

**TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE
VERGİ SORUMLULUĞU**

Ceren YALAVAŞ

Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Doç. Dr. Mustafa Ali SARILI

Haziran, 2011

Afyonkarahisar

T.C
AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE
VERGİ SORUMLULUĞU

Hazırlayan
Ceren YALAVAŞ

Danışman
Doç. Dr. Mustafa Ali SARILI

AFYONKARAHİSAR 2011

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Türkiye’de Katma Değer Vergisi’nde Vergi Sorumluluğu” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça’da gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

16.06.2011

Ceren YALAVAŞ

TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ ONAYI

JÜRİ ÜYELERİ

İMZA

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Mustafa Ali SARILI

.....

Jüri Üyeleri : Prof. Dr. Hasan Hüseyin BAYRAKLI

.....

Doç. Dr. Oğuzhan AYDEMİR

.....

Maliye Anabilim dalı yüksek lisans öğrencisi Ceren YALAVAŞ'ın "Türkiye'de Katma Değer Vergisi'nde Vergi Sorumluluğu" başlıklı tezi 16.06.2011 tarihinde saat 14:00'da Lisansüstü Eğitim Öğretim ve sınav yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca yukarıda isim ve imzaları bulunan jüri üyeleri tarafından değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Mehmet KARAKAŞ
MÜDÜR

ÖZET

TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE VERGİ SORUMLULUĞU

Ceren YALAVAŞ

AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

HAZİRAN 2011

Danışman: Doç. Dr. Mustafa Ali SARILI

Vergi politikasının amacı, verginin eksiksiz ve zamanında ödenmesini sağlamaktır. Bu amacı gerçekleştirmek için yükümlü olan vergi mükellefleri, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişilerdir. Vergi mükellefi kendisine düşen vergi borcunun ödenmesinden sorumludur. Ancak bazı hallerde, kanun koyucu vergi borcunun esas mükellefler tarafından değil; üçüncü kişiler tarafından ödenmesini öngörmüştür. Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından kanun gereği vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Vergi sorumlularının tıpkı vergi mükellefi gibi görevlendirilmesindeki amaç, verginin en az masrafla, en kısa sürede tahsil edilmesini sağlamaktır. Katma Değer Vergisi (KDV) esas itibariyle beyan esasına dayanmaktadır. Bazı durumlarda beyan esası yerine, malların alıcılarının veya hizmetten faydalananların sorumlu sıfatıyla KDV'yi kaynakta keserek beyan etmek zorunda bırakıldığı görülmektedir. Bu duruma KDV'de vergi sorumluluğu denilmektedir. Ancak bu sorumluluk uygulamasının alanı son yıllarda oldukça genişletilmiştir. Öte yandan iyi niyetli KDV mükelleflerinin bu uygulama ile vergi yükü artmış ve mağdur duruma düşmüşlerdir. Bu yüzden, sorumluluk kapsamının alanı daraltılarak, etkin ve yerinde denetimlerle verginin güvence altına alınmasının daha kalıcı bir çözüm olacağı görülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Sorumluluk, Vergi Sorumlusu, Katma Değer Vergisi.

ABSTRACT

THE TAX RESPONSIBILITY IN VALUE ADDED TAX IN TURKEY

Ceren YALAVAŞ

**AFYON KOCATEPE UNIVERSITY
THE INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT OF PUBLIC FINANCE**

JUNE 2011

Advisor: Assoc. Prof. Dr. Mustafa Ali SARILI

The aim of tax policy, tax is to provide completely and timely payment. To achieve this assigned goal to taxpayers, under the laws, the tax that belongs the person is the either the natural or legal persons. The taxpayer is responsible for the payment of tax debt falls to him. However, in some cases, based on legislative tax debt by the taxpayer is not paid by third parties predicts. Tax officer is the person who is involved for tax payment required by law in terms of deal with the tax office. The aim for assigning duties just as responsible for tax purposes the taxpayer is to ensure to collect the tax at least cost, as soon as possible. Value Added Tax is based on its stated basis. However, in some cases, the basis of declaration, rather than the recipients of goods or services responsible for the capacity of beneficiaries to register is the status of the cutting off the source that Value Added Tax was forced to declare. This application also revealed that the Value Added Tax Responsibility. However, this responsibility in recent years has expanded the application space. On the other hand, the Value Added Tax payers of this application are in good faith and with an increased tax burden fell victim. Therefore, the field narrowed the scope of responsibility, taking an active and onsite inspections to ensure the tax is understood that more permanent solution.

Key Words: Responsibility, The Tax Charge, Value Added Tax.

ÖNSÖZ

Türkiye’de Katma Değer Vergisi’nde Vergi Sorumluluğu konusunda yapılan bu çalışma, yüksek lisans tezi olarak hazırlanmış olup; bu çalışmanın, bilimsel çalışmalara ışık tutmasını temenni ederim. Öncelikle yüksek lisansa başladığımdan beri hem ders aşamasında hem de bu çalışmanın oluşmasında her türlü bilimsel desteği gösteren ve titiz bir inceleme sonucu böyle bir çalışmanın ortaya çıkmasına önemli katkıları olan tez danışman hocam Doç. Dr. Mustafa Ali SARILI’ya ve gerek ders aşamasında gerekse tez aşamasında yardımlarını esirgemeyen bütün hocalarıma şükranlarımı sunarım. Aynı zamanda bu çalışmanın hazırlanması sürecinde bana göstermiş oldukları sabır ve özveriden dolayı aileme ve İrem YALAVAŞ’a minnettarlarımı bildiririm.

Ceren YALAVAŞ

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
YEMİN METNİ	ii
TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT	v
ÖNSÖZ.....	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xiii
KISALTMALAR DİZİNİ	xiv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

HUKUK SİSTEMİNDE SORUMLULUK KAVRAMI

1. SORUMLULUK KAVRAMI.....	3
2. SORUMLULUK KAVRAMININ HUKUK SİSTEMİ İÇİNDEKİ YERİ	4
2.1. ÖZEL HUKUK'TA SORUMLULUK KAVRAMI.....	4
2.1.1. Medeni Hukuk'ta Sorumluluk Kavramı	5
2.1.2. Borçlar Hukuku'nda Sorumluluk Kavramı.....	5
2.1.3. Ticaret Hukuku'nda Sorumluluk Kavramı.....	6
2.2. KAMU HUKUKU'NDA SORUMLULUK KAVRAMI	8
2.2.1. Anayasa Hukuku'nda Sorumluluk Kavramı	9
2.2.2. Ceza Hukuku'nda Sorumluluk Kavramı	9
2.2.3. İcra ve İflas Hukuku'nda Sorumluluk Kavramı	10
2.2.4. İdare Hukuku'nda Sorumluluk Kavramı.....	11
2.2.5. Vergi Hukuku'nda Sorumluluk Kavramı	11
3. HUKUKİ SORUMLULUK TÜRLERİ.....	12
3.1. KAYNAK YÖNÜNDEN SORUMLULUK	14
3.1.1. Sözleşme Sorumluluğu.....	14

3.1.2. Sözleşme Dışı Sorumluluk	14
3.1.2.1. Kusurlu Sorumluluk	14
3.1.2.2. Kusursuz Sorumluluk.....	16
3.2. KONU YÖNÜNDE SORUMLULUK	18
3.2.1. Şahıs ile Sorumluluk	18
3.2.2. Malvarlığı ile Sorumluluk	18
3.2.2.1. Sınırsız Malvarlığı Sorumluluğu.....	19
3.2.2.2. Sınırlı Malvarlığı Sorumluluğu.....	19
4. HUKUKİ SORUMLULUĞUN SEBEPLERİ	20
4.1. KUSUR	20
4.2. SÖZLEŞME	20
4.3. KANUN	21

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK

1. VERGİ MÜKELLEFİ VE VERGİ SORUMLUSU KAVRAMLARI	22
1.1. VERGİ MÜKELLEFİ.....	22
1.2. VERGİ SORUMLUSU	25
1.2.1. Vergi Kesen Durumdaki Vergi Sorumlusu	27
1.2.2. Fer'i Vergi Borçlusu Durumdaki Vergi Sorumlusu	27
1.2.3. Vergi Ödevlisi Durumdaki Vergi Sorumlusu	28
1.3. VERGİ SORUMLULUĞU İLE VERGİ MÜKELLEFİYETİ KAVRAMLARININ KARŞILAŞTIRILMASI.....	28
1.3.1. Vergi Sorumlusu ile Vergi Mükellefi Arasındaki Farklar	28
1.3.2. Vergi Sorumlusu ile Vergi Mükellefi Arasındaki Benzerlikler	29
1.4. MÜTESELSİL VE MÜŞTEREK SORUMLULUK.....	30
1.4.1. Müteselsil Sorumluluk	30
1.4.1.1. Mükellefler Arasında Müteselsil Sorumluluk.....	32
1.4.1.2. Mükellef ile Vergi Sorumlusu Arasındaki Müteselsil Sorumluluk.....	32
1.4.1.3. Vergi Sorumluları Arasındaki Sorumluluk.....	32

1.4.1.4. Vergi Sorumlusu ile Alım Satıma Taraf Olanlar ve Aracılık Eden Kuruluşların Mütessesil Sorumluluğu.....	33
1.4.2. Müşterek Sorumluluk.....	34
1.5. VERGİ SORUMLULUĞUNUN HUKUKİ NİTELİĞİ	34
1.5.1. Sorumluluk Kamu Hukuku İlişkisinden Doğmaktadır.....	34
1.5.2. Sorumluluk İlgili Olduğu Vergiyi Doğuran Olayın Gerçekleşmesi ile Doğmaktadır	36
1.5.3. Sorumluluk Fer'i Nitelikte Olmalıdır.....	36
1.5.4. Sorumluluk Sınırsız Olmalıdır	37
1.5.5. Sorumluluk Sürekli Değildir	37
1.6. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ BAŞLICA SORUMLULUK HALLERİ ..	37
1.6.1. Kanuni Temsilcilerin Vergi Sorumluluğu	37
1.6.1.1. Küçük veya Kısıtlıların Kanuni Temsilcilerinin Vergi Sorumluluğu.....	40
1.6.1.2. Tüzel Kişilerde Tüzel Kişiliği Temsil Eden Organların Vergi Sorumluluğu.....	46
1.6.1.3. Tüzel Kişiliği Olmayan Toplulukları Yönetenlerin Vergi Sorumluluğu.....	49
1.6.1.4. Türkiye’de Bulunmayan Mükelleflerin Türkiye’deki Temsilcilerinin Sorumluluğu	50
1.6.1.5. Kanuni Temsilcilerin Değişmesi Halinde Vergi Sorumluluğu	51
1.6.2. Kaynakta Vergilendirme Yapmak Zorunda Olanların Vergi Sorumluluğu	52
1.6.3. Mirasçılarının Vergi Sorumluluğu	54
1.6.4. Karnesiz Hizmet Erbabı Çalıştıranların Vergi Sorumluluğu	55
1.6.5. Tasfiye Memurları ve İflas İdaresinin Vergi Sorumluluğu	56
1.7. DİĞER ÜLKELERİN VERGİ HUKUKLARINDA SORUMLULUK KAVRAMI.....	57
1.7.1. Alman Vergi Hukukunda Vergi Sorumluluğu	57
1.7.2. İngiliz Vergi Hukukunda Vergi Sorumluluğu	57
1.7.3. Belçikan Vergi Hukukunda Vergi Sorumluluğu.....	58

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE VERGİ SORUMLULUĞU VE SORUMLULUK UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

1. TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE VERGİ SORUMLULUĞU	59
1.1. KATMA DEĞER KAVRAMI.....	59
1.2. KATMA DEĞER VERGİSİ KAVRAMI.....	60
1.3. KATMA DEĞER VERGİSİ'NİN TARİHÇESİ.....	62
1.4. KATMA DEĞER VERGİSİ TÜRLERİ	64
1.4.1. Gayrisafi Hasıla Tipi KDV	65
1.4.2. Gelir Tipi KDV	65
1.4.3. Tüketim Tipi KDV	66
1.4.4. Ücret Tipi KDV	66
1.5. KATMA DEĞER VERGİSİ'Nİ HESAPLAMA YÖNTEMLERİ.....	67
1.5.1. Dolaylı Hesaplama Yöntemi (Vergiden İndirim)	67
1.5.2. Dolaysız Hesaplama Yöntemi	68
1.5.2.1. Toplama Yöntemi.....	68
1.5.2.2. Çıkarma Yöntemi	68
1.6. KATMA DEĞER VERGİSİ'NİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER.....	68
1.6.1. Katma Değer Vergisi Kanunu'na Göre Katma Değer Vergisi'nin Konusuna Giren İşlemler	69
1.6.2. Katma Değer Vergisi'ne Tabi İşlemlerin Türkiye'de Yapılması ..	70
1.6.2.1. Mal Teslimlerinin Türkiye'de Yapılması.....	70
1.6.2.2. Hizmetin Türkiye'de Yapılması.....	71
1.6.2.3. Uluslar arası Taşıma İşlerinin Türkiye'ye Yapılan Kısmı	71
1.7. KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY	71
1.8. KATMA DEĞER VERGİSİ'NİN MÜKELLEFİ VE SORUMLUSU	72
1.8.1. Katma Değer Vergisi'nin Mükellefi	72
1.8.2. Katma Değer Vergisi'nde Vergi Sorumlusu	74
1.9. KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE VERGİ SORUMLULUĞU	75
1.9.1. Yurt Dışından Sağlanan Hizmetlerde Katma Değer Vergisi Sorumluluğu	75

1.9.2. Belgesiz Mal Bulunduran veya Belgesiz Hizmet Satın Alanların Katma Değer Vergisi Sorumluluğu	78
1.9.3. Maliye Bakanlığı'nca Gerekli Görülen Hallerde Katma Değer Vergisi Sorumluluğu	80
1.9.3.1. Tam Sorumluluk Uygulaması	80
1.9.3.2. Kısmi Sorumluluk Uygulaması	86
2. KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE MÜTESELSİL SORUMLULUK VE SORUMLU SIFATIYLA BEYAN EDİLEN İŞLEMLERDE KATMA DEĞER VERGİSİ'NİN BEYANI, TARHI VE ÖDENMESİ.....	110
2.1. KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE MÜTESELSİL SORUMLULUK.....	110
2.2. SORUMLU SIFATIYLA BEYAN EDİLEN İŞLEMLERDE KATMA DEĞER VERGİSİ'NİN BEYANI	113
2.3. SORUMLU SIFATIYLA BEYAN EDİLEN İŞLEMLERDE KATMA DEĞER VERGİSİ'NİN TARHI	114
2.4. SORUMLU SIFATIYLA BEYAN EDİLEN İŞLEMLERDE KATMA DEĞER VERGİSİ'NİN ÖDENMESİ.....	114
3. TÜRKİYE'DE UYGULANAN KATMA DEĞER VERGİSİ SORUMLULUĞUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	115
3.1. YURT DIŞINDAN SAĞLANAN HİZMETLERDE KATMA DEĞER VERGİSİ SORUMLULUĞUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	116
3.2. BELGESİZ MAL BULUNDURAN VEYA BELGESİZ HİZMET SATIN ALANLARIN KATMA DEĞER VERGİSİ SORUMLULUĞUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	118
3.3. KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE TAM SORUMLULUK UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ	119
3.3.1. Kiralama İşlemlerinde Katma Değer Vergisi Sorumluluğunun Değerlendirilmesi	119
3.3.2. Serbest Meslek Faaliyetleri Çerçevesinde Yapılan Telif Faaliyetlerinde Katma Değer Vergisi Sorumluluğunun Değerlendirilmesi.....	120
3.4. KATMA DEĞER VERGİSİNDE KISMİ SORUMLULUK UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ	123
3.4.1. Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde Katma Değer Vergisi Sorumluluğunun Değerlendirilmesi.....	123
3.4.2. İşgücü Hizmet Alımlarında Katma Değer Vergisi Sorumluluğunun Değerlendirilmesi	124
3.4.3. Bakır Alüminyum ve Çinko Ürünleri ve Külçeleri Tesliminde Katma Değer Vergisi Sorumluluğunun Değerlendirilmesi	126
3.4.4. Hurda Metal, Hurda Plastik Malzeme, Atık Kağıt ve Cam	

