY, ERSAN, **a.g.e.**, s. 165-166.

⁴⁷⁸ YAVAŞOĞLU, **a.g.e.**, s. 112.

Tablo 2. K.D.V. Tevkifat Oranları

TEVKİFATA TABİ MAL VEYA HİZMET	TEVKİFAT ORANI	TEVKİFAT YAPACAK OLANLAR	DÜZENLEMELERİN YAPILDIĞI KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL TEBLİĞLERİ VE İLGİLİ MADDE NO
HİZMETLER			
Yapım İşleri İle Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetleri	2/10	(I/C-2.1.3.1/b) ayrımında sayılanlar	KDV GUT - Madde: 2.1.3.2.1
Etüt, Plan-Proje Danışmanlık, Denetim ve Benzeri Hizmetler	9/10	(I/C-2.1.3.1/b) ayrımında sayılanlar	KDV GUT - Madde: 2.1.3.2.2
Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri	5/10	(I/C-2.1.3.1/b) ayrımında sayılanlar	KDV GUT - Madde: 2.1.3.2.3
Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri	5/10	(I/C-2.1.3.1/b) ayrımında sayılanlar	KDV GUT - Madde: 2.1.3.2.4
İşgücü Temin Hizmetleri	9/10	Tüm KDV Mükellefleri ile (I/C-2.1.3.1/b) ayrımında sayılanlar	KDV GUT - Madde: 2.1.3.2.5

Yapı Denetim Hizmetleri	9/10	Tüm KDV Mükellefleri ile (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlar	KDV GUT - Madde: 2.1.3.2.6
Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri, Çanta ve Ayakkabı Dikim İşleri ve Bu İşlere Aracılık Hizmetleri	5/10	Tüm KDV Mükellefleri ile (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlar	KDV GUT - Madde: 2.1.3.2.7
Turistik Mağazalara Verilen Müşteri Bulma / Götürme Hizmetleri	9/10	Tüm KDV Mükellefleri	KDV GUT - Madde: 2.1.3.2.8
Spor Kulüplerinin Yayın, Reklam ve İsim Hakkı Gelirlerine Konu İşlemleri	9/10	Tüm KDV Mükellefleri ile (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlar	KDV GUT - Madde: 2.1.3.2.9
Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri	7/10	Tüm KDV Mükellefleri ile (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlar	KDV GUT - Madde: 2.1.3.2.10
Servis Taşımacılığı Hizmeti	5/10	Tüm KDV Mükellefleri ile (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlar	KDV GUT - Madde: 2.1.3.2.11
Her Türlü Baskı ve Basım Hizmetleri	5/10	(I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlar	KDV GUT - Madde: 2.1.3.2.12

Yukarıda Belirlenenler Dışındaki Hizmetler	5/10	KDV mükellefleri tarafından, 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlara ifa edilen ve yukarıda belirtilmeyen diğer bütün hizmet ifalarında söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar tarafından	KDV GUT - Madde: 2.1.3.2.13
TESLİMLER			
Külçe Metal Teslimleri	5/10	Tüm KDV Mükellefleri ile (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlar	KDV GUT - Madde: 2.1.3.3.1
Bakır, Çinko Alüminyum ve Kurşun Ürünlerinin Teslimi	5/10	Tüm KDV Mükellefleri ile (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlar	KDV GUT - Madde: 2.1.3.3.2
Hurda ve Atık Teslimi	5/10	Tüm KDV Mükellefleri ile (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlar	KDV GUT - Madde: 2.1.3.3.3
Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kâğıt ve Cam Hurda ve Atıklardan Elde Edilen Hammadde Teslimi	9/10	Tüm KDV Mükellefleri ile (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlar	KDV GUT - Madde: 2.1.3.3.4

Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı İle Ham Post ve Deri Teslimleri	9/10	Tüm KDV Mükellefleri ile (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlar	KDV GUT - Madde: 2.1.3.3.5
Ağaç ve Orman Ürünleri Teslimi	5/10	Tüm KDV Mükellefleri ile (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlar	KDV GUT - Madde: 2.1.3.3.6

Kaynak: <<http://www.maligundem.com/gundem/haberdetay.asp?ID=667>>, (Erişim Tarihi: 20.04.2015).

D- TEVKİFAT UYGULAMASI İLE İLGİLİ ORTAK HUSUSLAR

Tevkifat uygulaması ile ilgili ortak hususlar üç başlık altında incelenecektir. Bunlar; kısmi tevkifat uygulamasında alt sınır, belge düzeni ve tevkifata tabi işlemlerin beyan edilmesidir.

1- Kısmi Tevkifat Uygulamasında Alt Sınır

K.D.V. Genel Uygulama Tebliği'nin I/C-2.1.3.4.1. bölümünde; "Tebliğin I/C-2.1.3.1/b ayırımında sayılanların, kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki teslim ve hizmetlerinde hesaplanan K.D.V., alıcıların durumuna bakılmaksızın, tevkifata tabi tutulmayacaktır. Ancak, bu durum profesyonel spor kulüplerince (şirketleşenler dahil) Tebliğin I/C-2.1.3.1/b ayırımında sayılanlara yapılan teslim ve hizmetlerde geçerli değildir" hükmü yer almaktadır. Vergi kesintisi, kesinti uygulaması kapsamındaki her bir işlem için ayrı ayrı yapılacaktır. Tevkifata tabi işlemlerde alt sınır her bir işlem için K.D.V. dahil 1.000 liradır. Bu sınır aşırsa bedelin tamamı üzerinden kesinti yapılacaktır. Kısmi kesintide, satıcı vergi mükellefidir ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan K.D.V.'nin tamamı değil, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen oranı alıcı tarafından beyan edilir⁴⁷⁹. Örneğin; mükellefin aynı gün içerisinde KDV dahil 1.000 TL'nin altında toplam 50 adet fatura kesmesi halinde, kesilen 50 adet faturadaki toplam

⁴⁷⁹ ÖNER (b), a.g.e., s. 242.

tutarın 1.000 TL'yi aşması durumunda, bu 50 adet faturada yer alan tutarların tek fatura gibi değerlendirilmesi gerekmektedir⁴⁸⁰.

2- Belge Düzeni

Tevkifata tabi işlemler sebebiyle satıcılar tarafından bir takım belgelerin düzenlenmesi gerekir. Bunlar, “İşlem Bedeli, Hesaplanan K.D.V., Tevkifat Oranı, Alıcı Tarafından Tevkif Edilecek K.D.V. Tutarı, Tevkifat Dahil Toplam Tutar, Tevkifattan Sonra Tahsil Edilmesi Gereken Toplam Bedel (Tevkifat Hariç Toplam Tutar)” ayrıca gösterilmelidir. Dikkat edilmesi gereken bir diğer konu ise, tevkifata tabi olan işlemlerle, tevkifat uygulanmayan işlemlerin birlikte olması durumunda bu işlemler tek fatura ile düzenlenip, belgelendirilebilmektedir⁴⁸¹.

Bir malın satışı yapıldıktan sonra satış fiyatında indirim ya da K.D.V. oranında değişikliğe gidildiği durumda; satıldıktan sonra fiyatı indirilen ya da K.D.V. oranı değişen malın iade edilmesi halinde, amaç satışı yapılmadan önceki hale getirmek olduğundan, satış anında düzenlenen fatura veya benzeri belgede yer alan tutar ve K.D.V.'si dikkate alınarak gider pusulasının düzenlenmesi ve kayıt ve beyanlara bu şekilde yansıtılması gerekmektedir⁴⁸².

3- Tevkifata Tabi İşlemlerin Beyanı

Tevkifata tabi işlemlerin beyanı 01.05.2014 tarihinden itibaren uygulamaya koyulan K.D.V. Genel Uygulama Tebliği'nin I/C-2.1.1.1. bölümünde açıklanmıştır. Tevkifatın beyanı, tevkifata tabi işlemin yapıldığı döneme ilişkin vergi sorumluları için hazırlanan 2 No'lu K.D.V. beyannamesi ile yapılır. Fakat, genel bütçeli idareler (5018 sayılı Kanuna ekli I sayılı cetvelde yer alan idareler) tevkif ettikleri K.D.V. tutarı için 2 No'lu K.D.V. beyannamesi vermezler⁴⁸³. Tevkifat kapsamındaki işlemlerde vergiyi doğuran olay bakımından özellikli bir durum söz konusu olmayıp, bu işlemlere ilişkin K.D.V.'nin beyan dönemi 3065 sayılı Kanun'un 10. maddesine göre tespit edilir. Bu

⁴⁸⁰ RENDA, DEMİR, **a.g.m.**, s. 70.

⁴⁸¹ UZUNOĞLU (a), **a.g.e.**, s. 908.

⁴⁸² Mete AKÇAKIN, “Son Değişikliklerle Mal İadelerinde Belge Düzeni”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:263, Kasım, 2014, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=26551>>, (Erişim Tarihi: 20.04.2015).

⁴⁸³ ÇAKICI, KÜTÜKÇÜ, AKÇAY, ERSAN, **a.g.e.**, s. 306.

kapsamda, işleme ait fatura veya benzeri belge izleyen ay içinde düzenlense dahi sorumlu sıfatıyla beyan, işlemin vuku bulduğu dönemin beyan süresi içinde yapılır. Kısmi tevkifat uygulamasında satıcının mükellef sıfatıyla 1 No'lu K.D.V. beyannamesi ile beyan edeceği kısım da aynı dönemde beyan edilir⁴⁸⁴.

Hizmet işlemlerinde, hizmetin ayın sonunda tamamlanması durumunda ise, fatura takip eden ayda düzenlense bile işlem böyle yapılmayacaktır. Ayrıca, işlem bedelinin ödenmemesi halinde, işlemin faturasının zamanında düzenlenmemesi veya alıcıya geç gelmesi, hiç gelmemesi tevkifatın yapılarak, sorumlunun belirtilen süre içinde beyan etmesine engel teşkil etmez⁴⁸⁵.