Teslimleri ile Alüminyum Profil ve Alüminyum Levha Teslimlerinde Katma Değer Vergisi Sorumluluğunun Değerlendirilmesi.....	127
3.4.5. Yapım İşleri ile Bu İşlere İlişkin Mühendislik-Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetlerinde Katma Değer Vergisi Sorumluluğunun Değerlendirilmesi	129
3.4.6. Büyük ve Küçükbaş Hayvan Etlerinin Teslimlerinde Katma Değer Vergisi Sorumluluğunun Değerlendirilmesi	133
3.4.7. Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetlerinde Katma Değer Vergisi Sorumluluğunun Değerlendirilmesi	134
3.4.8. Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı ile Ham Post ve Deri Teslimlerinde Katma Değer Vergisi Sorumluluğunun Değerlendirilmesi	135
3.5. KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE MÜTESELSİL SORUMLULUK UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ	136
3.6. KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE SORUMLULUK UYGULAMASI İLE İLGİLİ SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	139
GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ	144
KAYNAKÇA	151

ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa
Tablo 1. Hukuki Sorumluluk	13
Şekil 1. Vergi Mükellefi	24
Şekil 2. Vergi Sorumlusu	26
Tablo 2. KDV’de Tevkifata Tabi Tutulan İşlemlerin Tevkifat Oranları.....	90

KISALTMALAR DİZİNİ

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	: Avrupa Birliği
BGK	: Belediye Gelirleri Kanunu
BK	: Borçlar Kanunu
D.	: Daire
DK	: Dernekler Kanunu
Dn.	: Danıştay
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
E	: Esas No
EVK	: Emlak Vergisi Kanunu
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GSMH	: Gayrisafi Milli Hasıla
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
H.D.	: Hukuk Dairesi
İK	: İcra İflas Kanunu
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
K	: Karar No
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	: Kanun Hükümünde Kararname
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu

MB	: Maliye Bakanlığı
Md	: Madde
MK	: Medeni Kanun
MTVK	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
No	: Numara
ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
RG	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
SBF	: Siyasal Bilgiler Fakültesi
ss.	: Sayfalar
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
Vb.	: Ve benzeri
VDB	: Vergi Dairesi Başkanlığı
VİVK	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
Yarg.	: Yargıtay

GİRİŞ

Vergi; devletin kamu hizmetlerini karşılamak amacıyla, tek taraflı olarak ve vergilendirme yetkisine dayanarak kişilerin gelir, servet ve harcamaları üzerinden aldığı ekonomik bir değerdir. Vergi tahsilatında en önemli unsur, kişilerin rızasından çok kanuni bir zorunluluk olarak toplanmasıdır. Çünkü devlet, kamu hizmet alanı arttıkça egemenlik gücünü kullanmak suretiyle; kişilerden kanuni zorlama ile topladığı vergiyi, devletin ihtiyaçlarını karşılayan bir gelir haline dönüştürmüştür. Ayrıca günümüzde vergi, birçok ülkede ekonomik hedeflere ulaşabilmek için maliye politikası aracı haline de gelmiştir.

Ülkemizde kamu giderlerinin karşılanması için devlet gelirlerinin ilk sırasında vergiler yer almaktadır. Bu nedenle verginin eksiksiz ve zamanında tahsil edilmesi önem arz etmektedir. Vergilerin tahsilinde genel kural, vergi borcunun bizzat mükellefi tarafından ödenmesidir. Ancak bazı durumlarda verginin asıl mükellefinden tahsil edilmesi mümkün olmayabilir. Bu durumlarda, verginin tahsil edilmesinden asıl mükellefin yerine veya asıl mükellefle birlikte kanunlarda belirtilen üçüncü kişiler de sorumlu tutulabilmektedir.

Devletin vergi alacağını güvence altına almak, verginin en kısa sürede tahsilini sağlamak ve vergi kaybını en aza indirerek uygulamada kolaylık sağlamak amacıyla verginin asıl mükellefi yanında sorumluluk ve müteselsil sorumluluk müesseselerine vergi sistemlerinde yer verilmiştir. Diğer bir ifadeyle, devletin tahsil ettiği vergi gelirlerinde verimliliğin ve etkinliğin sağlanabilmesi için, mükellef ve sorumluların vergi kanunlarında belirtilen ödevlerine ilişkin kuralları tam zamanında ve eksiksiz yerine getirmesi gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi (KDV), Türk vergi sisteminde önemli gelir sağlayan vergilerden biridir. Sorumluluk müessesesi, KDV'de de geniş bir uygulama alanı bulmaktadır. KDV harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş ve en modern türüdür. Bu verginin mükellefi, verginin konusuna giren işlemleri yapan herkestir. Fakat verginin mükellefi olmak bu verginin asıl yüklenicisi olmak değildir. KDV esas itibarıyla beyan esasına dayanan bir vergi olmasına rağmen, bazı durumlarda beyan esası yerine, malların alıcılarının veya hizmetten faydalananların sorumlu sıfatıyla KDV'yi kaynakta keserek beyan etme durumu söz konusu olabilmektedir.

KDV’de sorumluluğun uygulanma nedeni, vergi alacağını güvence altına alarak, verginin eksiksiz tahsilini sağlamaktır.

Devletin kamu hizmetlerini karşılamak için en önemli gelir kaynağı olan vergilerin tahsil edilmesinde önemli bir yeri olan “Sorumluluk Müessesesi”ne birçok ülkenin hukukunda olduğu gibi ülkemizde de yer verilmiştir. Sorumluluk müessesesi kapsamında; “Türkiye’de Katma Değer Vergisi’nde Vergi Sorumluluğu”nun incelenmesi amacı ile yapılan bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde, sorumluluk kavramı ve sorumluluk kavramının kaynağı ile ilgili açıklamalara yer verilecek, sorumluluk kavramının hukuk sistemi içindeki yeri ayrıntılı bir şekilde incelenecektir. Birinci bölümün son kısmında ise, hukuki sorumluluk türleri üzerinde durulacak ve hukuki sorumluluğun sebepleri açıklanacaktır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, Türk vergi hukuku açısından vergi sorumluluğu müessesesi ile ilgili ayrıntılı açıklamalara yer verilecektir. Bu bölümde, vergi mükellefi ve vergi sorumlusu kavramları açıklanarak; bu kavramların karşılaştırılması yapılacak, müşterek ve müteselsil sorumluluk kavramları üzerinde durulacak, ayrıca vergi sorumluluğunun hukuki niteliği de ayrıntılı olarak açıklanacaktır. İkinci bölümün son kısmında ise, Türk vergi sistemindeki başlıca sorumluluk hallerine yer verildikten sonra, diğer ülkelerin vergi hukuku sistemlerinde uygulanan sorumluluk müesseseleri hakkında kısaca bilgi verilecektir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, KDV açısından vergi sorumluluğu müessesesi ile ilgili ayrıntılı açıklamalara yer verilecektir. Bu bölümde, katma değer ve KDV kavramları açıklanarak, bu verginin tarihçesi, türleri ve hesaplama yöntemleri ayrıntılı bir şekilde incelenecektir. Ayrıca KDV’nin konusu, mükellefi, vergi sorumlusu hakkında kısaca bilgi verilecek ve vergi sorumluluğu konusuna geçilerek bu konu bütün ayrıntılarıyla incelenecektir. Üçüncü bölümün son kısmında ise, KDV’de müteselsil sorumluluk ile bu verginin beyanı, tarhı ve ödenmesi konusu üzerinde durulacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

HUKUK SİSTEMİNDE SORUMLULUK KAVRAMI

Bu bölümde, öncelikle sorumluluk kavramı üzerinde durulacak, daha sonra ise sorumluluk türleri ve sorumluluğun sebepleri detaylı olarak açıklanacaktır.

1. SORUMLULUK KAVRAMI

Sorumluluk kavramı dar ve geniş olmak üzere iki açıdan incelenmektedir. Dar anlamda ‘sorumluluk’ kavramı, “uyulması gereken bir kurala aykırı davranışın hesabını verme, tazminatla yükümlü tutulma, işlenmiş olunan bir suçun gerektirdiği cezayı çekme¹” olarak tanımlanmaktadır. Geniş anlamda ‘sorumluluk’ ise, “bir kişinin eyleminden dolayı bir başkasına verilen zararın giderilme zorunluluğu²” olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca sorumluluk kavramı başka kaynaklarda ‘mesuliyet’ olarak da kullanılabilir.

Sorumluluk kavramı değişik hukuk kurallarında farklı anlamlara gelebilmektedir. Medeni hukukta ‘sorumluluk’, verilen bir zararın tazminini ya da bir malvarlığına alacaklının el koyabilme hakkını ifade eder. İdare hukukunda ‘sorumluluk’, vergi idaresi de dahil olmak üzere idarenin, eylemlerinden doğan zararların tazmininden sorumluluğu yerine göre söz konusudur. Vergi hukukunda ‘sorumluluk’ ise, vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan üçüncü kişilerin kanunlarla, vergiye ilişkin maddi ya da şekli ödevlerin yerine getirilmesi bakımından vergi dairesine muhatap tutulmalarını, bazı koşullarda ise asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun yerine geçerek vergiyi kendi malvarlıklarından ödemelerini ifade eder³.

¹ Ejder Yılmaz; *Hukuk Sözlüğü*, Doruk Yayınları, Ankara, 1976, s.283.

² Mustafa Ali Sarılı; *Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk*, Kazancı Hukuk Yayınevi, İstanbul, 2004, s.3.

³ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan; *Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş Ve Yenilenmiş 6. Baskı*, Turhan Kitabevi, Ankara, 1998, s.75.

Ceza hukukunda ‘sorumluluk’ ise, kanunda suç olarak tarif edilen hareket tipine uygun fiili işleyen suç failine, bu suçun yüklenebilmesi ve failin cezalandırılabilir durumda bulunmasıdır⁴. Borçlar hukukunda ‘sorumluluk’ ise, sorumluluk edimini ifa etmeyen borçlunun malvarlığına, devlet organları aracılığıyla alacaklının el koymasını⁵ ifade etmektedir.

Yukarıda çeşitli hukuk dallarındaki anlamına göre incelenen sorumluluk kavramının temelinde, kurallara uygun hareket etmeme ve bunun sonucunda karşılaşılan yaptırımlar bulunmaktadır.

2. SORUMLULUK KAVRAMININ HUKUK SİSTEMİ İÇİNDEKİ YERİ

Hak kelimesinin çoğulu olan ‘hukuk’ kavramı, “bir hukuk terimi olarak toplum halinde yaşayan kişilerin toplumdaki davranışlarını düzenleyen emir ve yasaklardan meydana gelen sosyal düzen kurallarının tümüdür⁶” şeklinde tanımlanmıştır. Hukuk, kamu ve özel hukuk olmak üzere ikiye ayrılır. Bu nedenle sorumluluk kavramının hukuk içerisindeki yeri incelenirken, hem özel hukuk hem de kamu hukuku olarak ayrı ayrı incelenmesi gerekmektedir.

2.1. ÖZEL HUKUK’TA SORUMLULUK KAVRAMI

‘Özel hukuk’, “hukuki açıdan eşit iki şahıs arasındaki ilişkileri düzenleyen hukuk kuralları⁷” olarak tanımlanmıştır. Özel hukuk kendi arasında; medeni hukuk, borçlar hukuku ve ticaret hukuku olmak üzere üç farklı hukuk dalına ayrılır. Sorumluluk kavramı bu hukuk dalları açısından ayrı ayrı ele alınıp incelenecektir.

⁴ Hasan Hüseyin Bayraklı; *Vergi Ceza Hukuku, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı*, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Yayın No:21, Afyon, 1999, s.91.

⁵ Sarılı, a.g.e., 2004, s.4.

⁶ Ali Şafak; *Hukuk Başlangıcı, Sorular, Olaylar, Örnek Çözümler*, 3. Baskı, Alkım Kitapçılık, 1994, s.2.

⁷ Şafak, a.g.e., s.61.

2.1.1. Medeni Hukuk'ta Sorumluluk Kavramı

'Medeni hukuk', kişilerin birbiriyle ya da belirli ölçülerde kişilerle devletin doğrudan veya dolaylı özel ilişkilerinin kamu hukuku gibi başka bir hukuk dalının konusuna girmeyen hukuk dalına verilen addır⁸. Özel hukuk denilince akla medeni hukuk gelir. Özel hukuku düzenleyen Türk Medeni Kanunu hükümleri kanuni temsilcilik konusuna geniş yer vermiştir. Bununla birlikte, kanuni temsilcilerin sorumlulukları konusu düzenlenirken sorumluluk kavramı da geniş olarak ele alınmıştır.

4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu'ndaki⁹ (TMK) sorumluluğa göre, bir kişinin diğer bir kişiye hukuka aykırı olarak vermiş olduğu zararı gidermesi esastır. Bu sorumluluğa "tazminat sorumluluğu" veya "hukuksal sorumluluk" adı da verilir. Tazminat, uğranılan zararın giderilmesine yönelik bir yaptırımdır. Tazminata konu olan sorumluluk, taraflar arasındaki hukuksal işlemlerden, hukuksal eylemlerden veya bazen de bunlar olmaksızın kanunun doğrudan ortaya çıkardığı sonuçlardan doğabilir.

TMK'nın ilk kısmını kişi hukuku oluşturmaktadır. Buna göre, her şahsın kanun dairesinde haklara ve borçlara sahip bulunduğu ve bu hususta eşit olduğu ilke olarak benimsenmiştir. Haklara ve borçlara sahip olma (medeni haklar); temyiz kudretine sahip olma, reşit (ergin) olma ve kısıtlı (mahcurlu) olmama şartlarına bağlanmış ve bu şartları taşıyanlar haksız fiillerinden dolayı meydana gelen zararlardan sorumlu tutulmuşlardır. Ayrıca fiil ehliyetine sahip olmayan küçükler, kısıtlılar ve temyiz kudretine sahip olmayanlar için medeni haklardan yararlanma ehliyetinin kanuni temsilcileri aracılığıyla yerine getirileceği belirtilmiştir. TMK'nın ikinci kısmını ise, aile hukuku oluşturur. Burada da kanun, kanuni temsilci olarak belirtilen veli, vasi ve kayyımın sorumluluklarını düzenlemiştir.

2.1.2. Borçlar Hukuku'nda Sorumluluk Kavramı

'Borçlar hukuku', özel hukuk alanına giren borç ilişkilerini inceleyen ve düzenleyen hukuk dalıdır. Buradan anlaşılacağı üzere, borçlar hukuku bir özel hukuk

⁸ http://tr.wikipedia.org/wiki/Medeni_hukuk, (Erişim Tarihi:20.09.2010).

⁹ 08.12.2001 Tarih ve 24607 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

dalıdır ve dolayısıyla eşitler arasında meydana gelen ve borç ilişkisi adı verilen hukuksal ilişkilerin incelendiği bir hukuk dalıdır. Borç ilişkisi kavramı, özel hukuk açısından tanımlandığında, alacaklı ve borçlu adı verilen iki taraf arasında meydana gelen ve borçlu olan tarafın alacaklıya karşı belli bir davranış biçiminde bulunmakla yükümlü olduğu, alacaklının da borçludan bu davranış biçiminin yerine getirilmesini isteyebileceği hukuksal bir bağıdır.

Borçlar hukukunda esas olarak sübjektif sorumluluk benimsenmiştir. Kusur sorumluluğu olarak da ifade edilebilen bu sorumluluk türünde, bir kişinin sorumluluğunun saptanmasında kusur esastır. 6098 Sayılı Borçlar Kanunu'nda¹⁰ (BK) bu ilke şu şekilde ifade edilmiştir. “Kusurlu ve hukuka aykırı bir fiille başkasına zarar veren, bu zararı gidermekle yükümlüdür. Zarar verici fiili yasaklayan bir hukuk kuralı bulunmasa bile, ahlaka aykırı bir fiille başkasına kasten zarar veren de, bu zararı gidermekle yükümlüdür¹¹”.

BK, tıpkı TMK gibi sorumluluk kavramına geniş yer vermiştir. Kanunda bu kavram iki farklı şekilde düzenlenmiştir. İlk duruma göre, bir edimi yerine getirmekle yükümlü olan borçlu borcunu ifa etmezse, alacaklı; devlet zoruyla alacağını veya alacağının yerine geçecek olan bir miktar parayı elde etme hakkına sahiptir. Bu duruma “borçlunun sorumluluğu” adı verilir¹². İkinci durumda ise, bir kimsenin hukuka aykırı davranışları sebebiyle, bir başka kimseye verdiği zararı tazmin etmekle yükümlü olduğu belirtilmektedir.

2.1.3. Ticaret Hukuku'nda Sorumluluk Kavramı

6762 Sayılı eski Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) “ticari işletme” kavramının somut bir tanımı bulunmamasıyla beraber örnekleme yoluyla bir tanım yapılmaktaydı. Bu kanunda, "ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseseler, ticari işletme sayılır” şeklinde hüküm altına alınarak ticari işletme kavramı açıklanmaya çalışılmıştır. 6102 Sayılı yeni TTK'da¹³ ana kavram olarak belirtilen ticari işletme kavramı, bu önemi dolayısıyla daha somut olarak tanımlanmıştır. Buna

¹⁰ 04.02.2011 Tarih ve 27836 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹ BK md.49.

¹² Safa Reisoğlu; *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Beta Yayınevi, İstanbul, 2006, s.33.

¹³ 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

göre; ‘ticari işletme’, ‘esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir¹⁴’. Bahsi geçen sınır, Bakanlar Kurulu’nca çıkarılacak kararname ile belirlenmektedir. 6762 Sayılı TTK’nın aksine, ticarethane ve fabrika tanımlarına yeni TTK’da yer verilmemiştir.

Ticaret hukukunda yer alan sorumluluk, ticari borçtan kaynaklanan sorumluluk ve TTK’da belirtilen hükümlerin yerine getirilmemesinden kaynaklanan sorumluluk olarak iki başlık altında incelenebilir¹⁵. İlk durumda belirtilen sorumluluğa bakıldığında, tüzel kişiliği haiz tüm şirketler TTK’da düzenlenmiş olup, yalnızca adi şirketler BK’da düzenlenmiştir. Adi şirket tüzel kişiliğe sahip olmadığı için, ilke olarak tüm ortaklar ayrı ayrı yönetim ve temsil yetkisine sahiptir¹⁶. Ortaklar kendilerine idareci ve temsilci seçmişler ise, bunlar tarafından yapılan işlemlerde doğan her türlü hak ve borçlar da doğrudan doğruya ortaklara intikal edecektir. Ortakların sorumluluğu da sınırsız ve müteselsildir¹⁷. TTK’ya göre, ticaret şirketleri; kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketlerden oluşur ve bunların hepsinin tüzel kişiliği bulunur. Bu sebeple asli sorumluluk, şirket tüzel kişiliğine ait olmakla birlikte, şirket ortaklarının sorumluluğu ikinci dereceden sorumluluk şeklindedir. İkinci durumda ise, TTK hükümlerinin yerine getirilmemesinden kaynaklanan sorumluluk bulunmaktadır. Eski TTK’da sicil kayıtlarının tutulmasından doğan zararların karşılanması konusunda açık bir düzenleme bulunmamaktaydı. Ancak 559 sayılı KHK’da, doğan zararlardan devletin sorumlu olduğu belirtilmiş, yine de ticaret odalarına herhangi bir sorumluluk yüklenmemiştir. Söz konusu bu kararnamenin kaldırılmasının ardından sorumluluğun kime ait olduğu konusunda açık bir hüküm bulunmamaktaydı. Oluşan bu boşluk, yeni TTK ile doldurulmuş ve ‘ticaret sicilinin tutulmasından doğan bütün zararlardan devlet ve ilgili odanın müteselsilen sorumlu olduğu¹⁸’ belirtilmiştir. Ayrıca devlet ve ilgili oda, sorumlu olan ticaret sicil müdürü, yardımcıları ve diğer personele kusuru oranında rücu edebilmektedir.

¹⁴ TTK md.11.

¹⁵ Hatice Tuna; *Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk Müessesesi ve Sonuçları*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1999, s.8.

¹⁶ Yahya Deryal; *Ticaret Hukuku*, 3. Baskı, Derya Kitabevi, Trabzon, 1998, s.274.

¹⁷ BK md.627.

¹⁸ TTK md.25/2.

TTK'da düzenlenen başka hukuki sorumluluk halleri de bulunmaktadır.
Bunlar:

- Belgelerin ve beyanların kanuna aykırı olması halinde sorumluluk¹⁹,
- Sermaye hakkında yanlış beyanlar ve ödeme yetersizliğinin bilinmesi halinde sorumluluk²⁰
- Değer biçilirken yolsuzluk yapılması halinde sorumluluk²¹
- Halktan para toplanması halinde sorumluluk²²
- Kurucuların, yönetim kurulu üyelerinin, yöneticilerin ve tasfiye memurlarının sorumluluğu²³
- Denetçinin ve işlem denetçilerinin sorumluluğu²⁴.

2.2. KAMU HUKUKU'NDA SORUMLULUK KAVRAMI

Kamu (amme) hukuku, devletin teşkilatını (örgütünü), devlet sıfatı ile yaptığı işleri ve devletin taşıdığı yetkileri ve bu teşkilatın işlemesinden (çalışmasından) ötürü, devlet ile kişiler arasında, meydana gelen bağ ve ilişkileri düzenleyen, kişilerin devlet karşısında, kanunen donatıldığı hak ve yetkileri belirleyen bir hukuk dalıdır²⁵. Kamu hukuku tüzel kişileri, özel kişilere oranla daha üstün yetki ve ayrıcalıklara sahiptirler. Kamu hukukunda sorumluluk, özel hukuktan farklı olarak, kamu gücünün kullanılması sonucu idare edilenlerin uğradıkları zararların tazmini amacıyla uygun olarak düzenlenmiştir. Kamu hukukunda sorumluluk kavramı; anayasa hukuku, icra iflas hukuku, ceza hukuku, idare hukuku ve vergi hukukunda sorumluluk olarak ayrı ayrı ele alınacaktır.

¹⁹ TTK md.549.

²⁰ TTK md.550

²¹ TTK md.551.

²² TTK md.552.

²³ TTK md.553.

²⁴ TTK md.554.

²⁵ Esat Şener; *Hukuk Sözlüğü*, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2001, s.47.

2.2.1. Anayasa Hukuku'nda Sorumluluk Kavramı

Anayasa hukuku; devletin şekli, yapısını, organlarının görev ve yetkilerini bunların birbirleri ile olan ilişkilerini düzenleyen kuralların tümüdür. Anayasanın, idarenin sorumluluğunu belirleyen 125'inci maddesinin birinci fıkrasında, "idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır" hükmü yer almıştır. Maddenin devamında ise, "idarenin her türlü eylem ve işleme karşı, bu eylem ve işlemlerden hakları zıya uğrayan kimselerin yargı yoluna başvurabilecekleri" vurgulanmıştır. Maddenin son fıkrasında ise, "idare kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür" şeklinde bir açıklamaya gidilerek idarenin de sorumluluklarının bulunduğu belirtilmiştir. Bu maddelerden anlaşıldığı üzere, idarenin vatandaşlara karşı olan sorumluluğunda genel ilke, kusursuz sorumluluktur. Kamu görevlilerinin görevleri ile ilgili olarak verdikleri zararlar karşısında idare kusurunun olup olmasına bakılmaksızın sorumlu tutulmuş ve idare verilen zararın tazmini ile yükümlü kılınmıştır.

2.2.2. Ceza Hukuku'nda Sorumluluk Kavramı

Ceza hukuku, suç ve ceza kavramlarını inceleyen kamu hukuku dallarından biridir. Anayasanın 38'inci maddesinde, "ceza sorumluluğu şahsidir" hükmüne yer verilerek kimsenin başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamayacağı belirtilmiştir. Suçun manevi veya sübjektif unsuru 'kusurluluk' deyiimi ile ifade edilmektedir²⁶. Hareketin ve ihmalin bilinçli ve iradi olmasını gerektiren bu husus, iki unsurun varlığını gerektirir. Bunlar kast ve taksirdir. Yani kusur sorumluluğunun kişiye yüklenebilmesi için kast ve taksirin varlığından bahsetmek gerekmektedir.

5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun²⁷ (TCK) 21'inci maddesine göre "kast", suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki, unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir. Tanımda öne çıkan kavramlar, suç fiilleri gerçekleştirilirken bunların bilinmesi, bir başka ifade ile bilerek gerçekleştirilmesi; sonucun da istenerek gerçekleştirilmesidir²⁸. TCK'nın 45'inci maddesinde; "cürümde

²⁶ Nevzat Toroslu; *Ceza Hukuku*, Savaş Yayınları, Ankara, 1988, s.102.

²⁷ 12.10.2004 Tarih ve 25611 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁸ Hasan Hüseyin Bayraklı; *Vergi Ceza Hukuku Yeniden Yazılmış 3. Baskı*, Külçüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, Afyonkarahisar, 2006, s.96.

kastın bulunmaması cezayı kaldırır. Failin, bir şeyi yapmasının veya yapmamasının neticesi olan bir fiilden dolayı kanunun o fiile ceza tertip ettiği ahval müstesnadır. Kabahatlerde kast olmasa bile, herkes kendi fiil ve ihmalden mesuldür” hükmü yer almıştır. Bu hüküm kural olarak cürümlerde kastın bulunması gerekliliğini ortaya koymaktadır. Buna karşılık, madde hükmünün ikinci cümlesi kanunda hüküm bulunmak kaydıyla kast olmaksızın bile bazı fiillerin cezalandırılabilceğini öngörmektedir. Buna göre kanun koyucu, bir yandan objektif sorumluluk hallerinde failin cezalandırılabilceğini öngörürken, diğcr yandan taksirli suçların cezalandırılmasına imkan vermektedir²⁹.

TCK'nın 22'nci maddesine göre “taksir”, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanıtmda belirtilen neticesi öngörülmeverek gerçekleştirilmesidir. TCK'nın benimsemiş olduğı sorumluluk sistemi; manevi sorumluluk sistemidir. Manevi sorumluluk, suç işleyen kimsenin iradesinin serbest olmasına fark ve temyiz kudretinin haiz bulunmasına dayanır³⁰.

2.2.3. İcra ve İflas Hukuku'nda Sorumluluk Kavramı

İcra ve iflas hukuku, gerçek ve tüzel kişiler arasındaki hukuki yükümlülüklerin yerine getirilmemesi halinde, yerine getirilmeyen hukuki yükümlülüklerin devlet müdahalesi yoluyla zorla yerine getirilmesini sağlayan hukuk dalıdır. İcra ve iflas hukukuna “cebri icra hukuku” veya “takip hukuku” gibi isimler de verilmektedir. 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu'nda³¹ (İİK), icra görevlilerinin görevlerini yaptıkları sırada meydana getirecekleri herhangi bir zarar durumunda, bu zarardan idarenin sorumlu olacağı belirtilmiştir. Yani, icra görevlilerinin görev esnasında ilgili kişilere zarar vermesi halinde bu zarardan Adalet Bakanlığı'nın sorumlu olacağı belirtilmiştir. Bu nedenle “icra memurlarının sorumluluğı üç çeşittir³²:

- Hukuki Sorumluluk,
- Ceza Sorumluluğı,

²⁹ Toroslu, a.g.e., s.102.

³⁰ *Türk Hukuk Lügati*, Başbakanlık Basımevi, 4. Baskı, Ankara, 1998, s.231.

³¹ 19.06.1932 Tarih ve 2128 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³² Baki Kuru; *İcra ve İflas Hukuku*, Evrim Dağıtım, Cilt:1, İstanbul, 1988, s.81.

- Disiplin Sorumluluğu''.

2.2.4. İdare Hukuku'nda Sorumluluk Kavramı

İdare hukuku, temeli anayasada belirlenen, idarenin faaliyet ve örgütlenmesine ilişkin kurallar öngören, kamuya tanınan üstünlük ve ayrıcalıklar ile bireye tanınan hak ve hürriyetlerin dengelenmesini sağlayan hukuk dalıdır. İdare, özel hukuka ilişkin işlem ve eylemlerin yol açtığı zararlardan adli yargı düzeninde ve tamamen özel hukuk hükümlerine göre sorumludur. Oysa idare, kamu hukukuna özgü işlem ve eylemleri nedeniyle idari yargı düzeninde ve kendine özgü bir sorumluluk esasına tabidir. İdarenin bu sorumluluğu, özel hukukun sorumluluk ilkelerinden yararlanarak geliştirilmiştir.

Anayasanın 125'inci maddesinde, "idare, hukuka aykırı ve kusurlu işlem ve eylemleriyle bireylere vermiş olduğu zararları karşılamak zorundadır" hükmü yer almıştır. Bu maddeden anlaşılacağı üzere, idarenin kusura dayalı olarak sorumlu tutulabilmesi için, zararın ortaya çıkışında kusurlu bir tutum ve davranışın sergilenmesi gerekmektedir. Bununla birlikte, idarenin hiçbir kusuru bulunmasa da zarardan sorumlu tutulabileceği durumlar da söz konusudur. Bu durumun en önemli nedeni olarak, sosyal devlet anlayışının benimsenmesi gösterilebilir.

2.2.5. Vergi Hukuku'nda Sorumluluk Kavramı

Vergi hukukunun konusu kişilerle devlet arasındaki vergi ilişkisidir³³. Vergi hukuku, devletle kişiler arasındaki vergi borcuna ilişkin hak ve ödevlerin doğuşu, sona ermesi, vergi borcunun yerine getirilmesi gibi hususları kendine konu edinen bir hukuk dalıdır. Vergi koyma ve tahsil etme yetkisi nedeniyle devlet ile kişiler arasında bir borç alacak ilişkisi meydana gelir. Bu ilişkide alacaklı taraf devlet; borçlu taraf ise vergiyi ödeme yükümlülüğü getirilen mükelleftir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun³⁴ (VUK) 8'inci maddesinin ilk fıkrasına göre 'mükellef', "vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi" olarak

³³ Osman Pehlivan; *Vergi Hukuku (2002 değişiklikleri ile birlikte) Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Derya Kitabevi, Trabzon 2002, s.14.