Mükellefler, herhangi bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlem olmasa bile K.D.V. beyannamesi vermek zorundadırlar. Oysa ki, vergi sorumluları her ay beyanname vermek zorunda değildirler. Yalnızca, vergi sorumluluğu gerektiren işlemlerin olduğu dönemlerde 2 No'lu beyanname verirler⁴⁸⁶.

E- Bildirim Zorunluluğu

K.D.V. Genel Uygulama Tebliği'ne göre; “Kısmi tevkifat uygulaması kapsamına alınan işlemlerde satıcılar, tevkifat uygulanan satışları ile satış yaptıkları alıcılara ait bir listeyi, satışın yapıldığı döneme ait 1 No'lu K.D.V. Beyannamesi ekinde elektronik ortamda vermek zorundadırlar” hükmü yer almaktadır. Bu sebeple tevkifat uygulanan her satış faturası veya serbest meslek makbuzu v.b.'nde⁴⁸⁷:

- Belgenin tarih ve numarası,
- Tevkifat uygulanan işlemin cinsi, tutarı,
- İşlemin tabi olduğu K.D.V. oranı, toplam hesaplanan K.D.V. tutarı, alıcı tarafından tevkif edilen K.D.V. tutarı,
- Alıcının adı/soyadı-unvanı ve vergi kimlik numarası veya T.C. kimlik numarası,

⁴⁸⁴ RENDA, DEMİR, **a.g.m.**, s. 67.

⁴⁸⁵ UZUNOĞLU (a), **a.g.e.**, s. 911.

⁴⁸⁶ ÖNER (b), **a.g.e.**, s. 259.

⁴⁸⁷ YAVAŞOĞLU, **a.g.e.**, s. 121.

v.b. bilgileri içeren liste satıcı tarafından ilgili döneme ait beyanname ekinde verilmesi gerekir. Bu bildirim zorunluluğuna uyması gerekenlerin uymadığı durumda veya eksik ya da yanıltıcı bildirimde bulunanlar, 213 sayılı V.U.K. kapsamında işlem yapılacaktır.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Vergi borcu ilişkisi, esasen kamu idaresi ile mükellef arasında kanundan doğan bir borç alacak ilişkisidir ve bu ilişkide 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanmaktadır. Vergi borcu ilişkisinde iki taraf bulunmaktadır. Bunlar, vergilendirme yetkisine sahip kamu idaresi ya da kamu idaresini temsil eden vergi dairesi alacaklı, vergi mükellefi ise borçlu durumundadır. Ancak bu konuma bazen bir üçüncü kişi yani vergi sorumlusu da eklenmektedir. İşte böylesi bir durumda vergi dairesi alacaklı taraf olurken, vergi mükellefi, vergi sorumlusu ya da kanuni temsilcileri borçlu konumundadır. Vergi mükellefi ve vergi sorumlusu maddi ve şekli ödevlerini yerine getiremediği durumda, onların yerine bu ödevleri kanuni temsilcileri yapar.

Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinde; “mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi” olarak tanımlanmıştır. Burada maddi mükellefiyet vurgulanmak istenmiştir. İşte bu sebeple mükellefiyet tanımlanırken hem vergi borcunu ödeyen hem de kanunlarla kendisine verilen biçimsel ve usule ilişkin görevleri yerine getirenler kastedilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinin 2. fıkrasında ise vergi sorumlusu, “verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi” olarak tanımlanmıştır. Vergi sorumlusu aslında, kendisi asıl mükellef değildir, ancak asıl mükelleflerle olan ilişkileri sebebiyle, vergi kanunlarında gösterilen hallerde verginin hesaplanarak tevkif edilmesi ve vergi dairesine ödenmesi işlemini yerine getirir. Ayrıca vergi sorumlusu defter tutma, beyanname verme, bildirimde bulunma gibi ödevleri de olan üçüncü kişidir. Oysa ki, Vergi Usul Kanunu'ndaki vergi sorumlusu tanımında, sorumlu sadece mükellef adına vergiyi ödemekle yükümlüymüş gibi bir anlam çıkmaktadır. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinin 4. fıkrasına göre, “Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabiri vergi sorumlularına da şamildir” ifadesi vergi sorumlusunun mükellefin yerini aldığı en güzel kanıtıdır.

Vergi sorumluluğu esas itibariyle, başkasının borcundan doğan sorumluluktur. Vergi sorumluluğu müessesesi, vergi alacağını güvence altına almak ve daha az harcama yaparak, vergiyi daha kolay toplayabilmek için geliştirilmiş bir uygulamadır. Vergi mükellefiyetinde olduğu gibi vergi sorumluluğu da kanundan doğar ve başkasına

devri söz konusu olamaz. Ayrıca vergi sorumluluğu için, medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmak gerekli değildir. Bu sebeple; küçükler, kısıtlılar ve mümeyyiz olmayanlar da vergi sorumlusu olabilir. Fakat, bu kişilerin vergi ödevleri kanuni temsilcileri tarafından yani veli, vasi ya da kayyım aracılığıyla yerine getirilir. Vergi ehliyeti ve vergi sorumluluğu için fiil ehliyeti aranmaz, hak ehliyetinin olması yeterlidir. Hak ehliyeti, esas itibariyle medeni haklardan yararlanma ehliyetidir. Herkese tanınmış bir ehliettir çünkü sağ doğmak şartıyla herkes yararlanır. Ancak fiil ehliyeti için; mümeyyiz olmak (ayırt etme gücüne sahip olmak), reşit olmak (ergin olmak), mahcur (kısıtlı) olmamak gerekir. Vergi tevkifatı yapacak sorumlu ise, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği anda mükellefin yerine vergiyi vergi dairesine yatıran kişidir. Vergi tevkifatı yapacak olan sorumlunun, bu tevkifatı yapmaması, kendisini vergi dairesine karşı muhatap olmaktan kurtarmamaktadır. Vergi dairesi tevkifatı yapmamış olan sorumluya başvurarak onun hakkında cezalı vergi tarhiyatı yapmaya yetkilidir. Vergi kendilerinden, ikmalen ya da re'sen tarh edilerek alınır. Fakat, ödedikleri vergiden dolayı asıl borçlu olan mükellefe rücu etme hakları bulunmaktadır. Cezalar ya da gecikme zamlarından dolayı ise, mükellefe rücu hakları yoktur.

Vergi mükellefi ile vergi sorumlusunu birbirinden ayıran en önemli unsur, vergiyi doğuran olaydır. Bir kişinin mükellef olabilmesi için, vergiyi doğuran olayı mutlaka kendi kişiliğinde gerçekleştirmesi gerekirken, sorumlunun vergiyi doğuran olayla bir ilişkisi yoktur. Vergi sorumlusu, mükellef ile olan ilişkisinden dolayı, onun vergi borcundan vergi dairesine karşı muhatap tutulmaktadır. Ayrıca, vergi borcunun kesilerek ödenmesi sebebiyle vergi sorumlusunun mal varlığında herhangi bir eksilme meydana gelmez.

Sorumluluk kavramına farklı hukuk dallarında farklı anlamlar yüklenmektedir. Sorumluluk, hukukun her alt dalında hukuki ilişki taraflarının hak ve ödevlerini doğrudan etkileyen sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Günümüzde sorumluluk kavramı, hukuki ve cezai sorumluluğun yanı sıra farklı hukuk dallarında, o hukuk dalında sorumluluk kavramına atfedilen anlamı şeklinde kullanılmaktadır. Vergi Hukuku'nda sorumluluğu dar anlamda ve geniş anlamda sorumluluk olmak üzere ikiye ayırarak açıklayabiliriz. Esasen borcun olduğu her durumda sorumlulukta vardır çünkü her borçlu aynı zamanda kendi borcunun sorumlusudur. Geniş anlamda sorumlulukta bu

düşünceyle ortaya çıkmıştır. Bu anlamıyla, vergi borcu hem maddi hem de şekli ödevleri yerine getirme yükümlülüğüdür. Bu durumda, Vergi Hukuku'nda sorumluluk kavramı ile, sadece vergi kanunlarında yer alan vergi sorumluları kastedilmemektedir. Damga Vergisi bunun en güzel örneğidir. Ancak Vergi Hukuku'nda sorumluluktan anlaşılan dar (teknik) anlamda sorumluluktur. Dar anlamda sorumlulukta ise, bir kişi kendi borcundan dolayı sorumlu olmayarak, başkasının vergi borcu ödevinden veya şekli ödevinden sorumlu olmaktadır.

Vergi sorumluluğu Kamu Hukuku ilişkisinden doğmaktadır. Bunun en güzel kanıtı sorumluluğun kanun ile yaratılmasıdır. Ayrıca sorumluluğun bağımlılığı ilkesi prensibinden dolayı, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğması ve vergi borcunun ödenmesi ile ortadan kalkması durumu söz konusudur. Vergi sorumluluğu müessesesi esas olarak; devletin vergi alacağını güvence altına almak, verginin tahsilini kolaylaştırmak ve tahsilat süresini kısaltmak için getirilmiştir. Vergi dairesi binlerce mükellefle muhatap olmak yerine, onlarla ilişkisi olan ve onlara ödemedede bulunan kişiler aracılığıyla verginin ödenmesini sağlamaktadır.