³⁴ 10.01.1961 Tarih ve 10703-10705 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

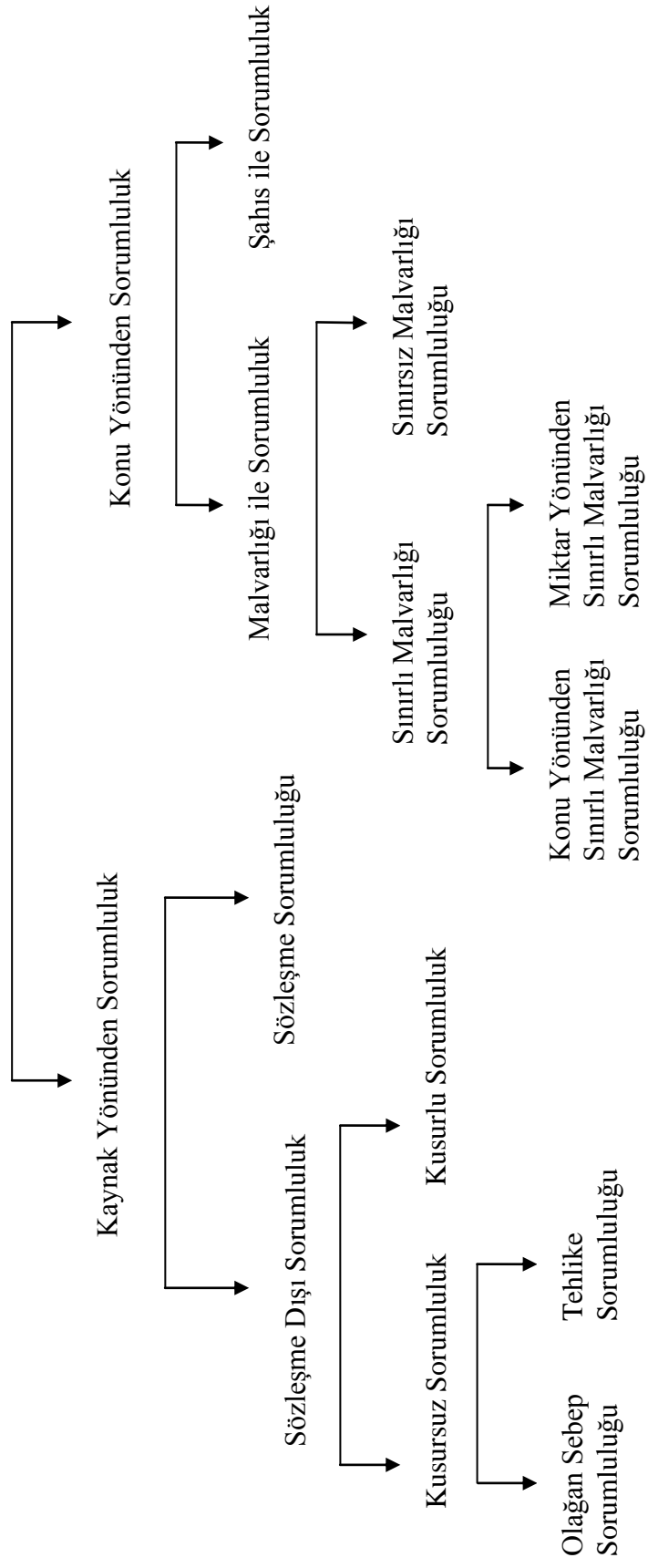
tanımlanmıştır. Vergi hukukunda, verginin vergi dairesine ödenmesi konusunda mükellef dışındaki bazı gerçek ve tüzel kişilere de sorumluluk yüklenmiştir. VUK'un 8'inci maddesinin ikinci fıkrasında 'vergi sorumlusu', "verginin ödenmesi bakımından vergi dairesine karşı muhatap olan kişi" olarak tanımlanmıştır. Vergi sorumlusunun vergiyi mükellef adına vergi dairesine yatırma ödevi dışında defter tutma, muhtasar beyanname verme, bordro düzenleme gibi şekli ödevleri de bulunmaktadır.

3. HUKUKİ SORUMLULUK TÜRLERİ

'Hukuki sorumluluk', "kanunların yasakladığı bir fiilin gerçekleştirilmesi sonucu ortaya çıkan zararın, kişinin temel hak ve özgürlükleri ortadan kaldırılmadan telafi edilebilmesini sağlayan sorumluluk" olarak tanımlanmaktadır. Başka bir tanıma göre 'hukuki sorumluluk', "bir failin eyleminin sonucunda diğer kişi veya kişilere vermiş olduğu zararı tazmin etme borcunu"³⁵ ifade etmektedir. Hukuki sorumluluk türleri, Tablo 1'de gösterilmiştir.

³⁵ Sarılı, a.g.e., 2004, s.5.

Tablo 1. Hukuki Sorumluluk



Kaynak: Sarılı, a.g.e., 2004, s.7.

3.1. KAYNAK YÖNÜNDEN SORUMLULUK

‘Kaynak yönünden sorumluluk’, “bir kimsenin yaptığı fiilin kendisine isnat edilerek, bu fiil ve hareketlerin sonuçlarından zarar verdiği kişiye karşı sorumlu tutulmasını ifade etmektedir³⁶”. Kaynak yönünden sorumluluk sözleşme sorumluluğu ve sözleşme dışı sorumluluk olmak üzere ikiye ayrılır:

3.1.1. Sözleşme Sorumluluğu

Taraflar arasındaki mevcut bir sözleşmeden doğan borcun ifa edilmemesi halinde ortaya çıkan sorumluluğa ‘sözleşme sorumluluğu’ adı verilmektedir³⁷.

3.1.2. Sözleşme Dışı Sorumluluk

Bir kimsenin aralarında bir ilişki mevcut olmaksızın hukuka aykırı bir fiiliyle başka bir kimseye vermiş olduğu zararı tazmin etmekle yükümlü olmasına ‘sözleşme dışı sorumluluk’ denilmektedir³⁸. Sözleşme dışı sorumluluk gereği, hukuka aykırı davranarak başka birine zarar vermiş olan kişi, bu zararı tazmin etmekle yükümlüdür. Sözleşme dışı sorumluluk kusurlu sorumluluk ve kusursuz sorumluluk olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

3.1.2.1. Kusurlu Sorumluluk

Bir kişinin sözleşme dışı kusurlu bir davranışı nedeniyle başka kişilerin zarar görmeleri halinde bu zararın giderilme zorunluluğuna kusurlu sorumluluk adı verilmektedir³⁹. Kusurlu sorumluluk ile haksız fiil sorumluluğu aynı anlamda kullanılabilir. Bir fiilin haksız fiil olarak değerlendirilebilmesi için dört unsurun gerçekleşmesi gerekmektedir.

- **İşlenen Fiil Hukuka Aykırı Olmalıdır**

Kusurlu sorumluluğun oluşabilmesi için ilk şart hukuka aykırı fiilin gerçekleşmesidir. ‘Hukuka aykırılık’, “hukuk düzeni ile bağdaşmayan, hukuk

³⁶ İsmail Tekkoyun ve Mehmet Tekkoyun; “Genel Olarak ve Şirketler Hukukunda Sorumluluk Kavramı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:267, Kasım 2003, s.84.

³⁷ Sarılı, a.g.e., 2004, s.8.

³⁸ Turgut Akıntürk; *Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Özel Hükümler Genişletilmiş 12. Baskı*, Beta Yayınevi, İstanbul, 2006, s.78.

³⁹ Sarılı, a.g.e., 2004, s.9.

düzeninin koyduğu yasak ya da buyrukları çiğneyen insan eylemleri hakkında yürütülen bir değer yargısıdır⁴⁰”. Başka bir ifadeyle, bir fiilin hukuka aykırı olarak değerlendirilebilmesi için yürürlükteki hukuk kurallarının ihlal edilmiş olması gerekmektedir. Fakat hukuka aykırılık için sadece hukuk kurallarının ihlali yeterli değildir, bununla birlikte bir hakkın ihlal edilip zarar meydana getirilmiş olması gerekmektedir.

- **Zarar Meydana Gelmiş Olmalıdır**

Sorumluluğun ve tazminat yükümlülüğünün doğabilmesi için gerekli şartlardan birisi de zarardır. ‘Zarar’, “bir kimsenin, gerek kişi varlığında gerekse mal varlığında arzusu dışında meydana gelen azalmadır. Bu zarar, kişinin malvarlığında bir azalma niteliğinde olabileceği gibi manevi zarar da olabilir. Hukuka aykırı bir fiilden dolayı herhangi bir zarar gelmez ise tazminat da söz konusu değildir⁴¹”.

Zarar maddi ve manevi zarar olmak üzere iki şekilde incelenmektedir. ‘Maddi zarar’, “bir kimsenin malvarlığında meydana gelen ve para ile ölçülebilen bir eksilmedir⁴²”. Zarar malvarlığının azaltılması şeklinde gerçekleşeceği gibi çoğalmasına engel olunması şeklinde de gerçekleşebilir⁴³. ‘Manevi zarar’ ise, bir kimsenin manevi değerlerine yani, kişilik haklarına yöneltilmiş hukuk dışı olaylar sonucunda gerçekleşmiş zararlardır.

- **Kusur Olmalıdır**

‘Kusurluluk’, “belirli bir fiil ile fail arasında ve esas itibariyle psikolojik mahiyette bir ilişkidir⁴⁴”. Kusur bir irade eksikliğidir ve hukuk düzeni buna dayanarak, fiili işleyeni hukuka aykırı davranışından dolayı sorumlu tutar⁴⁵. Kusurun kast ve ihmal olmak üzere iki türü bulunmaktadır. Bunlardan ilki ‘kastta’, kişi hukuka aykırı sonucu önceden öngörüp, sonucun gerçekleşmesi için bilerek ve

⁴⁰ Selim Kaneti; “*Haksız Fiil Sorumluluğunda Kusur Kavramının Görevi*”, Sorumluluk Hukukunda Yeni Gelişmeler I. Sempozyumu, İstanbul Üniversitesi, Yayın No: 2759, Hukuk Fakültesi Yayın No:623, Fakülteler Matbaası, 1980, s.39.

⁴¹ Sarılı, a.g.e., 2004, s.10.

⁴² Akıntürk, a.g.e., 2006, s.82.

⁴³ Yarg. 4.H.D. 20.10.1966 Tarih, E:9278, K:9147 Sayılı Kararı.

⁴⁴ Hasan Hüseyin Bayraklı; “Türk Vergi Ceza Hukukunda Sorumluluk”, *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:4 Sayı:2, 1986, s.299.

⁴⁵ Kaneti, a.g.e., 1980, s.40.

isteyerek davranması halidir. ‘İhmal’ ise, kişinin hukuka aykırı sonucu istemese bile, sonucun gerçekleşmemesi için gerekli dikkat ve özeni göstermemesi halidir. ,

- **İllyet Bağı Bulunmalıdır**

Hukukta gerçekleşen zararlar sorumluluğu doğuran olay veya davranış arasındaki sebep-sonuç ilişkisine, genel anlamda ‘illiyet bağı’ adı verilir⁴⁶. Haksız fiil sonucunda eğer bir zarar meydana gelmişse, zararın tazmini için illiyet bağının gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Haksız fiil ile zarar arasında illiyet bağının oluşup oluşmadığının tespiti için yapılması gereken ilk şey; eğer haksız fiil gerçekleşmemiş olsaydı, zarar meydana gelmemiş oluyorsa haksız fiil ile zarar arasında bir illiyet bağının olduğu düşünülür.

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 olur⁴⁷. Örneğin, bir kişi kavga ettiği diğer bir kişiyi bacağından yaralıyor. Bacağından yaralanan kişi ambulansla hastaneye giderken, ambulansın tırla çarpışması sonucu yaralanan kişi geçirdiği trafik kazasında ölüyor. Bu olayda tırla ambulansın çarpışmasında illiyet bağı kesilmiş olur ve bu kişiyi yaralayan kişi ölümünden sorumlu olmaz. Sadece çarpışmaya kadar olan zarardan sorumlu tutulur.

3.1.2.2. Kusursuz Sorumluluk

Yukarıda açıklanan haksız fiil sorumluluğu kusura dayanan bir sorumluluk türüdür. Bu sorumluluk türünün oluşabilmesi için bir kusura ihtiyaç vardır. Fakat haksız fiil sorumluluğunun oluşabilmesi için mutlaka kusur şartının aranması yeni dünya düzenine, çağdaş gereklere cevap veremez hale gelmiş ve yerini zamanla kusursuz sorumluluğa bırakmıştır. Kusursuz sorumluluk halinin gerçekleşebilmesi için, hukuka aykırı fiille, zarar veren kimsenin arasında kusur şartı aranmayıp, sadece sebep-sonuç ilişkisinin varlığı yeterlidir. Diğer bir ifadeyle, kusursuz sorumlulukta, failin iradesinin kusurlu olup olmamasının önemi yoktur, fiilin iradi olması

⁴⁶ Fikret Eren; *Sorumluluk Hukuku Açısından Uygun İllyet Bağı Teorisi*, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975, s.1.

⁴⁷ Selahattin Sulhi Tekinay, Sermet Akman, Haluk Burcuoğlu ve Atilla Altop; *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 7. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993, s.568.

önemlidir⁴⁸. Kusursuz sorumluluk kendi içinde olağan sebep sorumluluğu ve tehlike sorumluluğu olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

- **Olağan Sebep Sorumluluğu**

Olağan sebep sorumluluğu, özen gösterme yükümlülüğünün yerine getirilmemesi sonucu oluşur. BK ve TMK’da yer alan olağan sebep sorumluluğu halleri şunlardır:

- Adam çalıştıranın (istihdam edenin) sorumluluğu⁴⁹,
- Aile (ev) başkanının sorumluluğu⁵⁰,
- Elinde hayvan bulunduranların sorumluluğu⁵¹,
- Temyiz kudretine haiz olmayanların sorumluluğu⁵²,
- Yapı (bina ve diğer inşa eseri) malikinin sorumluluğu⁵³,
- Taşınmaz mülkiyet hakkını aşkın kullananların sorumluluğu⁵⁴.

- **Tehlike Sorumluluğu**

Tehlike sorumluluğunda, bir kişinin sorumlu olabilmesi için kusurlu olması ya da objektif özen gösterme yükümlülüğünü yerine getirmemiş olması gerekli değildir⁵⁵. Bu sorumluluk, ağır tehlike taşıyan işler, bu işlerle uğraşanlar veya bu tür işletmeleri işletenler için geçerlidir. Tehlikenin özel ağırlığı, bu faaliyetlerin, işletmelerin veya tesisatın zarara yol açmaya aşırı eğiliminden yahut sebep oldukları kazaların nitelik veya nicelik bakımından ağır sonuçlar doğurmasından ileri gelmektedir⁵⁶.

Türk hukukunda düzenlenen başlıca tehlike sorumluluğu halleri şunlardır:

⁴⁸ Süheyl Donay; “*Ceza Hukukunda Objektif veya Kusursuz Sorumluluk*”, Sorumluluk Hukukunda Yeni Gelişmeler II. Sempozyumu, İstanbul Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Enstitüsü Yayını, İstanbul Üniversitesi Yayın No:2805, Hukuk Fakültesi, Yayın No:630, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1981, s.118.

⁴⁹ BK md.66.

⁵⁰ TMK md.369.

⁵¹ BK md.67,68.

⁵² BK md.65.

⁵³ BK md.69.

⁵⁴ TMK md.730.

⁵⁵ Sarılı, a.g.e., 2004, s.16.

⁵⁶ Haluk Tandoğan; “*Tehlike Sorumluluğu Kavramı ve Türk Hukukunda Tehlike Sorumluluklarının Düzenlenmesi Sorunu*”, Sorumluluk Hukukunda Yeni Gelişmeler II. Sempozyumu, İstanbul Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Enstitüsü Yayını, İstanbul Üniversitesi Yayın No:2805, Hukuk Fakültesi Yayın No:630, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1981, s.118.

- Motorlu taşıt aracı işletenlerin sorumluluğu,
- Sivil hava aracı işletenlerin sorumluluğu,
- Devletin askeri manevralar ve atışlardan doğan sorumluluğu,
- Çevrenin kirlenmesinden doğan zararların tazmin sorumluluğu.

Bahsi geçen sorumluluk hallerinde zararın tazmini için, zarar miktarının kesin olarak saptanması gerekmektedir. Hakim, zararın tutar ve kapsamını re'sen belirlemektedir⁵⁷.

3.2. KONU YÖNÜNDEN SORUMLULUK

Devletin yetkili organları aracılığıyla edimini yerine getirmeyen kişilerin şahsına ve malvarlıklarına el koymasına 'konu yönünden sorumluluk' denilmektedir⁵⁸. Konu yönünden sorumluluk şahıs ile sorumluluk ve malvarlığı ile sorumluluk olmak üzere ikiye ayrılır.

3.2.1. Şahıs ile Sorumluluk

Şahıs ile sorumlulukta, alacaklı borcunu yerine getirmeyenin şahsına el koymaktadır. Şahıs ile sorumluluk hukuk tarihinde meydana gelen ilk sorumluluk türüdür. Fakat günümüz dünyasında işlevini kaybetmiş bir sorumluluk türüdür.

3.2.2. Malvarlığı ile Sorumluluk

Çağdaş hukuk sistemi, borçlunun yükümlülüğünü malvarlığı ile teminatlandırmasını esas almaktadır. Diğer anlatımla alacaklı, borçlunun borç ilişkisinden doğan yükümlülüğünü yerine getirmemesi durumunda, İİK hükümleri çerçevesinde, borçlunun malvarlığının bir bölümüne el konulması talebinde bulunabilir. Malvarlığı ile sorumluluk, sınırsız malvarlığı sorumluluğu ve sınırlı malvarlığı sorumluluğu olmak üzere ikiye ayrılır.

⁵⁷ Yarg. 15.H.D. 21.04.1975 Tarih, E:2093, K:2228 Sayılı Kararı.

⁵⁸ Sarılı, a.g.e., 2004, s.17.

3.2.2.1. Sınırsız Malvarlığı Sorumluluğu

Kişinin bir borç ilişkisinden doğan sorumluluğunun, tüm malvarlığını kapsamaması durumudur. Yani alacaklı, borçlunun yerine getirmemiş olduğu yükümlülüğü için onun tüm malvarlığı üzerinden kanuni takibe geçebilir. Sınırsız sorumluluk, borçlunun; borç ilişkisinden doğan yükümlülüklerini tüm malvarlığıyla karşılamasını esas almakla birlikte İİK, borçlunun mesleki etkinliklerini ve makul biçimde yaşamını sürdürebilmesi için gerekli olan malvarlığını bu kapsam dışında tutmuştur. Bununla birlikte, İİK; borçlunun günlük hayatını ve mesleki faaliyetini sürdürmesi için zorunlu nitelik taşıyan bir kısım malları iktisadi, sosyal ve insani nedenlerle haciz dışı bırakmıştır⁵⁹. Örneğin, bir dişçinin muayenehanesindeki iş araçları ve bazı durumlarda maluliyet ya da emekli aylıkları haczi mümkün olmayan mallar arasındadır.

3.2.2.2. Sınırlı Malvarlığı Sorumluluğu

Bir borç ilişkisinden doğan sorumlulukta sınırsız malla sorumluluk esas olmakla birlikte hukuk düzeni bazı durumlar için sınırlı sorumluluk kuralını koymaktadır. Alacaklı, borçlunun veya sorumlu kişinin sadece belli mallarını veya mallarının bir kategorisine el koyma ve onu sattırma yetkisine sahipse, bu tür sorumluluğa ‘sınırlı malvarlığı ile sorumluluk’ denilmektedir⁶⁰. Örneğin, kefalet sözleşmelerinde kefilin sorumlu olacağı tutar belirtilmiş olmalıdır. Kefil bu miktara kadar sorumludur, bu miktarlar dışında herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Sınırlı malvarlığı sorumluluğu, konu yönünden sınırlı malvarlığı sorumluluğu ve miktar yönünden sınırlı malvarlığı sorumluluğu olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

- **Konu Yönünden Sınırlı Malvarlığı Sorumluluğu**

Konu yönünden sınırlı malvarlığı sorumluluğunda, borçlu alacaklıya karşı sadece önceden belirlenmiş bazı mallarla sorumludur. Diğer bir ifadeyle alacaklı,

⁵⁹ İİK md.82-83.

⁶⁰ İbrahim Kaplan; *Borçlar Hukuku Dersleri (Genel Hükümler)*, Cilt I, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1997, s.46.

borçlunun malvarlığının konu olarak belirlenmiş kısmına başvurarak alacağını ancak o kısımdan tahsil etme hakkına sahiptir⁶¹.

- **Miktar Yönünden Sınırlı Malvarlığı Sorumluluğu**

Miktar yönünden sınırlı malvarlığı sorumluluğunda, borçlu alacaklıya karşı bütün malvarlığıyla sorumludur. Ancak bu sorumluluk borç miktarıyla sınırlandırılmaktadır.

4. HUKUKİ SORUMLULUĞUN SEBEPLERİ

Hukuki sorumlulukta; kusur, sözleşme ve kanun olmak üzere üç tane sebep bulunmaktadır.

4.1. KUSUR

Kusur, hukuk düzeninin uygun görmediği bir davranıştır. Eğer bir kişi yaptığı kusurlu davranış sonucunda başka bir kişiye zarar vermişse, kusurlu davranışı sergileyen⁶² kişi zararı tazmin etmek zorundadır. Hukukumuzda prensip olarak, hukuka aykırı fiil (haksız fiil) ile başkasına zarar veren kişinin sorumlu tutulabilmesi için kusurun varlığı gerekmektedir.

4.2. SÖZLEŞME

Sözleşme, genellikle birbirinden farklı menfaat ve amaçlarla hareket eden kişiler arasında hukuki bir sonuç doğurmak ve özellikle bir borç ilişkisi kurmak, mevcut bir borçta değişiklik yapmak ya da onu büsbütün ortadan kaldırmak için yapılan bir anlaşmadır⁶³. Bir kişi başka bir kişiyle sözleşme yaparak onun zararını üstlenebilir. Burada zararı üstlenen kişinin, zararın oluşmasını gerektirecek kusurlu bir davranışı yoktur. Bu tarz sorumluluğa sebep olan sözleşmelere örnek olarak sigorta sözleşmeleri verilebilir.

⁶¹ Sarılı, a.g.e., 2004, s.19.

⁶² Havva Arzu Güven; "Kusursuz Sorumluluk", *Mükellefin Dergisi*, Sayı:81, Eylül 1999, s.89.

⁶³ Tekinay ve diğerleri, a.g.e., s.51.

4.3. KANUN

Bir kişi herhangi bir kusuru olmaksızın fiiliyle herhangi bir zarara neden olmuşsa, bu fiilinden dolayı kanuni hüküm o kişiyi yükümlü tutuyorsa, söz konusu zararı gidermek zorundadır. Diğer bir ifadeyle, hukuka aykırı fiilin sebep olduğu zararın başka bir kişiden tazmin ettirilmesi için illaki bunun kusurlu bir davranış veya sözleşmeden dolayı meydana gelmiş olması gerekmez⁶⁴.

⁶⁴ Sarılı, a.g.e., 2004, s.21.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK

Birinci bölümde hukuk sisteminde sorumluluk kavramı, hukuki sorumluluk türleri ve hukuki sorumluluğun sebepleri üzerinde durulmuştur. Bu bölümde ise, Türk vergi mevzuatı açısından vergi sorumluluğu kavramı ayrıntılı bir şekilde açıklanacaktır. İlk olarak vergi mükellefi ve vergi sorumlusu kavramları açıklanacak, daha sonra bu kavramların kendi aralarında karşılaştırılması yapıp, müşterek ve müteselsil sorumluluk kavramları üzerinde durulacaktır. Ayrıca vergi sorumluluğu kavramının hukuki niteliği ve Türk vergi sistemindeki başlıca sorumluluk halleri de bu bölüm de ayrıntılı bir şekilde incelenecektir.

1. VERGİ MÜKELLEFİ VE VERGİ SORUMLUSU KAVRAMLARI

1.1. VERGİ MÜKELLEFİ

Vergi mükellefi kavramını açıklamadan önce, vergiyle ilgili temel kavramların üzerinde durulması gerekmektedir. ‘Vergi’, kamu giderlerini karşılamak amacıyla kanunlarla gerçek ve tüzel kişilere mali güçlerine göre getirilen karşılıksız bir yükümlülüktür. Vergi, kanundan kaynaklanan bir borç ilişkisi olup borçlusu mükellef, alacaklısı devlettir⁶⁵. ‘Verginin konusu’, verginin üzerinden alındığı fiili veya hukuki durumlardır. Vergi hangi fiili veya hukuki durum üzerine konuluyorsa genellikle o adla anılır⁶⁶. Örneğin, gelir üzerinden alınan vergiye ‘gelir vergisi’, katma değer üzerinden alınan vergiye ‘katma değer vergisi’ adı verilmiştir. ‘Vergi

⁶⁵ Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez; *Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, s.73.

⁶⁶ Doğan Şenyüz; *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2006, s.68.

borcu', vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğan ve bu olayı şahsında gerçekleştiren kişinin malvarlığından ödenmesi gereken paradır⁶⁷. 'Vergi borçlusu', vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek ya da tüzel kişidir⁶⁸. Vergi mükellefiyetinin kanundan kaynaklanması, anayasanın vergilerin kanuniliği ilkesinin de bir gereğidir⁶⁹. 'Vergi alacaklısı' ise, vergilendirme yetkisine sahip olandır. 'Vergilendirme yetkisi', devletin ülkesi üzerindeki egemenliğe dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür⁷⁰.

VUK'un 8'inci maddesinin birinci fıkrasında 'vergi mükellefi'; "vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişidir", şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımda vergi mükellefiyetinin en önemli unsuru olan vergi borcunun ödenmesi vurgulanmaktadır. Buna 'maddi vergi mükellefiyeti' adı verilmektedir⁷¹. Mükellefin vergi borcunu ödeme dışında bazı biçimsel ve usule ilişkin ödevleri de bulunmaktadır. Vergi borcunun ödenmesi dışında kalan diğer ödevlerin yerine getirilme zorunluluğuna 'şekli vergi mükellefiyeti' adı verilmektedir. Örneğin; defter tutma, defterleri notere tasdik ettirme, işe başlama ve bırakmayı bildirme, beyanname verme, defter veya vesikaları saklama ve ibraz etme, şekli vergi mükellefiyeti kapsamındadır⁷². Tanımda, mükellefin gerçek ya da tüzel kişi olmaması halinde mükellef olamayacağı gibi bir anlam çıkmaktadır. Oysa hem VUK'da hem de diğer vergi kanunlarında tüzel kişiliği olmadığı halde bazı ortaklıkların ya da mal topluluklarının mükellef olarak kabul edildiği görülmektedir. Bu duruma vakıflar, cemaatler, menkul kıymet yatırım fonları ve iş ortaklıkları örnek olarak gösterilebilir. Buna göre vergi mükellefi gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi ya da tüzel kişiliği olmayan kişi ve mal topluluğu da olabilir. Tüzel kişi bir özel hukuk tüzel kişisi olabileceği gibi kamu kuruluşu da olabilir. Örneğin, Ziraat Bankası gibi. Vergi mükellefi bir Türk vatandaşı olabileceği gibi bir yabancı da olabilir⁷³.

⁶⁷ Yusuf Karakoç; *Genel Vergi Hukuku (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Baskı)*, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2007, s.192.

⁶⁸ Nurettin Bilici; *Vergi Hukuku Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi (Güncelleştirilmiş 15. Baskı)*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007, s.51.

⁶⁹ Selim Kaneti; *Vergi Hukuku (Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Baskı)*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s.79.

⁷⁰ Sadık Kırbas; *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar (Gözden Geçirilmiş 2. Baskı)*, Gazi Üniversitesi Yayın No:90, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:42, Ankara, 1987, s.55.

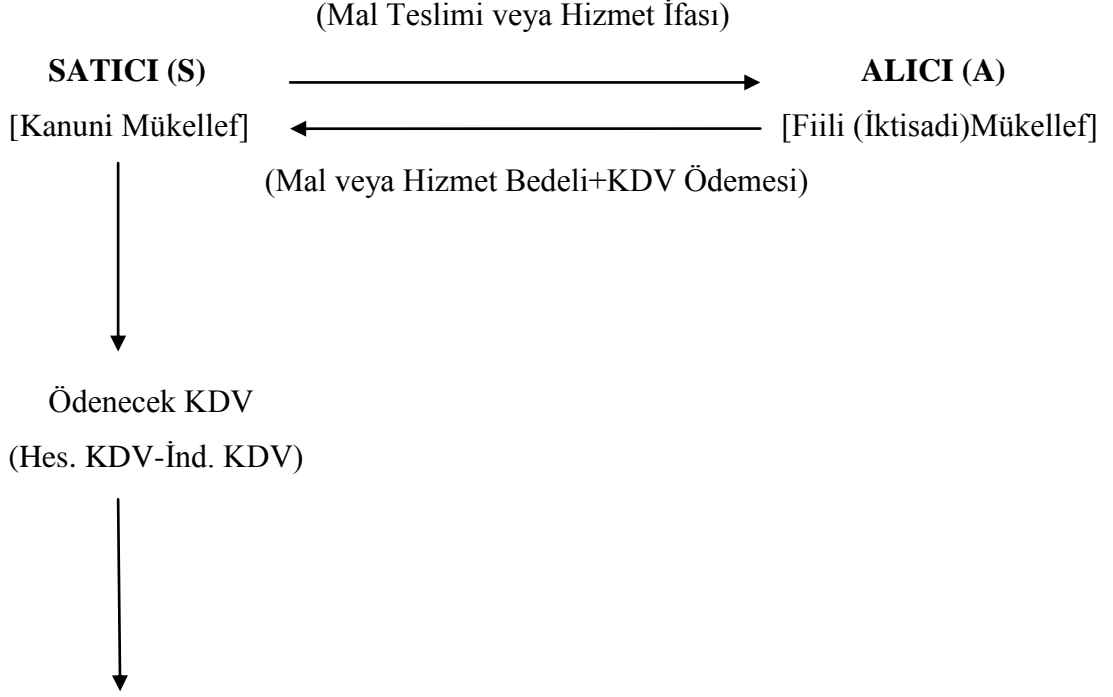
⁷¹ Kırbas, a.g.e., s.57.