Harcamalar üzerinden alınan vergiler, gelirin veya servetin harcanması üzerinden alınan vergilerdir. Katma Değer Vergisi, harcamalar üzerinden alınan en önemli vergidir. Katma Değer Vergisi, bir mal veya hizmetin üretimi veya ithalinden nihai tüketicisine kadar geçen her aşamada meydana getirilen katma değeri vergilemeyi amaçlayan bir vergi türüdür. Katma Değer Vergisi, ülkemizde 1985 yılından beri başarılı bir şekilde uygulanarak, bütçe gelirlerinde önemli bir işlevi yerine getirmektedir. Yayılı muamele vergilerinin tekrar tekrar her aşamada alınmasının çıkardığı sorunları gidermek amacıyla ortaya çıkan Katma Değer Vergisi, sadece her aşamada ortaya çıkan katma değer vergilendirilmesini amaçlamaktadır. Ödeme nihai aşamaya kadar birbirini izleyen üretim, dağıtım, ticari aşamalarında bölünür. Fakat, aşamaların sayısı tüketicinin ödeyeceği vergi miktarını etkilemez. İşte tüm bunlar göz önüne alındığında Katma Değer Vergisi, nihai tüketimi esas alan çok aşamalı yayılı bir satış vergisi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Katma Değer Vergisi uygulamasında mükellefe oldukça aktif bir rol düşmektedir. Mükelleflerin görevi, vergiyi nihai tüketiciden devlet adına tahsil ederek

devlete aktarılmasını sağlamaktır. Katma Değer Vergisi uygulamasında mükellefler aracı konumundadır.

Katma Değer Vergisi, vergi kaçakçılığında önemli bir mücadele aracıdır. Bu vergi, belge almayı teşvik ettiği için mükellefler arasında belli bir ölçüde çıkar çatışması yaratmaktadır. Mükelleflerin vergi indirim hakkından yararlanabilmesi için fatura, fiş talep etmesi gerekmektedir. Böylelikle Katma Değer Vergisi, Gümrük Vergisi beyanını da mümkün kılar. Ayrıca Katma Değer Vergisi'nde, verginin yansıtılabilir özelliği sebebiyle mükellef başlangıçta işlemi yapan kişi ya da kurum olsa da, vergi yükü diğer mükelleflere yansıtılır.

Katma Değer Vergisi'nde sorumluluk uygulaması, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesine göre, mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı vergi alacağını güvence altına almak için, vergiye tabi işlemlere taraf olanları ve diğer ilgili bir şahsı verginin ödenmesinden sorumlu tutabilecektir. Katma Değer Vergisi Kanunu vergi sorumlularını ve sorumluluk hallerini açıkça saymamış, Maliye Bakanlığı'na bu konuda geniş bir yetki vermeyi uygun görmüştür. Maliye Bakanlığı'nın diğer hallerde sorumluluk belirlemesi için, mükellefin idarece takibinin güç olduğu ve dolayısıyla vergi tarh, tahakkuk ve tahsilatında kaybin olabileceği hallerde söz konusu olmaktadır. Sorumluluk uygulamasında, kural olarak vergiyi tahsil etme, beyan edilerek ödeme yükümlülüğü getirilen "işlemi yapan mükellefin" bu yükümlülüğü kaldırılarak verginin Hazine'ye intikalinden alıcı sorumlu tutulmaktadır.

Tevkifat uygulaması ihtiyari bir uygulama olmayıp, tevkifat uygulaması kapsamına alınan işlemlerde zorunlu bir uygulamadır. Ayrıca, Katma Değer Vergisi'ne tabi bir işlemde tevkifat uygulaması kapsamında işlem yapılabilmesi için, Maliye Bakanlığı tarafından işlemin tevkifat kapsamına alınmış olması gerekir. Katma Değer Vergisi'nde tevkifat ilk defa 21.07.1985 tarih ve 18818 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 15 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile uygulanmaya başlanmıştır. Ardından yapılan çeşitli yasal ve idari düzenlemelerle kapsamı giderek genişletilmiştir.

Katma Değer Vergisi tevkifat uygulaması, teslim veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan verginin, teslim veya hizmeti yapanlar tarafından değil bu işlemlere muhatap olanlar tarafından vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilerek ödenmesidir. Normal şartlarda, mal ve hizmeti teslim veya ifa eden mükellef ya da satıcı, belge üzerinde hesapladığı vergiyi kaşı taraftan yani alıcıdan mal bedeliyle birlikte tahsil eder. Bir ay içerisinde ise, yaptığı satışlar üzerinden hesaplanan vergiden alışlara ilişkin Katma Değer Vergisi'ni indirerek aradaki farkı mükellef sıfatıyla beyan ederek, öder. Fakat, sahte belge kullanımı yoluyla satışlar için ödenecek vergi üzerinden ciddi oynamalar yapılmaktadır. Tevkifat, bir yerde bunun önüne geçmektedir. Hem kayıt dışı ekonomiyi hem de sahte belge kullanımını önlemesi sebebiyle, bir nevi tersten vergileme olarak adlandırabileceğimiz tevkifat uygulaması birçok işlevi yerine getirmektedir.

Tevkifata tabi alımları sebebiyle Katma Değer Vergisi tevkifatı uygulayanlar, tevkifat tutarını beyan edip ödemiş olmaları şartı ile, tevkif edilen vergi ile sınırlı olmak üzere bu işlemlerle ilgili önceki safhalarda ortaya çıkan verginin Hazine'ye intikal etmemiş olması sebebiyle müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulamayacaklardır.

Katma Değer Vergisi sisteminde iki türlü tevkifat uygulanmaktadır. Bunlar “tam tevkifat” ve “kısmi tevkifat”tır. Tam tevkifatta, işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tamamının işleme muhatap olan alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenmesi işlemidir. Kısmi tevkifat ise, hesaplanan verginin Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kesintiye tabi kısmının, işleme muhatap olan alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla, tevkife tabi olmayan kısmını ise, teslim veya hizmeti yapan satıcılar tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilerek vergi dairesine ödenmesi işlemidir. Tevkifat kapsamına alınmamış işlemlerde ise, alıcılar tarafından tevkifat yapılması söz konusu olamaz. Tam tevkifat uygulaması kapsamında; ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yapılan işlemler, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, kiralama işlemleri ve reklam verme işlemleri bulunmaktadır. Bu işlemlerin tamamı tevkifata tabidir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girdiği 01.01.1985 tarihinden 10.01.1996 tarihine kadar sorumluluk uygulaması tam tevkifat ile sınırlı kalmıştır. Tam

tevkifat ile başlayan Katma Değer Vergisi tevkifatı gittikçe yaygın hale gelmiştir. İlk defa fason tekstil ve konfeksiyon işlerinde fason iş yaptırılanlar tarafından, hurda metal teslimlerinde ise alıcı tarafından Katma Değer Vergisi tutarının 2/3'ünün sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi üzerine tevkifata tabi olacağı belirtilmek suretiyle kısmi tevkifat uygulaması getirilmiştir. Başlangıçta mükellefin Türkiye'de bulunmaması ve bazı işlemler bakımından işleme ilişkin Katma Değer Vergisi'nin mükelleften değil de alıcıdan alınmasının uygun görüldüğü son derece sınırlı bir uygulamayken, 1996 yılından itibaren hem hizmet hem de teslim karakterli işlemleri de kapsamına almaya başlamıştır.

26.04.2014 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan ve 01.05.2014 tarihinden itibaren uygulanmakta olan Katma değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile bugüne kadar yayımlanan 123 adet Katma Değer Vergisi Genel Tebliği yürürlükten kalkmıştır. 123 adet Katma Değer Vergisi Tebliği'nin tek bir tebliğde birleştirilmesi ile esasen muhtelif tebliğlerde yer alan konuları sistematik bir şekilde bir başlık altında toplayarak dağınıklığın giderilmesi amaçlanmıştır. Bu tek çatı altında toplama işlemi ile birlikte, 117 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde kısmi tevkifatla ilgili hükümler birleştirilen yeni tebliğde de aynen uygulanmaktadır. Ancak tevkifat konusunda oldukça sık değişiklik yapılmıştır. 117 seri No'lu Tebliğ ile, daha önce tevkifata tabi bazı işlemlerin kapsamı genişletilirken, bazı işlemler ise ilk defa tevkifata konu edilmiştir. Örneğin, daha önce tevkifata tabi olan yemek servisi hizmetlerine organizasyon hizmetleri de eklenmiştir. Ayrıca fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerine ise çanta ve ayakkabı dikim işleri ile söz konusu işe aracılık işlemleri de eklenmiştir. Spor kulüplerinin yayın, reklam ve isim hakkı gelirlerine konu işlemleri, servis taşımacılığı hizmeti ile her türlü baskı ve basım hizmetleri ile ağaç ve orman ürünleri teslimi de tevkifat kapsamına alınan işlemlerdir. Kısmi tevkifat uygulamasında tevkifat uygulayacak alıcılar, Katma Değer Vergisi mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla Katma Değer Vergisi ödeyenler bu kapsama dahil değildir) ve belirlenmiş alıcılar (Katma Değer Vergisi mükellefi olsun ya da olmasın) şeklinde düzenlenmiştir.

En son yapılan yeniliklerden biri de, külçe metal teslimleri konusu ile ilgilidir. 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'ne göre, külçe metal teslimleri konusunda 7/10 oranında tevkifat uygulanıyordu. Ancak 1

Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ 16.10.2014 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak bu oran 5/10'a çekilmiştir. Söz konusu değişikliklerin sayıca çok fazla olması, bir karışıklık yaratacağını düşündüğümüzden bu kadar sık değişikliğin uygun olmadığını düşünmekteyiz. Ancak tek bir teblihte toplanması işlemleriyle mükelleflerin kafalarının karışmasının bir nebze de olsun önüne geçilmiştir.

2 No'lu Katma Değer Vergisi Beyannamesi vergi sorumlularının (5018 sayılı Kanun'a ekli I sayılı cetvelde yer alan idareler hariç) tevkifata tabi tuttukları Katma Değer Vergisi'ni beyan etmeleri için hazırlanmıştır. Eğer bir vergilendirme döneminde işlem yoksa 2 No'lu Katma Değer Vergisi Beyannamesi verilmez. Ayrıca Katma Değer Vergisi tevkifatı yapması gerekenlerin bu sorumluluğu yerine getirmediği veya eksik getirdiği durumda, vergi aslı ve vergi ziyai cezası adlarına ikmalen ya da re'sen tarh edilir. Ayrıca gecikme faizi de uygulanabilir.

Sonuç olarak, Katma Değer Vergisi'nde sorumluluk uygulamasına baktığımızda çeşitli sorunları içinde barındırmakla beraber, zamanla daha anlaşılır ve açık bir tevkifat sisteminin oluştuğunu görmekteyiz. Çeşitli karmaşıklıkların giderilmesi için Maliye Bakanlığı tebliğ yayımlayarak söz konusu sorunları gidermeye çalışmıştır. Ancak tevkifat oranları konusunda bu kadar sık değişiklik yapılması mükelleflerin üzerinde olumsuzluk yarattığı kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

AKARTEPE, Alpaslan; “Türk Borçlar Kanunu’nun Haksız Fiilden Doğan Borç İlişkileri Alanında Getirdiği Yenilikler ve Değişiklikler”, **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XVI, Sayı:1-2, 2012.

AKÇAKIN, Mete; “Son Değişikliklerle Mal İadelerinde Belge Düzeni”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:263, Kasım, 2014, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=26551>>, (Erişim Tarihi: 20.04.2015).

AKDOĞAN, Abdurrahman (a); **Kamu Maliyesi**, 7. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 1999.

AKDOĞAN, Abdurrahman (b); **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Üçüncü Baskı, Gazi Kitabevi, 2001.

AKIN, Levent; “Yeni Borçlar Kanunu Düzenlemeleri Çerçevesinde Asıl İşverenin Müteselsil Sorumluluğunun Niteliği”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:60, Sayı:4, 2011.

AKIN, Vahit Yaşar, Salih ER, İsmail ÖZCAN; “Vergide Müteselsil Sorumluluk ve Uygulamada Sıkça Rastlanılan Örnek Olaylar”, <http://www.alomaliye.com/2007/vahit_yasar_vergide_muteselsil.htm>, (Erişim Tarihi: 02.01.2015).

AKINTÜRK, Turgut; **Borçlar Hukuku Genel Hükümler Özel Borç İlişkileri**, Genişletilmiş 22. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2009.

AKKAYA, Mustafa; “Vergi Sorumluluğunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Durumu”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:46, Sayı:1-4, 1997.

AKMAZ, Kemal; “Mükellefin Ölümünün, Vergi Alacağına ve Cezasına Etkisi”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:44, Mart, 2007, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=7408&arananKey=miras%C3%A7%7%C4%B1lar%C4%B1n%20sorumlulu%C4%9Fu>>, (Erişim Tarihi:23.01.2015).

AKSOY, Şerafettin; **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Son Değişikliklere Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş Dördüncü Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996.

AKSÖZ, Sıtkı; “V.U.K.’da Düzenlenen Mütessesil Sorumluluk Müessesesinin KDV Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:201, Mayıs, 1998.

AKYOL, Mehmet Emin; “Katma Değer Vergisinde Mütessesil Sorumluluk Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:187, Temmuz, 2008, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=8941&arananKey=m%C3%BCte%20sorumluluk>>, (Erişim Tarihi:16.02.2015).

ALPASLAN, Mustafa, Eda KAYA; “Bakır, Çinko ve Alüminyum Ürünlerinin Teslimi Konusunda 117 Seri No’lu KDV Tevkifat Genel Tebliği Neler Getiriyor?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:372, Ağustos, 2012.

ALTINDAĞ, Mehmet; “Telif Kazancı ile Geçimini Sağlamayanların KDV Karşısındaki Durumu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:160, Nisan, 2006, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=6430>>, (Erişim Tarihi: 01.03.2015).

ALTINTAŞ, Muhammet; “Vergi Güvenlik Müessesesi Olma Vasfı Yok Edilen Mütessesil Sorumluluk”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:155, Ağustos, 2001.

Ana Britannica Genel Kültür Ansiklopedisi; 15. Baskı, Cilt:19, İstanbul, 1990.

ARISOY, İbrahim, İlder ÜNLÜKAPLAN; “Katma Değer Vergisi, Enflasyon Oranı ve Kamu Harcamaları Arasındaki İlişkilerin Dinamik Analizi”, **Sosyo Ekonomi Dergisi**, Temmuz-Aralık, 2011.

ARSLAN, Enver; **Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulaması ve Etkileri**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Programı, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2006.

ARSLAN, Mehmet (a); **Vergi Hukuku**, Sekizinci Baskı, Marmara Kitap Merkezi Yayıncılık, Bursa, Güncellenmiş 2012.

ARSLAN, Mehmet (b); **Türk Vergi Sistemi**, Geliştirilmiş Beşinci Basım, Nobel Yayıncılık, Şubat, 2012.

ASLAN, Hüseyin; “Baskı ve Basım Hizmetlerinde KDV Tevkifatı”, <<http://www.aslanhuseyin.com/2012/05/12/baski-ve-basim-hizmetlerinde-kdv-tevkifat/>>, (Erişim Tarihi:20.03.2015).

ATAOĞLU, Volkan; “Telif Kazançlarında KDV Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:317, Şubat, 2015.

AY, Hakan; **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş İkinci Basım, Nobel Yayıncılık, İzmir, Ekim, 2014.

AYBARS, Hikmet Beyza; **Uluslararası Taşımacılıkta KDV İadesi**, T.C. Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Programı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2014.

AYDIN, Erkan; **Katma Değer Vergisinde Sorumluluk**, Birinci Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Ekim, 2009.

AYDOĞAN, Nazlı; “Paranın Değer Kaybından Doğan Tazmin Yükümlülüğü”, <<http://www.nazliaydogan.av.tr/paranin-deger-kaybindan-dogan-tazminyukumlulugu/>>, (Erişim Tarihi: 24.12.2014).

BARIŞ, Abdullah; “Gelir ve Katma Değer Vergisi Açısından Telif Hakları ve İhtira Beratlarından Doğan Kazançların Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:318, Mart, 2015.

BARLASS, İrfan; **Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**, Birinci Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, Haziran, 2006.

BAYKARA, Bekir; “Vergi Sorumluluğu, Vergiden Sorumluluk ve VUK’un 11. Maddesine Göre KDV’den Müteselsil Sorumluluk”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:222, Şubat, 2000.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin; “Türk Vergi Ceza Hukukunda Sorumluluk”, **Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:4, Sayı:2, 1986.

BAYRAKTAR, Bekir, Süleyman TURAN; “İşgücü Hizmetlerinde Tevkifat Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:295, Mart, 2006, <<http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3187>>, (Erişim Tarihi:17.03.2015).

BERK, Ayşe Tuba; “Vergisel Açıdan Sponsorluk Uygulamasında Bulanık Bir Alan: Amatör-Profesyonel Spor Dalı Ayrımı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:295, Nisan, 2013.

BİLİCİ, Nurettin (a); **Vergi Hukuku Genel Hükümler**, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş Yirmi Birinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009.

BİLİCİ, Nurettin (b); **Vergi Hukuku**, Cilt:1, Güncelleştirilmiş Otuz İkinci Bası, Savaş Yayınevi, Ankara, 2014.

BİLİCİ, Nurettin (c); **Türk Vergi Sistemi**, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş Otuz Birinci Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.

BİNGÖL, Ozan; “Servis Taşımacılığı Tevkifatında Bilinmeyenler”, <<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ozanbingol/013/>>, (Erişim Tarihi: 20.03.2015).

BULUT, Fevzi, Oktay COŞKUN (a); “Yapım İşlerinde KDV Tevkifatı Uygulaması”, **İSMMMO Mali Çözüm Dergisi**, Mart-Nisan, 2011.

BULUT, Fevzi, Oktay COŞGUN (b); “Fason Tekstil ve Konfeksiyon Hizmetlerinde KDV Tevkifatı”, **İSMMMO Mali Çözüm Dergisi**, Eylül-Ekim, 2011.

BULUTOĞLU, Kenan; **Türk Vergi Sistemi**, Yeni Yasalara Göre Güncelleştirilmiş Sekizinci Baskı, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul, 2004.

BÜYÜKSAĞIŞ, Erdem; “Tehlike Esasına Dayanan Genel Sorumluluk Kuralı Üzerine Eleştirel Değerlendirmeler”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:8, Sayı:1, 2006.

CANBAY, Tülin; **Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim**, Dora Yayınları, Bursa, 2009.

CANYAŞ, Oytun; **Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ağustos, 2006.

CANPOLAT, Önder; “Üretici ve Sorumluluğu”, **Ankara Barosu Dergisi**, Ankara, 2013/2.

CERAN, Yunus, Recep ÇİÇEK; “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Türk Vergi Sisteminde K.D.V. Açısından Bir Değerlendirme”, **Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt:14, Sayı:1, 2007.

ÇAĞAN, Nami; “Demokratik Sosyal Hukuk Devletlerinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:37, Sayı:1-4, 1980.

ÇAKICI, Ömer, Abdullah KÜTÜKÇÜ, M. Bahattin AKÇAY, Mustafa ERSAN; **KDV Tevkifatı**, Seçkin Yayıncılık, Temmuz, 2012.

ÇATALOLUK, Cuma; “**Vergi Suçlarının Ortaya Çıkmasında Mali ve Sosyolojik Faktörler, Tokat Örneği**”, T.C. Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Maliye Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Tokat, 2012.

ÇELİK, Binnur; “Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu”, **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:2, Sayı:1, 2000.

ÇEVİK, Savaş; **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Birinci Baskı, Palet Yayınları, Konya, Ekim, 2014.

ÇİMAT, Ali, Ramazan ARMAĞAN; **Vergi Hukuku**, Birinci Baskı, Lisans Yayıncılık, İstanbul, 2011.

ÇİÇEK, Hatice Güçlü, Hatice HEREK; “Türkiye’de Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği”, **Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt XXXII, Sayı I, İstanbul, 2012.

ÇİTİL, Bünyamin; “Vergi Hukukunda Mali Müşavirlerin Sorumluluğu”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:106, 2013.

ÇOLAK, Mustafa; “İşgücü Temin Hizmetlerinde Kamu Kurumlarının Tevkifat Sorumluluğu ve Taşeron İşgücü Uygulamasına Bakış”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:233, Mayıs, 2012, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13958>>, (Erişim Tarihi: 06.05.2015).