⁷² Sarılı, a.g.e., 2004, s.28.

⁷³ Mehmet Arslan; *Vergi Hukuku*, Alfa Yayıncılık, Ankara, 2000, s.25.

Yukarıda anlatılanlara göre, mal satımını esas alan bir ilişki çerçevesinde vergi mükellefinin durumu şöyle şematize edilebilir:

Şekil 1. Vergi Mükellefi



VERGİ İDARESİ

Kaynak: SARILI, Mustafa Ali, *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Ümit Matbaacılık, Ankara, 2010, s.408.

‘Aracı yükümlü’ ile ‘aracı ödeyici’ kavramları birbirine benzer görünmelerine rağmen birbirinden farklı kavramlardır. ‘Aracı yükümlü’ kendi adına ödediği vergiyi yansıma mekanizması yolu ile başkalarına aktarmaya çalışan kişidir. ‘Aracı ödeyici’ ise başkalarından kestiği vergileri hazineye öder⁷⁴. ‘Aracı ödeyiciler’, gerçekte vergi mükellefi olmadıkları halde, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişilerdir. ‘Aracı ödeyicilere’ aynı zamanda “vergi sorumlusu” da denilmektedir. ‘Aracı yükümlü’ ya da diğer adıyla ‘aracı mükellefler’, vergiyi kendi adına ödeyen ve daha sonra ödediği bu vergiyi yansıma yoluyla başkalarına devretmeye çalışan kişilerdir.

⁷⁴ M. Orhan Dikmen; *Maliye Dersleri Giriş ve Genel Vergi Teorisi (Gözden Geçirilmiş İlaveli Üçüncü Baskı)*, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1969, s.113.

Genellikle bu yansıtma olayı fiyat mekanizması yoluyla ve konjonktürel duruma bağlı olarak meydana gelir. Bu tip mükellefler gümrük vergilerinde karşımıza çıkarlar. Gümrük vergilerinin kanuni mükellefleri ithalatçılardır. İthalatçılar gümrük vergisini ödedikten sonra, ithal ettikleri malın fiyatını arttırmak suretiyle bu vergiyi malı kullananlardan tahsil edebilirlerse, kanunen kendi adlarına ödedikleri vergiyi başkalarına yansıttıklarından aracı yükümlü konumuna gelirler. Aracı yükümlü hukuki açıdan vergi yükümlüsünün kendisidir. Nihai yüklenici ise, yansıma süreci ile birlikte anlam kazanır ve ‘vergi taşıyıcısı’ adını alır. ‘Vergi taşıyıcısı’ kanuni mükellefler ödedikleri vergiyi yansıma yoluyla üçüncü kişilere devretmeye çalışırlar. İşte bu mücadele sonucunda, vergiyi nihai olarak ödeyen kişiye ‘vergi taşıyıcısı’ ya da ‘vergi yüklenicisi’ adı verilmektedir.

Vergi yükümlüsü vergiyi yansıtabildiği takdirde aracı yükümlüye dönüşür; bunu gerçekleştiremez ve verginin külfetine nihai olarak katlanmak durumunda kalırsa, aynı zamanda vergi taşıyıcısı olur. Taşıyıcı kavramı ise yansıma süreci ile doğrudan ilişkilidir. Yansıma süreci içinde önce verginin yükümlü üzerindeki vurgu etkisi, sonra verginin aracı yükümlüye ya da taşıyıcıya intikali ve son olarak da verginin vergi taşıyıcısı üzerinde yerleşmesi aşamaları birbirini izlemektedir⁷⁵. Yansıma sürecini öngörmeyen vergi kanunlarının, vergileme amaçlarını gerçekleştirmede etkin olmalarının beklenemeyeceğini de belirtmek gerekir⁷⁶.

1.2. VERGİ SORUMLUSU

Vergi mükellefi her zaman vergilendirmeye ilişkin görevlerini kendisi yerine getirmez. Nitekim “kendisi gerçek mükellef olmamakla beraber, gerçek mükelleflerle olan ilişkileri dolayısıyla vergi kanunlarının gösterdiği hallerde, verginin hesaplanarak kesilmesi ve vergi dairesine ödenmesi veya diğer bazı işlerin yapılması (defter tutma, beyanname verme, vb.) mecburiyeti olan üçüncü kişiye vergi sorumlusu” adı verilmektedir⁷⁷. Buradaki amaç, gelir idaresinin vergi alacağını en kolay ve en az masrafla toplayabilmek için binlerce mükellefi muhatap almak

⁷⁵ Gaston Jeze; *Maliye İlmî ve Fransız Mali Mevzuatı Hakkında Başlangıç Dersleri*, Çeviren: Mehmet Ertuğruloğlu, Ankara, 1956, s.424.

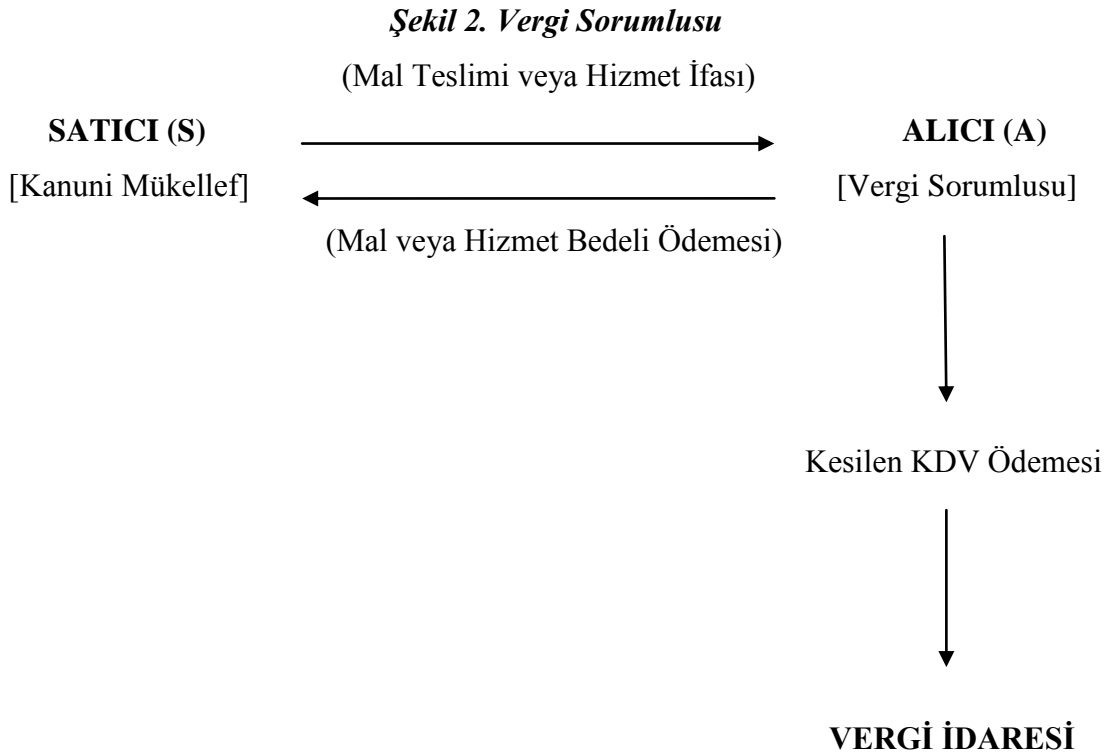
⁷⁶ Ateş Oktar; “Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Mütessesil Sorumluluk Üzerine Düşünceler”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:25, Nisan-Haziran 1997, s.66.

⁷⁷ Kırbaş, a.g.e., s.59.

yerine, mükellefle ilişki içinde olan ve onlara ödemede bulunan kişiler aracılığıyla verginin en kısa sürede toplanmasını sağlamaktır.

VUK'un 8'inci maddesinin ikinci fıkrasına göre, 'vergi sorumlusu'; verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Bu tanım vergi sorumlusunun mükellef adına vergiyi ödemesini ele almıştır. Buna göre sorumlular, bazı hallerde mükellefin yerine verginin ödeme ve hesaplama işini kanunun yüklediği üçüncü kişilerdir. 'Görevleri, vergiyi kaynakta kesmek ve vergi dairesine yatırmaktır. Vergi sorumluları, çalıştırdıkları kimselere verdikleri ücretlerden, kanunun gösterdiği şekilde vergi kesmek ve bunu yatırmak mecburiyetinde olan işveren gerçek veya tüzel kişiler veya yaptıkları hizmetler dolayısıyla aldıkları hizmet bedeli üzerinden, yine kanunun gösterdiği şekilde vergiyi hesaplayarak almak ve yatırmak mecburiyetinde olan gerçek veya tüzel kişilerdir⁷⁸'.

Yukarıda anlatılanlara göre, mal satımını esas alan bir ilişki çerçevesinde vergi sorumlusunun durumu şöyle şematize edilebilir:



Kaynak: SARILL, 2010, s.409.

⁷⁸ Akif Erginay; *Vergi Hukuku (Son Vergi Kanunlarına Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 10. Baskı)*, Turhan Kitabevi, Ankara, 1982, s.67.

Bu kısma kadar vergi sorumlusu kavramının genel anlamda tanımı yapılmıştır. Ancak bu genel tanımlamalar dışında vergi sorumlusu kavramını anlatan daha özel tanımları kapsayacak şekilde vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerine aşağıda yer verilecektir.

1.2.1. Vergi Kesen Durumunda Vergi Sorumluluğu

Vergi sorumlusunun görevi, mükellefe yaptığı ödemelerden hesapladığı vergiyi keserek alacaklı vergi dairesine mükellef adına vergiyi yatırmaktır. Vergi borcu, asıl borçlu olan vergi mükellefinin malvarlığından kesilir. Yani bu vergi borcu vergi sorumlusunun borcu değildir. Bu aşamada vergi sorumlusu aracı konumundadır ve vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle bu sorumluluk başlar. Buradaki amaç, verginin en kısa sürede, kolaylıkla ve en az masrafla tahsil edilmesidir.

1.2.2. Fer'i Vergi Borçlusu Durumunda Vergi Sorumluluğu

Vergi mükellefi ile olan hukuki veya ekonomik ilişki veya yapılan işlem nedeniyle, vergiyi doğuran olayla ilgisi olmadığı halde, asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun yerine vergiyi kendi malvarlığından ödeyen vergi sorumlusuna fer'i vergi borçlusu denilmektedir⁷⁹. Bu durumda gelir idaresi mükelleften vergiyi alamama ihtimaline karşı üçüncü kişileri sorumlu tutarak verginin tahsilini garanti altına almayı amaçlar.

VUK'un 251'inci maddesinin 'b' fıkrası karnesiz hizmet erbabı çalışanların sorumluluğunu şu şekilde düzenlemiştir: "Karnesini zamanında almış ve vergisini tarh ettirmiş olan hizmet erbabının zamanında ödenmemiş olan vergisi ve gecikme zammı, yanında çalıştığı tespit edilen işverenden tahsil olunur". Burada işverenin sorumlu olarak yerine getirmesi gereken maddi ya da şekli herhangi bir görevi söz konusu değildir; ancak asıl yükümlünün vergisini ödemediği durumlarda işveren onun yerine geçerek vergiyi ve gecikme zammını kendi malvarlığından ödemekle sorumlu tutulmuştur⁸⁰.

⁷⁹ Adnan Gerçek; "Kamu Borçlusu Olarak Mükellef ve Vergi Sorumlusu", *Bilanço Dergisi*, Kasım 2010, Sayı:129, s.76.

⁸⁰ Öncel ve diğerleri, a.g.e., 1998, s.77.

1.2.3. Vergi Ödevlisi Durumunda Vergi Sorumluluğu

‘Vergi ödevlisi niteliğindeki vergi sorumlusu’, asıl mükellefin vergi ödevlerinin eksiksiz, zamanında ve usule uygun olarak yerine getirilmesini sağlamak amacıyla vergi mükellefiyle herhangi bir ilişkisi olmayan bazı kişi, kurum ve kuruluşları ifade etmektedir⁸¹. Vergi sorumlusu vergi mükellefinin yerini alarak ödevlerini yerine getirmekle yükümlü tutulan kişidir. Eğer bu görevi vergi sorumlusu yerine getirmez ise, kamu alacağının tahsili için icra hukuku çerçevesinde tahsilatın yapılması sağlanır.

1.3. VERGİ SORUMLUSU İLE VERGİ MÜKELLEFİ KAVRAMLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

1.3.1. Vergi Sorumlusu ile Vergi Mükellefi Arasındaki Farklar

‘Vergi mükellefini’, “vergi borcu şahsında doğan kişidir” biçiminde tanımlamak mümkündür. Buna karşılık ‘vergi sorumlusu’ ise, “esas mükellef adına doğan vergi borcunu vergi dairesine ödemek zorunda olan kişidir” şeklinde tanımlanmıştır⁸². Bu iki kavram birbirine benzemekle birlikte birbirinden ayrılan yönleri de vardır. Vergi sorumlusu verginin borçlusu değildir. Verginin asıl borçlusu, o verginin mükellefidir. Vergi sorumlusu, asıl vergi borçlusu olan mükellef adına onun malvarlığından vergiyi hesaplayıp keserek vergi dairesine öder. Bu durumda vergi sorumlusunun malvarlığında bir azalma söz konusu olmazken mükellefin malvarlığında azalma meydana gelir.

Vergi sorumlusunu mükelleften ayıran bir diğer olay ise, vergiyi doğuran olaydır. Vergiyi doğuran olay, mükellefin kişiliğinde gerçekleşmektedir. Bu olay sorumluluğun başlamasına yol açsa bile vergi sorumlusuyla doğrudan bir ilişkisi yoktur⁸³. Ancak sorumluluk, vergiyi doğuran olayın sorumlunun kişiliğinde gerçekleşirse de; sorumluluğun ilgili olduğu vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğacaktır.

⁸¹ Gerçek, a.g.m., 2010, s.77.

⁸² Pehlivan, a.g.e., s.53.

⁸³ Kırbaş, a.g.e., s.60.

1.3.2. Vergi Sorumlusu ile Vergi Mükellefi Arasındaki Benzerlikler

Vergi sorumlusu ile vergi mükellefinin farkları olduğu gibi benzer özellikleri de bulunmaktadır. Vergi sorumluluğu mükellefiyet ödevinde olduğu gibi kanundan doğar ve başkalarına devredilemez. Örneğin, vergi sorumlusu olan bir işveren ile vergi mükellefi olan işçi arasında yapılan ve ücret gelirinden dolayı işçiye düşen vergi borcunun işçinin kendisi tarafından ödenmesini öngören bir anlaşma geçersizdir⁸⁴.

Vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu olabilmek için kanuni ehliyet şart değildir⁸⁵. Bu hükme göre, vergi mükellefiyeti ve vergi sorumluluğu için medeni hakları kullanma ehliyetine (fiil ehliyetine) sahip olmak şart değildir. ‘Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmak’, kişilerin borçlarından veya fiillerinden dolayı meydana gelen zararlardan sorumlu tutulabilmelerini ifade etmektedir. TMK’da, medeni hakları kullanma ehliyetinin varlığı için üç koşul aranmaktadır. Bunlar; temyiz kudretine sahip olmak, reşit olmak ve kısıtlı olmamaktır⁸⁶. Bu nedenle; küçükler, kısıtlılar ve temyiz kudretine sahip olmayanlar da vergi sorumlusu olabilmektedir. Ancak küçüklerin ve kısıtlıların vergi sorumlusu olmaları halinde, bunlara düşen ödevler, kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir⁸⁷. Buradan anlaşılacağı gibi, vergi mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunun doğması için medeni haklardan yararlanma ehliyetine (hak ehliyetine) sahip olmak yeterlidir⁸⁸. ‘Medeni haklardan yararlanma ehliyeti’ ise, kişilerin hak ve borçlara sahip olabilmelerini ifade etmektedir.

Vergi mükellefi gibi vergi sorumlusu da yalnız maddi edimde bulunmakla değil, aynı zamanda şekli ödevleri de yerine getirmekle yükümlüdür. VUK’un 8/4 maddesinde, “VUK’un müteakip maddelerinde geçen mükellef tabiri vergi sorumlularına da şamildir” denilerek vergi sorumlusunun görevleri genişletilmiş ve vergi sorumlusu şekli görevleri de yerine getirmekle yükümlü kılınmıştır.

Vergi sorumluluğu da vergi mükellefiyeti gibi sınırsız olarak devam etmez. Kamu yararı ile mükellefiyete getirilen zaman sınırlaması sorumluluk içinde geçerlidir. VUK’un 8’inci maddesinin son fıkrası gereğince, mükellefler için

⁸⁴ Pehlivan, a.g.e., s.54

⁸⁵ VUK md. 9/1

⁸⁶ Sarılı, a.g.e., 2004, s. 31.

⁸⁷ VUK md. 10

⁸⁸ Abdurrahman Akdoğan; *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003, s.1.

zamanaşımı süresinin dolması sorumlular açısından da maddi ve şekli ödevleri sonlandırmaktadır. Tahakkuk zamanaşımı süresi vergiler ve cezalar için 5 yıl olmakla birlikte⁸⁹, usulsüzlük suçlarına kesilecek cezalar için 2 yıl öngörülmüştür⁹⁰. Buna karşılık tahsil zamanaşımı süresi 5 yıldır⁹¹. Bu süreler vergi sorumluları için de geçerlidir.

1.4. MÜTESELSİL VE MÜŞTEREK SORUMLULUK

Vergi hukukunda yapılan düzenleme çerçevesinde vergiden sorumluluk, kişisel sorumluluk olarak addedilmiştir. Çünkü hem anayasa gereği, hem de vergi kanunlarındaki ifadelerden hareketle, sorumluluğun kişisel olduğu sonucuna varılır⁹². Fakat verginin güvence altına alınabilmesi için müşterek sorumluluk ve müteselsil sorumluluk gibi düzenlemelere yer verilmiştir.

1.4.1. Müteselsil Sorumluluk

Bilindiği üzere borç ilişkilerinde alacaklının karşısında bir borçlu bulunur. Ancak bazı durumlarda alacaklının karşısında birden fazla borçlu da bulunabilmektedir. Bu noktada karşımıza çıkan durum müteselsil sorumluluktur. Özel hukukta ‘müteselsil sorumluluk’ “teselsül karinesi” ne dayanmaktadır. ‘Teselsül karinesi’ anlam olarak, birden çok borçlunun her birinin alacaklıya karşı ya da borçlunun birden çok alacaklının her birine karşı borcun tamamından sorumlu olması demektir. BK’nın 162’nci maddesine göre ‘müteselsil sorumluluk’, birden çok borçludan her birinin, alacaklıya karşı borcun tamamından sorumlu olmayı kabul ettiği durum olarak tanımlanmaktadır. TTK’nın 7/1 maddesine göre ‘müteselsil sorumluluk’, iki 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 olması demektir. Vergi hukukunda ise, “vergi sorumluluğu” ile birlikte “müteselsil (zincirleme) sorumluluk” söz konusudur. Vergi hukukuna göre ‘müteselsil sorumluluk’, bir vergi borcu ile ilgili olarak aynı anda birden fazla kişinin sorumlu

⁸⁹ VUK md. 114.

⁹⁰ VUK md. 374.

⁹¹ AATUHK md. 102/1.

⁹² Hasan Hüseyin Bayraklı; *Genel Vergi Hukuku*, Celepler Matbaacılık, Derya Kitabevi, Trabzon, Afyon, 2007, s.104.

olması anlamına gelmektedir. Bir başka tanıma göre, ‘müteselsil sorumluluk’, bir irade beyanı ya da kanun hükmü dolayısıyla bir edimin birden fazla sayıdaki borçlularından her birinin tamamını ifa etmek zorunda olduğu, alacaklının ise; tamamının ancak bir defada elde etmek üzere edimi istediği borçludan talep edebildiği ve son olarak, borçlulardan birinin ifası ile diğerlerinin alacaklıya karşı borçtan kurtulacakları bir birlikte borçluluk hali olarak tanımlanabilir⁹³. Müteselsil sorumluluk durumlarında gelir idaresi alacağının bir kısmını veya tamamını borçluların herhangi birinden isteme hakkına sahiptir⁹⁴. Müteselsil sorumluluğun bu tanımlamalarından anlaşılacağı üzere, zarar görene; diğer borç ilişkilerine oranla zarar verenler karşısında güçlü ve ayrıcalıklı bir durum sağlar⁹⁵. Müteselsil sorumluluk halinde, vergi dairesi vergi alacağını, borçluların herhangi birinden tahsil etmesi halinde diğerlerinin borçları da sona erer⁹⁶.

Türk vergi sisteminde müteselsil sorumluluk, sadece kanunlarda belirtilmiş olan hallerde söz konusudur. Çünkü vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmeler vergi dairesini bağlamaz⁹⁷. Vergi borcu ile ilgili müteselsil sorumluluk durumunda; bir vergi konusu, bir vergiyi doğuran olay, bir vergi; ancak, birden fazla vergi yükümlüsü bulunmaktadır. Buradaki müteselsil sorumluluk, vergi suçları dışında, vergi borcu ile ilgili bütün usul işlemlerini de kapsamaktadır. Vergi suçları ise, suç ve cezaların kişiselliği ilkesi gereği şahsidir. Örneğin, müteselsil bir yükümlülükte, beyanda bulunmamanın yaptırımını bütün borçluları ilgilendirmekle birlikte, yükümlü ya da sorumlulardan birinin gerçek dışı beyanda bulunması durumunda, bu fiilin cezası sadece kendine ait olacaktır⁹⁸. Vergi ilişkisinde müteselsil sorumluluk dört başlık altında incelenecektir.

⁹³ Turgut Akıntürk; *Müteselsil Borçluluk*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara, 1971, s.35.

⁹⁴ Nurettin Bilici; *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2005, s.56.

⁹⁵ Burhan Gündoğdu; “Ticaret Şirketlerinde Müteselsil Sorumluluk”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Haziran 2005, Sayı:286, s.134.

⁹⁶ Pehlivan, a.g.e., s.58.

⁹⁷ VUK md. 8/2.

⁹⁸ Bedi N. Feyzioğlu; *Vergi Hukuku Ders Notları*, İstanbul, 1977, s.122.

1.4.1.1. Mükellefler Arasında Mütessesil Sorumluluk

Birden fazla mükellefin, aynı vergi borcundan tamamının borçlusu oluşunu ifade eder⁹⁹. Örneğin, emlak vergisinde iştirak halinde mülkiyette malikler vergiden mütessesil sorumludurlar¹⁰⁰.

1.4.1.2. Mükellef ile Vergi Sorumlusu Arasındaki Mütessesil Sorumluluk

Vergiye doğuran olayla doğrudan ilişkili olmayan üçüncü kişiler verginin mükellefi ile birlikte vergi borcundan sorumlu tutulabilir. Bu sorumluluk, maddi ve şekli mükellefiyetler şeklinde olup, vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla yapılmaktadır. Örneğin; motorlu taşıtlar vergisinde, verginin ödendiğini gösteren belgeleri aramadan motorlu taşıtların satış ya da devir işlemini yapan noterler ve memurlar ödenmeyen vergilerden mükellefle birlikte mütessesilen sorumludurlar¹⁰¹.

1.4.1.3. Vergi Sorumluları Arasındaki Sorumluluk

Birden fazla vergi sorumlusunun vergilendirmeye ilişkin ödevlerinin yerine getirilmesinden gelir idaresine karşı birlikte muhatap tutulmasıdır¹⁰². Buradaki vergi sorumlularının vergi dairesine karşı sorumlulukları, ikinci derece sorumluluktur. Ayrıca vergiye ilişkin ödevlerin sorumluların bir kısmı tarafından yerine getirilmesi halinde, geri kalan diğer sorumlular içinde vergi ödevi sona ermiş olacak ve sorumluluk ortadan kalkacaktır. Örneğin, VUK'a göre Maliye Bakanlığı; zirai ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsaları'nı bu mamullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatından mütessesilen sorumlu tutmaya yetkili kılınmıştır¹⁰³. Bir başka örnek ise, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na¹⁰⁴ (KVK) göre tasfiye memurları; kurumun ödenmesi gereken vergilerini ödemedikleri takdirde bu vergilerin asıl ve zamlarından ve vergi cezalarından şahsen ve mütessesil olarak sorumludurlar¹⁰⁵.

⁹⁹ Arslan, a.g.e., s.34.

¹⁰⁰ EVK md. 3/13.

¹⁰¹ MTVK md. 13/d.

¹⁰² Arslan, a.g.e., s.35.

¹⁰³ VUK md.11/5.

¹⁰⁴ 21.06.2006 Tarih ve 26205 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰⁵ KVK md. 17/7.

1.4.1.4. Vergi Sorumlusu ile Alım Satım Taraf Olanlar ve Aracılık Eden Kuruluşların Müteselsil Sorumluluğu

VUK'a göre, "yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar. Bu sorumluluk, ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etme hakkını kaldırmaz¹⁰⁶". Objektif sorumluluk esasına dayanan müteselsil sorumluluk kurumunun kapsamı, VUK'un 11'inci maddesine eklenen 3229 Sayılı Kanun'un fıkra hükümleri ile daha da genişlemiştir.

Mal alım satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi tevkifatı yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satım 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 edilenler müteselsilen sorumludurlar. Ancak müteselsilen sorumluluk mal üreten çiftçiler ile nihai tüketiciler için söz konusu değildir.

Müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esasları Maliye Bakanlığı'na belirlenir. Maliye Bakanlığı, zirai ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsaları'nı bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutmaya, söz konusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirlemeye yetkilidir. Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen safhadan önceki safhalarda tevkif yoluyla alınan vergiler iade edilmez ve süresinde ilgili vergi dairesine yatırılır. Vergi kanunlarında müteselsil sorumluluk uygulamasına geniş yer verilmiştir. Fakat vergi hukuku kapsamında müteselsil sorumlulukla ilgili tam olarak bir düzenleme olmadığından, kesinlik olmayan durumlarda BK'daki düzenlemelerden faydalanılmaktadır.

¹⁰⁶ VUK md.11.

1.4.2. Müşterek Sorumluluk

Doktrindeki hakim görüşe göre, hukuk sistemimizde kural olarak müşterek sorumluluk kabul edilmiştir¹⁰⁷. Eğer yapılan sözleşmelerde açık olarak müteselsil sorumluluğun geçerli olduğu belirtilmemişse, müşterek sorumluluk geçerli olacaktır. Ortaklaşa sorumluluk diye de bilinen ‘müşterek sorumluluk’, “verginin asıl borçlusu olan vergi mükellefinin yanında, vergi borcunun ödenmesi bakımından vergi dairesinin muhatap aldığı vergi sorumlusunun bulunmasıdır”. Tanımdan anlaşıldığı gibi vergi mükellefi asıl borçlu iken, vergi sorumlusu tali borçludur. Yani vergi sorumlusunun sorumluluğu ikinci dereceden sorumluluktur. Ödemiş olduğu vergi kendi borcu değildir. Müşterek sorumlulukta gelir idaresi, alacağını önce mükellefin kendisinden talep etmekte; ondan alamazsa vergi sorumlusuna başvurmaktadır. Dolayısıyla, sorumluluğun fer’i niteliği, müşterek sorumlulukta söz konusu olmaktadır¹⁰⁸. Türk vergi hukukunda müşterek sorumluluk türüne kanuni temsilcilerin ve vergi kesenlerin sorumluluğunda rastlanmaktadır.

1.5. VERGİ SORUMLULUĞUNUN HUKUKİ NİTELİĞİ

Vergi ilişkisi, vatandaşın devlete karşı olan yükümlülüğünün hukuki olarak düzenlendiği bir ilişkidir. Bu ilişki hukuksal olarak şu açılardan incelenebilir:

1.5.1. Sorumluluk Kamu Hukuku İlişkisinden Doğmaktadır

Sorumluluk vergi yükümlülüğü gibi, kamu hukuku ilişkisinden doğar. Yükümlülük ve sorumlulukla ilgili kurallar kanunla belirlenir. Buna göre, yükümlülük ya da sorumlulukla ilgili olayların sözleşmelere dayandırılması mümkün değildir. Sözleşme yoluyla yükümlülük veya sorumluluk yaratılamaz ya da ortadan kaldırılamaz. VUK’da, “vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete ve vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz¹⁰⁹” şeklindeki düzenlemeyle sözleşme yoluyla sorumluluk

¹⁰⁷ Sevinç Olgun; “Limited Şirket Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu”, *Terazi Hukuk Dergisi*, Sayı:11, Temmuz 2007, s.47.

¹⁰⁸ Adnan Gerçek; “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, *Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:54, Sayı:3, 2005, s.162.

¹⁰⁹ VUK md. 8/3.

yaratılamayacağı belirtilmiştir. Bu durum vergilerin kanuniliği ilkesinin de bir gereğidir¹¹⁰. Ayrıca bu maddeyle ulaşılmak istenen amaç, kamu alacağını güvence altına almak ve vergi borcunun ödeme gücü olmayanlara geçmesini engellemektir¹¹¹.

Anayasanın 48'inci maddesinde “herkes dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetine sahiptir” hükmüne yer verilmiştir. Bu maddede, herkesin sözleşme yapabilmesi konusunda özgür olduğu belirtilmektedir. BK’da ise, tarafların; bir sözleşmenin içeriğini kanunda öngörülen sınırlar içinde özgürce belirleyebilecekleri belirtilmiştir¹¹². Ayrıca, “kanunun emredici hükümlerine, ahlaka, kamu düzenine, kişilik haklarına aykırı veya konusu imkansız olan sözleşmeler kesin olarak hükümsüzdür¹¹³”. Bu maddeden de anlaşıldığı üzere taraflar hukuki sınır çevresinde sözleşme yapabilirler. Bu da kamu düzenine ve verginin konulmasındaki amaca aykırı olmamak koşuluyla, vergi sorumluluğu ve vergi yükümlülüğü ile ilgili sözleşmelerin geçerli olacağını göstermektedir. Çünkü sözleşmeler iç ilişkide belirleyicidir¹¹⁴.