ÇULHA, Yeter; **Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulaması**, T.C. Cumhuriyet Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Maliye Teorisi Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Sivas, 2013.

DEĞER, Nuri (a); “Katma Değer Vergisi 20 Yaşında-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:143, Kasım, 2004, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=4928>>, (Erişim Tarihi: 27.02.2015).

DEĞER, Nuri (b); “Katma Değer Vergisi’nde Vergi Sorumluluğu Uygulaması”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:22, Mayıs, 2005, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=5488>>, (Erişim Tarihi: 27.02.2015).

DEĞER, Nuri (c); **Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu**, Güncellenmiş ve Genişletilmiş Beşinci Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Temmuz, 2014.

DEĞER, Nuri (d); “Katma Değer Vergisinde Tevkifat Uygulaması-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:234, Haziran, 2012, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=14027>>, (Erişim Tarihi: 05.03.2015).

DEMİR, Fırat; “Tam İstisna Kapsamında Yapılan Mal veya Hizmet Teslimlerinden Doğan KDV İade Alacağına Mahsup Edilebileceği Amme Alacakları KDV Genel Uygulama Tebliği İle Gelen Değişiklikler Çerçevesinde”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:398, Ekim, 2014.

DEMİR, Hüseyin; “Limited Şirketlerin Vergi Borçlarına Karşı Müdür ve Ortakların Sorumlulukları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:193, Ekim, 2004.

DEVRİM, Fevzi; **Kamu Maliyesine Giriş**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Üçüncü Baskı, İzmir, 1999.

DİKİCİ, M. Fatih; **Ceza Hukuku Ceza Muhakemesi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Beşinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Ocak, 2007.

DOĞAN, Uğur; “Katma Değer Vergisinde Tevkifat Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:317, Şubat, 2015.

DÜNDAR, Hakan; “Telif Haklarının Vergisel Açından Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:402, Şubat, 2015.

EBRILL, Liam, Michael KEEN, Jean-Paul BODIN, Victoria SUMMERS; **The Modern VAT**, International Monetary Fund, 2001.

EDİZDOĞAN, Nihat, Ali ÇELİKKAYA; **Vergilerin Ekonomik Analizi**, Yenilenmiş İkinci Basım, Dora Yayınları, Eylül, 2012.

EĞİLMEZ, Mahfi; **Katma Değer Vergisi (Teori-Uygulama)**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No:19821248, Ankara, 1983.

EKİNCİ, Abdullah; “KDV Kanunu’nun 9/1 Maddesinin İşgücü Temin Hizmetlerinde KDV Tevkifat Uygulamasının Çerçevesi Nedir”, http://www.muhasabenet.net/makale_abdullah%20ekinci%20smmm_isgucu%20temin%20hiz%20tevkifat%20uygulamasi.html”, (Erişim Tarihi:13.03.2015).

ERCAN, İbrahim; “İşgücü Hizmeti Temininde KDV Tevkifatı Uygulaması”, **İSMMMO Mali Çözüm Dergisi**, Kasım-Aralık, 2010.

ERCAN, İbrahim; “Kısmi Tevkifata Tabi Hizmetlere İlişkin KDV Genel Uygulama Tebliği Kapsamında Değerlendirme”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:264, Aralık, 2014, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=26663>>, (Erişim Tarihi: 10.03.2015).

Erciyes Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş., s. 1. <file:///C:/Users/Acer/Downloads/2014-14.pdf>, (Erişim Tarihi:09.04.2015).

EREN, Fikret (a); **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Sekizinci Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2003.

EREN, Fikret (b); **Sorumluluk Hukuku Açısından Uygun İliyet Bağı Teorisi**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:361, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975.

ERGİNAY, Akif; **Vergi Hukuku İlkeler, Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi**, Son Vergi Kanunları Değişikliklerine Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş On İkinci Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1986.

EROL, Ahmet; “Telif Hakkı Kazançlarının Vergilendirilmesi-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:121, Ocak, 2003, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=3404>>, (Erişim Tarihi: 05.03.2015).

ERSOY, Ayten; **Katma Değer Vergisi ve Muhasebe Uygulamasına İlişkin Öneriler**, Gazi Üniversitesi Yayın No:141, İİBF Yayın No:52, Ankara, 1989.

FİL, Mehmet, Nimet FİL; “İşgücü Temin Hizmetlerinde Tevkifat ve İade Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:254, Şubat, 2014, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=22420>>, (Erişim Tarihi: 18.03.2015).

GERÇEK, Adnan (a); “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:54, Sayı:3, 2005.

GERÇEK, Adnan (b); “Kamu Borçlusunu Olarak Mükellef ve Vergi Sorumlusu”, **Bilanço Dergisi**, Sayı:129, Kasım, 2010.

GÖKCAN, Hasan Tahsin; “5237 Sayılı Türk Ceza Kanununda Görevi Kötüye Kullanma Suçu”, **Yargıtay Dergisi**, Ekim, 2005.

GÖNCÜ, Hasan Ali; “Metal Hurda ve Atıklarında İstisna Uygulamasının Kapsamı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:297, Mayıs, 2006, <<https://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4271>>, (Erişim Tarihi: 21.04.2015).

GÜLÇİÇEK, Ayşe; “Kiralama İşlemlerinde KDV ve Yeni Durum”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:310, Temmuz, 2014.

GÜNDÜZ, Fatih; “Tam Tevkifat Kapsamına Giren İşlemler”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:251, Kasım, 2013, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=22145>>, (Erişim Tarihi: 03.03.2015).

GÜNEŞ, Şibli (a); “Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde KDV Yönünden Sorumluluk Uygulaması”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:48, Temmuz, 2007, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=7771>>, (Erişim Tarihi: 16.03.2015).

GÜNEŞ, Şibli (b); “Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinin KDV Karşısındaki Durumu”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:51, Ekim, 2007, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=8031>>, (Erişim Tarihi: 17.03.2015).

GÜNGÖR, Kamil; “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Vergi Uyumlaştırılması”, **Mevzuat Dergisi**, Yıl:4, Sayı:40, Nisan, 2001, <<http://www.mevzuatdergisi.com/2001/04a/02.htm>>, (Erişim Tarihi: 22.02.2015).

GÜRBOĞA, Erkan; “Hurda Tevkifatının Kapsamı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:181, Ekim, 2003.

GÜRGÜR, Şebnem Pınar, Eren YEŞİLYURT; “Vergi Hukuku’nda Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:130, Ekim, 2003.

HEREKMAN, Aykut; **Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı)**, Cilt II, Sevinç Matbaası, Ankara, 1989.

International Vat/Gst Guidelines, **OECD**, April, 2014, p. 7, <<http://www.oecd.org/ctp/consumption/international-vat-gst-guidelines.pdf>>, (Erişim Tarihi: 26.03.2015).

İLERİ, Yusuf; “KDV Oranlarının Pamukta Kayıt Dışılaşa Etkisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:319, Mart, 2008, <<http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4954>>, (Erişim Tarihi: 17.04.2015).

İNALTONG, Ceyhan; **Katma Değer Vergisi’nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, Ekim, 2013.

İNAN, Atilla; “Kusursuz Sorumluluk Örneği Olarak Noterlerin Hukuki Sorumluluğu”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:36, Ocak-Mart, 2000.

İNANÇ, Mustafa; “Kiralama İşlemlerinde Tam Tevkifat Uygulamasının Yeni KDV Genel Uygulama Tebliği Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:262, Ekim, 2014, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=26419>>, (Erişim Tarihi: 02.03.2015).

İNCE, Neslihan İçten; “Belediyelerin KDV Tevkifatı Yapmakla Sorumlu Tutulacak Grup İçindeki Yeri ve Kısmi Tevkifatın Mahiyeti”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:259, Temmuz, 2014, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=26089>>, (Erişim Tarihi: 05.03.2015).

KALENDEROĞLU, Mahmut; **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş On Altıncı Baskı, Agon Bilgi Akademisi, Ankara, Mart, 2014.

KANETİ, Selim (a); “Haksız Fiil Sorumluluğunda Kusur Kavramının Görevi”, **Sorumluluk Hukukunda Yeni Gelişmeler I. Sempozyumu**, İstanbul Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Enstitüsü Yayını, İstanbul Üniversitesi Yayın No:2759, Hukuk Fakültesi Yayın No:623, Fakülteler Matbaası, 1980.

KANETİ, Selim (b); **Vergi Hukuku**, İkinci Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.

KAPLAN, Recep; “Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Ticaret Şirketlerinin Kanuni Temsilcileri ve Vergi Hukuku Açısından Sorumlulukları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:285, Haziran, 2012.

KARAKOÇ, Yusuf; **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Üçüncü Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004.

KARTAL, Bilal; “Noterlerin Hukuki Sorumluluğu ve Kusursuz Sorumluluk”, <<http://www.yargitay.gov.tr/belgeler/site/dergi/yrgergi/Temmuz1998/Temmuz1998/assets/common/downloads/page0115.pdf>>, (Erişim Tarihi: 16.12.2014).

KAYNAK, Harun; “Bakır Ürünlerinde KDV Tevkifatı Uygulaması ve Başlık Sorunu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:307, Mart, 2007, <<http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4619>>, (Erişim Tarihi: 08.05.2015).

KEEN, Michael, Ben LOCKWOOD; “The Value Added Tax: Its Causes and Consequences”, **Journal of Development Economics**, Volume:92, Issue:2, July, 2010.

KENDİRLİ, Selçuk; “Adi Ortaklıklarda Ortaklık Payının Devrinde KDV Uygulaması”, **Lebib Yalkın Dergisi**, Ekim, 2005, <<http://www.legalisplatform.net/Makale/Adi%20Ortakl%C4%B1k%20Pay%C4%B1n%C4%B1n%20Devrinde%20KDV.pdf>>, (Erişim Tarihi: 28.01.2015).

KIRBAŞ, Sadık; **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Gözden Geçirilmiş, Değiştirilmiş ve Genişletilmiş On İkinci Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, Eylül, 2000.

KIVANÇ, H. Hakan, Emre POYRAZ; “İşgücü Temin Hizmetinin KDV Tevkifatı Açısından İncelenmesi”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:194, Şubat, 2009, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=9694>>, (Erişim Tarihi: 18.03.2015).

KIZILOT, Şükrü; **Açıklamalı ve İctihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş Beşinci Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010.

KIZILOT, Şükrü, Metin TAŞ; **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Güncellenmiş Beşinci Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013.

KOCAMAN, Musa; “Vergi Kanunları Açısından Sorumluluk Müessesesi”, Eylül, 2008, <<http://www.sakaryavdb.gov.tr/document/VERG%C4%B0%20KANUNLARINDA%20SORUMLULU.pdf>>, (Erişim Tarihi: 08.01.2015).

KOLÇAK, Meşhure; **Türk Vergi Sistemi**, Atatürk Üniversitesi Yayınları No:785, Erzurum Meslek Yüksekokulu Yayınları No:2, Ders Kitapları Serisi No:2, Atatürk Üniversitesi Basımevi, Erzurum, 1994.

KORALTAN, Mehmet Sinan; “Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 9. Maddesi Bağlamında Hizmet ve İşgücü Temininde Sorumluluk Uygulaması ve Tevkifat Oranları”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:34, Mayıs, 2006, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=6565>>, (Erişim Tarihi: 12.03.2015).

KORKMAZ, Ahmet; “Damga Vergisinde Sorumluluk Müessesesi”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı:58, Ekim-Aralık, 2012.

KOŞ, İsmail; “Hurda Metal Kavramı Konusunda Bir Değerlendirme”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:255, Kasım, 2002, <<http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=2984>>, (Erişim Tarihi: 16.04.2015).

KULUÇLU, Erdal; “Sayıştayın Denetim Yargılama ve Raporlama Görevleri Açısından Kamu Zararı Kavramı”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:82, Temmuz-Eylül, 2011.

KUMRULU, Ahmet; “ Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:3, 1988.

KUŞÇU, Serdar; “Fason Hizmetlerde (Tekstil ve Konfeksiyon) Tevkifat Uygulaması”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:238, Ekim, 2012, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=14643>>, (Erişim Tarihi: 16.03.2015).

MAÇ, Mehmet, Şenol TURUT; “Katma Değer Vergisi Tevkifatına Tabi Yapım İşlerinin Kapsamı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:347, Temmuz, 2010.

MAHMUDOV, Hidayverdi; **Katma Değer Vergisi (Türkiye ve Avrupa Birliğinde Uygulanması)**, T.C. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Bölümü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1995.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği; **Katma Değer Vergisi Kılavuzu**, En Son Değişiklikler, Yeni Beyanname Örnekleri, Kanun, BKK ve Tebliğ İlaveli, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş Yeni Baskı, Acar Matbaacılık, İstanbul, 1993.

MERİÇ, İlyas; “Kiralama İşlemlerinde KDV’yi Doğuran Olay”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:266, Şubat, 2015, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=26836>>, (Erişim Tarihi: 02.03.2015).

MERTER, Mehmet Emin, İbrahim Atilla ACAR, Enver ARSLAN; “Türk Vergi Sisteminde KDV Uygulaması ve Etkinliğinin Analizi”, **Maliye Dergisi**, Sayı:153, Temmuz-Aralık, 2007.

MGKD Yayınları, **Katma Değer Vergisi**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1985.

MORAY, Serbay; “Anonim Şirketlerde Temsil Yetkisine İlişkin Yenilikler”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:267, Mart, 2015, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=26905>>, (Erişim Tarihi: 27.02.2015).

MUTER, Naci B., A. Kemal ÇELEBİ, Süreyya SAKINÇ, **Kamu Maliyesi**, Dördüncü Baskı, Emek Matbaası, Manisa, 2012.

MUTLUER, M. Kamil (a); **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Üçüncü Baskı, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, Ekim, 2011.

MUTLUER, Kamil (b); **Vergi Hukuku**, İkinci Baskı, Web-Ofset, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1536, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 817, Eskişehir, Ekim, 2004.

MÜSTEHLİK, Mehmet; “Son Düzenlemeler Işığında Bakır, Çinko ve Alüminyum’da KDV Tevkifatı”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 60, Temmuz, 2008, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=8956>>, (Erişim Tarihi: 15.04.2015).

NADAROĞLU, Halil; **Kamu Maliyesi Teorisi**, On Birinci Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2000.

OKTAR, S. Ateş; **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş Dördüncü Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2009.

ORGAN, İbrahim, Fatih ÇAVDAR; “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar”, **İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi**, Cilt:3, Sayı:1, 2012.

ORTAÇ, Fevzi Rifat; **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, T.C. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 1990.

ORULLUOĞLU, Cuma; “Kamu Zararında Sorumluluk-1”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı:51, Ocak-Mart, 2011.

OTO, Şenay; “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:95, Ağustos, 1996.

ÖMEROĞLU, Ömer; “Ceza Hukukunda Nedensellik İlişkisi Üzerine (TEORİLER Dışında Bir Bakış)”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, M. Polat Soyer’e Armağan, Cilt:15, Özel Sayı, İzmir, 2013.

ÖNCEL, Mualla, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN; **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Ocak 2005 Değişiklikleri İşlenmiş 12. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005.

ÖNCEL, Mualla (a); “Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk”, **Prof. Dr. Fadıl H. Sur’un Anısına Armağan**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları:522, Ankara, 1983.

ÖNCEL, Mualla (b); “Türk Vergi Hukukunda Takas”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:35, Sayı:1-4, 1978.

ÖNEL, Süleyman; “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumluluğu”, <http://www.teias.gov.tr/ebulten/hukuk/t%C3%BCrk_verg%C4%B0_hukukunda_verg%C4%B0_sorum.htm>, (Erişim Tarihi: 13.02.2015).

ÖNER, Erdoğan (a); **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş Beşinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015.

ÖNER, Erdoğan (b); **Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş Beşinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Şubat, 2015.

ÖNER, Erdoğan (c); **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İkinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Şubat, 2013.

ÖZ, Ersan, Fatih AKÇAY; “Futbolcular Özelinde Sporcuların Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:300, Eylül, 2013.

ÖZBALCI, Yılmaz; **4605 Sayılı Kanun Değişiklikleri ile K.D.V.K. Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ocak, 2001.

ÖZBİLEN, Şevki; **Vergi Hukuku**, Gazi Kitabevi, Ankara, Ocak, 2013.

ÖZCAN, Hüseyin; **Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü**, Dördüncü Baskı, Yeni Desen Matbaası, Ankara, 1975.

ÖZDEMİR, Serkan; “Elektronik Ticarete K.D.V. Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:310, Temmuz, 2014.

ÖZDEMİR, Ufuk; “Her Türlü Ağaç-Orman Ürünlerinde KDV Tevkifatı ve Muhasebe Kayıtları”, <<http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/ufuk/061/>>, (Erişim Tarihi: 18.04.2015).

ÖZKARA, Mustafa; “Kamu İdarelerinde KDV Tevkifatı Uygulaması-I”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:387, Kasım, 2013.

ÖZKAYA, Niyazi; “Adi Şirketlerin Yapısı ve İşleyişi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:182, Şubat, 2008, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=8383&arananKey=adi%20%C5%9Firket>>, (Erişim Tarihi: 25.01.2015).

ÖZSOY, Numan; “Teoride ve Uygulamada Katma Değer Vergisi”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt:27, Sayı:3, 1972.

PEHLİVAN, Osman (a); **Kamu Maliyesi**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2010.

PEHLİVAN, Osman (b); **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2005.

PEHLİVAN, Yafes; “Katma Değer Vergisi’nde Mütessesil Sorumluluk Uygulaması”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:25, Ağustos, 2005, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=5749&arananKey=m%C3%BCtesilsel%20sorumluluk>>, (Erişim Tarihi: 21.02.2015).

RENDİ, Emre, Fırat DEMİR; “KDV Genel Uygulama Tebliği’nde Düzenlenen Tevkifat Müessesesi ve Kısmi Tevkifattan Doğan KDV İadesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:313, Ekim, 2014.

SABAN, Nihal; **Vergi Hukuku**, Der Yayınları, İstanbul, Aralık, 2002.

SARAÇOĞLU, Fatih, Haydar EJDER; “Katma Değer Vergisi’nde Varış Ülkesinde veya Menşe Ülkesinde Vergilendirme ve İhracat İstisnası”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:17, Sayı:1, 2002.

SARILI, Mustafa Ali; **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, Kazancı Hukuk Yayınevi, İstanbul, 2004.

SCHENK, Alan, Victor THURONYI, Wei CUI; **Value Added Tax A Comparative Approach**, Second Edition, Cambridge Tax Law Series, February, 2015.

SOYDAN, Billur Yaltı; **Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi (Bir Karşılaştırmalı Hukuk Denemesi)**, Birinci Bası, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, Kasım, 1998.

SUSAM, Nazan; **Kamu Maliyesi Temel Kavram ve Esaslar**, Birinci Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul, Şubat, 2015.

ŞEKER, Sakıp; “Dünden Bugüne Vergi Hukukumuzda Mütessesil Sorumluluk”, <<http://www.kanitymm.com.tr/makale/200107%20VERGI%20SORUNLARI%20%20DUNDEN%20BUGUNE%20VERGI%20HUKUKUMUZDA%20MUTESELSIL%20SORUMLULUK.pdf>>, (Erişim Tarihi: 15.02.2015).

ŞENSES, Nevzat; “Damga Vergisinde Sorumluluk Müessesesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:266, Şubat, 2015, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=26835>>, (Erişim Tarihi: 23.01.2015).

ŞENTÜRK, Recep Salih; “Yeni Düzenlemeler Işığında İşgücü Temin Hizmetlerinde Katma Değer Vergisi Tevkifatı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:404, Nisan, 2015.

ŞENYURT, İdris; “Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde KDV Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:313, Eylül, 2007, <<http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4791>>, (Erişim Tarihi: 07.05.2015).

ŞENYÜZ, Doğan, Mehmet YÜCE, Adnan GERÇEK (a); **Vergi Hukuku**, İkinci Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2011.

ŞENYÜZ, Doğan, Mehmet YÜCE, Adnan GERÇEK (b); **Türk Vergi Sistemi**, Dokuzuncu Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2013.

ŞİMŞEK, Arif, Mustafa GÜNDOĞDU, Erdoğan ÖZ; **Katma Değer Vergisi Uygulaması ve Belge Düzeni**, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları Yayın No:2, İstanbul, 1992.

TEKBAŞ, Abdullah; **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/396, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara, 2009.

TEKİNAY, Selahattin Sulhi, Sermet AKMAN, Haluk BURCUOĞLU, Atilla ALTOP; **Tekinay Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Yeniden Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993.

TEKİR, Sabri; **Vergi Teorisine Giriş**, Güçbirliği Yayıncılık, İzmir, 1987.

TEKKOYUN, İsmail, Mehmet TEKKOYUN; “Genel Olarak ve Şirketler Hukukunda Sorumluluk Kavramı” , **Vergi Dünyası**, Sayı:267, Kasım, 2003.

THURONYI, Victor (a); **Comparative Tax Law**, Kluwer Law International, 2003.

THURONYI, Victor (b); **Tax Law Design and Drafting**, International Monetary Fund, 1996.

TOSUNER, Mehmet, Zeynep ARIKAN (a); **Vergi Usul Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Bası, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, Eylül, 2011.

TOSUNER, Mehmet, Zeynep ARIKAN (b); **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, Şubat, 2012.

TOSUNER, Mehmet, Zeynep ARIKAN (c); **Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş On Yedinci Bası, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, Şubat, 2012.

TUNA, Hatice; **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk Müessesesi ve Sonuçları**, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 1999.

TURAN, Cemalettin; “Hurda ve Külçe Metallerle, Hurda ve Atık Haldeki Plastik, Kağıt ve Cam Teslimlerinde KDV Sorumluluğu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:255, Kasım, 2002, <<http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=2973>>, (Erişim tarihi: 15.04.2015).

TURAN, Süleyman; “Kiralama İşlemlerinde Katma Değer Vergisi Uygulaması”, <http://www.alomaliye.com/2007/suleyman_turan_kiralama.htm>, (Erişim Tarihi: 02.03.2015).

TURANLI, Dursun Ali (a); “Katma Değer Vergisinde Mütessesil Sorumluluk Uygulaması”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:260, Ağustos, 2014, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=26209&arananKey=m%C3%BCtesesil%20sorumluluk>>, (Erişim Tarihi: 15.02.2015).

TURANLI, Dursun Ali (b); “Fason Olarak Yapılan Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde KDV Oranı % 8’e İndirildi, Tevkifat Uygulaması Devam Etmektedir”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:48, Temmuz, 2007, <<http://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=7791>>, (Erişim Tarihi: 16.03.2015).

TURHAN, Salih; **Vergi Teorisi ve Politikası**, Altıncı Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.

Türk Dil Kurumu, **Türkçe Sözlük 2**, İstanbul, 1992.

UFUK, Mehmet Tahir (a); “Vergi Hukukunda Sorumlulukla İlgili Düzenlemelerin Esasları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:111, Mart, 2002.

UFUK, Mehmet Tahir (b); “Katma Değer Vergisinde Tam Tevkifat Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:242, Şubat, 2013, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=17076>>, (Erişim Tarihi: 28.02.2015).

UĞURLU, Murat (a); “KDV Açısından Hizmet Kavramı ve Vergiyi Doğuran Olay-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:89, Mayıs, 2000.

UĞURLU, Murat (b); “KDV Açısından Hizmet Kavramı ve Mükelleflerde Vergiyi Doğuran Olay-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:90, Haziran, 2000.

ULUATAM, Özhan; **Kamu Maliyesi**, Altıncı Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 1999.

ULUATAM, Özhan, Yaşar MEHTİBAY (a); **Vergi Hukuku**, Beşinci Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2001.

ULUATAM, Özhan, Yaşar METHİBAY (b); **Vergi Hukuku**, Değişik Üçüncü Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1999.

USTA, Yusuf; **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Birinci Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Mayıs, 2013.

UYANIK, Atilla; “İdari Yargıda İptal Davalarının Değerlendirilmesi”, **Mevzuat Dergisi**, Yıl:6, Sayı:61, Ocak, 2003, <<http://www.mevzuatdergisi.com/2003/01a/01.htm>>, (Erişim Tarihi: 09.01.2015).

UZUNOĞLU, Nihat (a); **Herkes İçin KDV Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Birinci Cilt, İstanbul, Ocak, 2014.

UZUNOĞLU, Nihat (b); “KDV Tevkifatı Yapmak Zorunda Olanların Tanımı ve Kapsamı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:403, Mart, 2015.

ÜNGÖRMÜŞ, Ayhan; “Katma Değer Vergisi Tevkifatı Uygulaması Artık Derli Toplu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:370, Haziran, 2012.

YAĞCI, Cansu Uslu; “K.D.V. Mükellefi Olmayanların K.D.V. Sorumlulukları Mercek Altında”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:241, Ocak, 2013, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=15941>>, (Erişim Tarihi: 22.02.2015).

YAŞAR, Arif; “Vergi Tevkifatı Müessesesinde Kaynak-Kapsam Ayrımı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:402, Şubat, 2015.

YAVAŞOĞLU, Mustafa; **Katma Değer Vergisi Uygulaması Açıklamalı-Örnekli**, Birinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Mayıs, 2012.

YAVUZ, Cevdet; “Türk Borçlar Kanunu Tasarısı’na Göre Kusursuz Sorumluluk Halleri ve İlkeleri”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:14, Sayı:4, 2008.

YAVUZ, Mustafa; “Limited Şirket Payını Devralan Kimsenin, Devir Tarihinden Önceki Kamu Alacaklarından Sorumluluğu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:316, Ocak, 2015.

YENİÇERİ, Harun; **Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri**, T.C. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, Doktora Tezi, İstanbul, 2005.

YILDIRIM, Ayça Akkayan; "6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu Düzenlemeleri Çerçevesinde Kusursuz Sorumluluğun Özel Bir Türü Olarak Tehlike Sorumluluğu", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: LXX, Sayı:1, 2012.

YILDIZ, Habib; **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Birinci Baskı, Net Kırtasiye Matbaa, Eylül, 2009.

YILMAZ, Güneş; **Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay Olarak Teslim**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.

YILMAZ, Kazım; **Türk Vergi Hukuku Vergi Sisteminin Esasları Temel Kavram ve Kurumlar**, Değiştirilmiş Altıncı Baskı, Ce-Ka Yayınları, Ankara, Şubat, 2007.

YILMAZ, Süleyman; "Türk Borçlar Kanunu Tasarısında Sebep Sorumluluklarına İlişkin Yeni Hükümler", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:59, Sayı:3, 2010.

YÜCE, Mehmet; "Verginin Mali Amacı Açısından Kırgız Vergi Sisteminin Değerlendirmesi", **Mevzuat Dergisi**, Yıl:7, Sayı:78, Haziran, 2004, <<http://www.mevzuatdergisi.com/2004/06a/04.htm>>, (Erişim Tarihi: 24.01.2015).

YÜKÇÜ, Süleyman, Seçkin GÖNEN; "Fason Takibi ve Muhasebeleştirilmesine İlişkin Dönem Sonu Uygulamaları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:342, Şubat, 2010.

<<http://www.batiymm.com.tr/?p=2604>>, (Erişim Tarihi: 15.04.2015).

<<http://www.maligundem.com/gundem/haberdetay.asp?ID=667>>, (Erişim Tarihi: 20.04.2015).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun.

EKLER

EK A - KDV 1 NO'LU BEYANNAMENİN ÖN YÜZÜ



KATMA DEĞER VERGİSİ BEYANNAMESİ

(Gerçek Usulde Vergilendirilen Mükellefler İçin)

1015A

1

V.D.KODU

(Vergi Dairesince Doldurulacaktır.)

VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

YILI: AYLIK ÜÇ AYLIK

OCA	ŞUB	MAR	NIS	MAY	HAZ
TEM	AĞU	EYL	EKI	KAS	ARA

İL -İLÇE

MÜKELLEFLERİN	1	Vergi Kimlik Numarası	(T.C.Vatandaşları Olan Gerçek Kişilerde T.C. Kimlik Numarası Yazılacaktır.)		
	2	E-Posta Adresi		3	Telefon No:
	4	Soyadı (Unvanı)			
	5	Adı			

MATRAH VE VERGİ BİLDİRİMİ ^(*)

TABLO-1 TEVKİFAT UYGULANMAYAN İŞLEMLER

MATRAHIN VERGİ ORANLARINA GÖRE DAĞILIMI	TESLİM VE HİZMET BEDELİ		KDV ORANI (%)	HESAPLANAN KDV ⁽¹⁾	
	(Yeni Türk Lirası)		(YKr)	(Yeni Türk Lirası)	
6			1	7	
8			8	9	
10			18	11	
12				13	

TABLO-2 KISMI TEVKİFAT UYGULANAN İŞLEMLER

MATRAHIN VERGİ VE TEVKİFAT ORANLARINA GÖRE DAĞILIMI	TESLİM VE HİZMET BEDELİ		KDV ORANI (%)	TEVKİFAT ORANI ⁽²⁾	HESAPLANAN KDV ⁽¹⁾	
	(Yeni Türk Lirası)		(YKr)		(Yeni Türk Lirası)	
14					15	
16					17	
18					19	
20					21	

TABLO-3 DİĞER İŞLEMLER

	TESLİM VE HİZMET BEDELİ	HESAPLANAN KDV
	(Yeni Türk Lirası)	(YKr)
22	43 No.lu KDV Genel Tebliği Kapsamındaki İşlemler ⁽³⁾	23
24	61 No.lu KDV Genel Tebliği Kapsamındaki İşlemler ⁽⁴⁾	25
26	Diğerleri	27
28	MATRAH TOPLAMI (6+8+10+12+14+16+18+20+22+24+26)	
29	HESAPLANAN KDV TOPLAMI (7+9+11+13+15+17+19+21+23+25+27)	
30	İLAVE EDİLECEK KDV	
31	TOPLAM KDV (29 + 30)	

TABLO-4 İNDİRİMLER

32	Önceki Dönemden Devreden KDV	
33	Bu Döneme Ait İndirilecek KDV	
34	Mal İadeleri veya Gerçekleşmeyen İşlemler Nedeniyle Düzeltilecek KDV	
35	43 No.lu KDV Genel Tebliği Kapsamındaki Teslimlerle İlgili Düzeltilecek KDV ⁽⁵⁾	
36	61 No.lu KDV Genel Tebliği Kapsamındaki Teslimlerle İlgili Düzeltilecek KDV ⁽⁶⁾	
37	İNDİRİMLER TOPLAMI (32+33+34+35+36)	

TABLO-5 SONUÇ HESAPLARI

38	Tecil Edilecek KDV ⁽⁷⁾	
39	Ödenmesi Gereken KDV (31 - 37 - 38)	
40	İade Edilmesi Gereken KDV ⁽⁸⁾	
41	Sonraki Dönemlere Devreden KDV (37 - 31 - 40)	

TABLO-6 DİĞER BİLGİLER

42	Özel Matrah Şekline Tabi İşlemlerde Matraha Dahil Olmayan Bedel ⁽⁹⁾	
43	Teslim ve Hizmetlerin Karşılığını Teşkil Eden Bedel (28+42+56+68)	
44	Teslim ve Hizmetlerin Karşılığını Teşkil Eden Bedel (Kümülatif) ⁽¹⁰⁾	
45	Kredi Kartı İle Tahsil Edilen Teslim ve Hizmet Bedelleri ⁽¹¹⁾	

www.gelirler.gov.tr

^(*) Beyannamenin Doldurulmasına İlişkin Açıklama ve İşlem Kodlarına Ait Listeler 2047-b ÖRNEK NO.LU FÖY'de Yer Almaktadır. Bu Föy Vergi Dairelerinden veya Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Sitesinden Sağlanabilir.

MAVİ VEYA SİYAH TÜKENMEZ KALEMLE OKUNAKLI VE BÜYÜK HARFLERLE DOLDURULACAKTIR.

P A R A S I Z D I R

EK B - KDV 1 NO'LU BEYANNAMENİN ARKA YÜZÜ

İSTİSNALAR, İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLER VE İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMLER						
TABLO-7 KİSMİ İSTİSNA KAPSAMINA GİREN İŞLEMLER						
KOD NO. ⁽¹²⁾	KDVK MD. NO. ⁽¹²⁾	TESLİM VE HİZMET BEDELİ		YÜKLENİLEN KDV ⁽¹³⁾		
		(Yeni Türk Lirası)	(YKr)	(Yeni Türk Lirası)	(YKr)	
		46		47		
		48		49		
		50		51		
		52		53		
		54		55		
TOPLAM		56		57		
TABLO-8 TAM İSTİSNA KAPSAMINA GİREN İŞLEMLER						
KOD NO. ⁽¹²⁾	KDVK MD. NO. ⁽¹²⁾	TESLİM VE HİZMET BEDELİ		YÜKLENİLEN KDV ⁽¹³⁾		
		(Yeni Türk Lirası)	(YKr)	(Yeni Türk Lirası)	(YKr)	
		58		59		
		60		61		
		62		63		
		64		65		
		66		67		
TOPLAM		68		69		
TABLO-9 DİĞER İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLER						
KOD NO. ⁽¹²⁾	KDVK MD. NO. ⁽¹²⁾	TESLİM VE HİZMET BEDELİ		İADEYE KONU OLAN KDV ⁽¹⁴⁾		
		(Yeni Türk Lirası)	(YKr)	(Yeni Türk Lirası)	(YKr)	
		70		71		
		72		73		
		74		75		
		76		77		
		78		79		
TOPLAM		80		81		
İADE EDİLEBİLİR KDV (69 + 81)				82		
				83		
TABLO -10 İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMLER						
TESLİM VE HİZMET BEDELİ		ORAN(%)	HESAPLANAN KDV		YÜKLENİLEN KDV ⁽¹⁶⁾	
(Yeni Türk Lirası)	(YKr)		(Yeni Türk Lirası)	(YKr)	(Yeni Türk Lirası)	(YKr)
		1	84		85	
		8	86		87	
		18	88			
Tecil Edilebilir KDV (84+86+88)				89		
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV (89 - 38)				90		
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Yüklenilen Vergi Farkı [(85+87) - (84+86)]				91		

<p>BEYANNAMENİN HANGİ SIFATLA VERİLDİĞİ</p> <p>Mükellef <input type="checkbox"/> Mirasçı <input type="checkbox"/> Kanuni Temsilci (Veli, Vasi, Kayyum) <input type="checkbox"/></p> <p>Vergi Kimlik No. (Kanuni Temsilci) <input style="width:100%;" type="text"/></p> <p>Adı ve Soyadı <input style="width:100%;" type="text"/></p> <p>İmzası <input style="width:100%;" type="text"/> Tarih <input style="width:100%;" type="text"/></p>	<p>BEYANNAMEYİ DÜZENLEYEN S.M. VEYA S.M.M.M.</p> <p>Vergi Kimlik No <input style="width:100%;" type="text"/></p> <p>T.C. Kimlik No. <input style="width:100%;" type="text"/></p> <p>E-Posta Adresi <input style="width:100%;" type="text"/></p> <p>Adı ve Soyadı <input style="width:100%;" type="text"/></p> <p>İmzası <input style="width:100%;" type="text"/> Tarih <input style="width:100%;" type="text"/></p>
---	--

BEYANNAMEYE EKLENECEK BELGELER			
Adet	Türü	Adet	Türü
	Adi, Kollektif ve Adi Komandit Şirketlerde Ortaklar Listesi (Sadece İlk İşe Başlama ve Değişiklikler Varsa Eklenecektir.)		Uluslararası Kara Taşımacılığına Ait Kara Manifestosu, Tır Karnesi veya Transit Aktarma Beyannamesinin Aslı veya Noter, Yeminli Mali Müşavir ya da Gümrük İdaresince Tasdikli Örneği
	İhraç Edilen Mallara Ait Gümrük Beyannamesinin Aslı veya Gümrük İdaresi, Noter ya da Yeminli Mali Müşavirce Tasdikli Örneği		Yeminli Mali Müşavir Raporuna Göre İade Almak İsteyenlerin Talep Dilekcesi
	Sınır Ticaretine Ait Tahakkuk Varakasının Aslı veya Noter, Yeminli Mali Müşavir veya Gümrük İdaresince Tasdikli Örneği		Türkiye' de İkamet Etmeyen Yolcular İle Diplomatik İstisnadan Yararlanana Yapılan İadelere Ait Liste (Tahsil Edilen Vergilerin İade Edildiği Dönemde Eklenecektir.)

EK C – KDV 2 NO’LU BEYANNAMENİN ÖN YÜZÜ



KATMA DEĞER VERGİSİ BEYANNAMESİ (Vergi Sorumluları İçin)

1015 B

VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

İL-İLÇE

VERGİLENDİRME DÖNEMİ YILI :

OCA	ŞUB	MAR	NIS	MAY	HAZ
TEM	AĞU	EYL	EKİ	KAS	ARA

V.D.KODU
(Vergi Dairesince Doldurulacaktır.)

2

VERGİ SORUMLUSUNUN

1 Vergi Kimlik Numarası (*)

2 E-Posta Adresi

3 Telefon No: (Alan Kodu) (Telefon)

4 Soyadı (Unvanı)

5 Adı

TABLO - 1 TAM TEVKİFAT UYGULANAN İŞLEMLERE AİT BİLDİRİM

Matrah		KDV Oranı (%)	Vergi	
(Türk Lirası)	(Kr)		(Türk Lirası)	(Kr)
6			7	
8			9	
10			11	
12			13	
14	Matrah Toplamı (6+8+10+12)			
15	Vergi Toplamı (7+9+11+13)			

TABLO - 2 KISMİ TEVKİFAT UYGULANAN İŞLEMLERE AİT BİLDİRİM

Matrah		KDV Oranı (%)	Tevkifat Oranı (%)	Vergi	
(Türk Lirası)	(Kr)			(Türk Lirası)	(Kr)
16				17	
18				19	
20				21	
22				23	
24				25	
26				27	
28	Matrah Toplamı (16+18+20+22+24+26)				
29	Vergi Toplamı (17+19+21+23+25+27)				
30	Toplam KDV Matrahı (14+28)				
31	Tevkif Edilen KDV Toplamı (15+29)				
32	İlave Edilecek KDV				
33	Ödenmesi Gereken KDV (31+32)				

34 BEYANNAMENİN HANGİ SIFATLA VERİLDİĞİ

Vergi Sorumlusu Mirasçı Kanuni Temsilci (Veli, Vasi Kayyum)

Vergi Kimlik Numarası (*) (Kanuni Temsilci)

Adı ve Soyadı

İmzası

Tarih

35 BEYANNAMEYİ DÜZENLEYEN S.M. VEYA S.M.M.M.

Vergi Kimlik Numarası (*)

E-Posta Adresi

Adı ve Soyadı

İmzası

Tarih

(*) T.C. Vatandaşı olan gerçek kişilerde T.C. Kimlik numarası yazılacaktır.

MAVİ VEYA SİYAH TÜKENMEZ KALEMLE OKUNAKLI VE BÜYÜK HARFLERLE DOLDURULACAKTIR.
PARASIZDIR

www.gib.gov.tr

Örnek No. : 1935-h

D.M.O. Basım İşl.Md. - 2011