Gelir idaresi açısından sözleşmeler, kanundaki özel hallerin dışında herhangi bir hüküm oluşturmamaktadır. VUK’un 8’inci maddesine göre, “taraflar kendi aralarında sorumluluğu ya da yükümlülüğü düzenlemiş olsa dahi, vergi kanunları kimi sorumlu ya da yükümlü tutmuşsa; yükümlülüğün yerine getirilmesini o kişiden isteyecektir” şeklinde hüküm altına alınmıştır. Buradan anlaşılacağı üzere, VUK’un 8’inci maddesinde; gelir idaresine karşı sorumlu olan yükümlü ya da vergi sorumlusu arasında yapılan sözleşmelerin vergi dairesi için bağlayıcılık özelliği bulunmamaktadır. Genel kural, vergi yükümlülüğü ve sorumluluğu ile ilgili sözleşmenin mümkün olmadığı iken; VUK’un 8’inci maddesinde “vergi kanunları ile belirtilen haller müstesna olmak üzere” şeklindeki düzenlemesiyle istisna bir durumun varlığı da belirtilmiştir. Örnek olarak, KVK’nın 20’nci maddesindeki devir ve bölünme hallerinde vergilendirme ile ilgili hükümler verilebilir.

¹¹⁰ Sarılı, a.g.e., 2004, s. 33.

¹¹¹ Nihal Saban; *Vergi Hukuku*, Der Yayınları, İstanbul, 2002, s.134.

¹¹² BK md.26.

¹¹³ BK md.27.

¹¹⁴ Saban, a.g.e., s.135.

1.5.2. Sorumluluk İlgili Olduğu Vergiyi Doğuran Olayın Gerçekleşmesi ile Doğmaktadır

Vergi mükellefiyeti nasıl vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle ortaya çıkıyorsa vergi sorumluluğu da vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle gerçekleşir. Vergiyi doğuran olayın yani vergi borcunun ortaya çıkmasıyla vergi sorumluluğu başlar, borcun ortadan kalkmasıyla (ödeme, terkin, takas, zamanaşımı) vergi sorumluluğu da kendiliğinden kalkar. Sorumluluk asıl borç miktarı ile sınırlıdır, yani sorumlu olunan miktar asıl borçtan fazla olamamaktadır¹¹⁵. Vergi sorumluluğunun, vergi borçluluğu ile birlikte doğup bu borcun yerine getirilmesiyle birlikte ortadan kalkmasına ‘sorumluluğun bağımlılık niteliği’ denir¹¹⁶.

1.5.3. Sorumluluk Fer’i Nitelikte Olmalıdır

Sorumluluğun diğer bir niteliği ise fer’i nitelikte olmasıdır. Bu nitelik, borcun önce yükümlüden istenmesi; sonradan sorumludan istenmesini ifade eder. Borcun asıl yükümlüden istenmedikçe sorumluya başvurulmaması gereğine ‘sorumluluğun fer’iliği ilkesi’ denir¹¹⁷. Sorumluya ancak görevlerini yerine getirmedikleri takdirde ya da vergi borcunun asıl mükelleften tahsil edilemediği zamanlarda başvurulması gerekir. VUK’a göre, sadece kanuni temsilciler için kabul edilen bu husus, genel bir kural olarak düzenlenmiş değildir. Ancak bu uygulamanın tüm sorumluluk durumları için geçerli bir ilke olarak kabulü sorumluluk kurumunun niteliği gereğidir¹¹⁸. Vergi hukukunda, vergiyi doğuran olayla ilgisi olmadığı halde, asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun yerine vergiyi kendi malvarlığından ödeyecek sorumluya ‘fer’i vergi borçlusu’ denir¹¹⁹.

¹¹⁵ Karakoç, a.g.e., s.214.

¹¹⁶ Mualla Öncel; *Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Yayın No: 522, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi ve Basın Yayın Yüksek Okulu Basımevi, Ankara, 1983, s.50.

¹¹⁷ Öncel, a.g.e., 1983, s.50.

¹¹⁸ VUK md.10.

¹¹⁹ Saban, a.g.e., s.136.

1.5.4. Sorumluluk Sınırsız Olmalıdır

Vergi hukukunda kişisel sorumlulukla birlikte aynı sorumlulukta bulunmaktadır. Aynı sorumlulukta eşya kendi bünyesine sıkı sıkıya bağlı bulunduğu bir vergi borcuna güvence olarak tutulduğundan, bu durum kişinin kendi borcunun sorumlusu olmasını ifade eder. Yükümlü gibi sorumlu da bütün malvarlığı ile sorumluluktan doğan borcu yerine getirmek durumundadır.

1.5.5. Sorumluluk Sürekli Değildir

Sorumlulukta yükümlülük gibi sınırsız değildir. Kamu yararı düşüncesi ile yükümlülüğe getirilen zaman yönünden sınırlamalar, vergi sorumluları içinde geçerlidir¹²⁰. Borcun ortadan kalkmasıyla birlikte sorumlulukta sona erer. Borcun ödenmesi terkin, takas gibi hallerde sorumlulukta sona erer fakat zamanaşımı durumunda borcun ortadan kalkması değil, borcun takip edilebilirliğinin ortadan kalkması söz konusudur.

1.6. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ BAŞLICA SORUMLULUK HALLERİ

Türk vergi hukukunda başta VUK olmak üzere birçok kanunda sorumluluk kurumuna yer verilmiştir. Ancak bu sorumluluk kurumunun en yaygın olarak kullanılanı; VUK ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da¹²¹ (AATUHK) yer almaktadır. Bu bölümde konuyla ilgili olarak VUK'da yer alan sorumluluk türleri açıklanacaktır.

1.6.1. Kanuni Temsilcilerin Vergi Sorumluluğu

VUK'da "tüzel kişilerin, küçük ve kısıtlıların, vakıf ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya sorumlu olmaları halinde; bunlara düşen ödevler kanuni temsilciler, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir¹²²" hükmü yer almıştır. Bu hükümde

¹²⁰ Öncel, a.g.e., 1983, s.52.

¹²¹ 28.07.1953 Tarih ve 8469 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹²² VUK md.10.

adı geçen kişilerin, bahsi geçen ödevleri yerine getirmemeleri halinde mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler¹²³.

Kanuni temsilcilerin vergi sorumluluğu konusunun ayrıntılarına geçmeden önce, “temsil olunan”, “temsilci”, “temsil yetkisi”, “kanuni temsilci” kavramlarının kısaca açıklaması yapılacaktır. ‘Temsil olunan’, hukuki işlem kendi adına ve hesabına yapılan kişidir. ‘Temsilci’, başkasının nam ve hesabına hareket ederek, irade beyanı ile, temsil ettiği kişiyi, hak sahibi ve borçlu kılabilen kişidir¹²⁴. ‘Temsil yetkisi’, kişilerin üçüncü kişilerle olan ilişkilerinde hak ve sorumluluk sahibi olmayı ve borç altına sokabilme yetkisini ifade eder¹²⁵. Bu kişiye temsil yetkisi, gerek temsil edilenin kendi isteği, gerekse bir kanun hükmüyle verilmektedir. Temsil yetkisinin, temsil edilenin isteği üzerine verilmesine ‘iradi temsil’ adı verilmektedir¹²⁶. Temsil ilişkisinin kanun gereği kurulmasına ise, ‘kanuni temsil’ adı verilir. Kanunların verdiği yetkiye dayanarak temsil ettiği gerçek veya tüzel kişi adına ve hesabına işlemlere girişen kişi ya da kişilere ise, ‘kanuni temsilci’ adı verilir¹²⁷. Kanuni temsilci hukuk kurallarına göre tam ehliyetli olmak durumundadır. İradi temsilcinin yetkileri, sorumlulukları temsil edilenin isteğine göre belirlenir. Oysaki kanuni temsilcilerin yetki ve sorumlulukları kanun hükümlerine göre belirlenir.

Vergi hukukunda en çok uygulama alanı bulunan temsil çeşidi kanuni temsildir. Ancak, bazı hallerin gerçekleşmesi durumunda vergi hukukunda iradi temsil de mümkün olabilmektedir¹²⁸. İradi temsile örnek olarak vekalet sözleşmesi verilirken, kanuni temsile örnek olarak ise, medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmayan gerçek veya tüzel kişilerin vergilendirmeye ilişkin ödevleri verilebilir.

¹²³ VUK md.10/1-2.

¹²⁴ Turgut Candan; “*Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*”, Tüze Yayıncılık, Ankara, 1998, s.7.

¹²⁵ Ahmet Gündel; “Vergi Kaçakçılığı ve Kaçakçılığa Teşebbüs Suçlarında Sorumluluk - II ”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:7, Temmuz 1993, s.7.

¹²⁶ Sarılı, a.g.e., 2004, S.51.

¹²⁷ Hakkı Gültekin; “Kanuni Temsilcilerin Ödevi ve Vergi Cezaları Karşısındaki Durumu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:30, Şubat 1984, s.39.

¹²⁸ Hasan Hüseyin Bayraklı; “*Vergi Hukukunun Temel İlkeleri*”, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Yayın No: 18, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Yayın No:5, Afyon, 1977, s.77.

Bununla birlikte, kanuni temsilciyi mükellef ve sorumludan ayıran bazı farklar bulunmaktadır. Bu farklar şunlardır:

- ‘Mükellef’ vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen kişidir¹²⁹. ‘Sorumlu’ ise kaynakta kesmiş olduğu vergiyi kendi namına, fakat asıl borçlu hesabına vergi dairesine borcu ödeyen kişidir. Kanuni temsilci ise bunların dışındadır. Ne mükellef kavramına ne de sorumlu kavramına uyar. ‘Kanuni temsilci’, vergi mükellefi veya sorumlusunun kanuni ödevlerini onların nam ve hesaplarına yerine getirir. Bu yüzden, yaptığı işlemler sebebiyle ne bir hak kazanır, ne borç altına girer, ne de vergi dairesinin birincil muhatabı olur. Yaptığı işlem, temsil ettiği kişinin nam ve hesabına aittir.
- Vergi mükellefi veya vergi sorumlusu gerçek veya tüzel kişi olabilir. Ancak kanuni temsilci gerçek kişi olmak zorundadır.
- Vergi mükellefi veya vergi sorumlusunun borç yükümlülüğünün ortadan kalkması için bu borcun ödenmesi gerekmektedir. Borç ödenmezse bu sorumluluktan kurtulma imkanı yoktur. Ancak kanuni temsilcilerin bu sorumluluktan kurtulma imkanı vardır.
- Vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olabilmek için kanuni ehliyet şartlarına sahip olmak gerekmemektedir. Ancak, kanuni temsilci tam ehliyet şartlarına sahip olmalıdır.
- Vergi mükellefi veya vergi sorumlusu sorumlulukla ilgili özel sözleşmeler yapabilirler ve bu sözleşmeler bağlayıcı olur, ancak kanuni temsilcilerin vergi ile ilgili ödevlerinde sözleşme yoluyla bağlayıcılık durumu söz konusu değildir.
- Vergi sorumlusu ile asıl vergi borçlusu arasındaki ilişki, vergi alacağının sorumludan istenebilmesi için yeterli bulunduğu halde, kanuni temsilcinin asıl borçlunun vergi borcundan dolayı sorumlu tutulabilmesi için aralarındaki temsil ilişkisi yeterli değildir; ayrıca bazı koşulların gerçekleşmesi gereklidir¹³⁰.

¹²⁹ VUK md.8.

¹³⁰ Candan, a.g.e., s.10.

VUK'a göre mükelleflerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu şunlardır¹³¹:

- Küçük veya Kısıtlıların Kanuni Temsilcilerinin Vergi Sorumluluğu,
- Tüzel Kişilerde Tüzel Kişiliği Temsil Eden Organların Vergi Sorumluluğu,
- Tüzel Kişiliği Olmayan Toplulukları Yönetenlerin Vergi Sorumluluğu,
- Türkiye'de Bulunmayan Mükelleflerin Türkiye'deki Temsilcilerinin Vergi Sorumluluğu,
- Kanuni Temsilcilerin Değişmesi Durumunda Vergi Sorumluluğu.

1.6.1.1. Küçük veya Kısıtlıların Kanuni Temsilcilerinin Vergi Sorumluluğu

Küçük veya kısıtlılarda kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluklarına geçmeden önce, küçük ve kısıtlı kavramları üzerinde durulacak ayrıca bunların kanuni temsilcilerinin kimler olduğu belirtilecektir. Hukuk dilinde 'kişi', haklara ve borçlara ehil olan, yani hakları ve borçları bulunabilen varlık demektir. Bu tanımdan, kişi kavramının iki yönü olduğu anlaşılır. Bunlardan biri kişinin aktif yönü, yani haklara sahip olabilme iktidarındır. Diğerisi ise pasif yönü, yani borçlara sahip olabilme iktidarındır. Buna göre hak ehliyetine sahip olan varlıklar kişi olarak nitelendirilebilir. Hak ehliyetine sahip olmak ise, medeni haklardan yararlanma ehliyetine sahip olmaktır. Kişiler gerçek ve tüzel kişiler olmak üzere ikiye ayrılır. Gerçek kişiler, insanları temsil ederken, tüzel kişiler mal veya şahıs topluluklarını temsil eder. Kişiler kendi istekleriyle borçlanabilirler. Fakat, bir kimsenin bizzat kendi fiil ve işlemleriyle kendisini borç altına sokabileceği anlamına gelmez. Aynı şekilde borçlara sahip olabilme iktidarı, bir kimsenin borçlarını bizzat kendi fiilleriyle yerine getirme ehliyetine sahip olduğunu da ifade etmez. Kişi kavramının pasif yönü sadece, kişilerin borçlara, ödev ve yükümlülüklerle sahip olabilme iktidarının bulunduğunu ifade eder. Bununla birlikte, bir kimsenin fiil ve işlemleriyle kendisini borç altına sokacak bir ehliyetine sahip olmasa bile (örneğin akıl hastası veya küçük olması durumunda) hukuk karşısında "kişi" olarak kabul edildiği için borçlara sahip olma iktidarının mevcut olduğu belirtilmektedir. Örneğin böyle bir durumda kişi fiil

¹³¹ VUK md.10.

ehliyetinin bulunmamasından dolayı kendi fiilleriyle borçlar yaratamamasına karşın, kanuni temsilcisi vasıtasıyla borç altına girebilme ve bunları yine kanuni temsilcisi vasıtasıyla ifa edebilme imkanlarına sahiptir. Kanuni temsilci vasıtasıyla yaratılmış olan borçların yükümlüsü, borçlu durumda bulunan kişinin bizzat kendisidir ve bu borçlardan dolayı tüm malvarlığıyla sorumludur.

TMK'ya göre, 'kişilik'; "çocuğun sağ olarak tamamıyla doğduğu anda başlar¹³²". Bu bakımdan fizyolojik ve doğal bir olay olan doğum, aynı zamanda hukuki bir olay mahiyetini de gösterir. Zira hukuk bakımından çok önemli bir sonuç meydana getirir ve yeni bir hak sujesinin ortaya çıkmasını sağlar. TMK'nın 28'inci maddesinin birinci fıkrasından anlaşılacağı üzere, kişiliğin başlayabilmesi için gerçekleşmesi gereken koşullar şunlardır:

- Tam Doğum: Doğumun ne zaman tamamlanmış olduğu konusunda kanunda bir işaret bulunmamaktadır. Genel olarak, anasının vücudundan tamamen ayrılarak bağımsız bir varlık haline gelmiş olması anlaşılmaktadır.
- Sağ Doğum: Kişiliğin kazanılabilmesi için sadece çocuğun tamamen doğmuş olması yeterli değildir. TMK ayrıca çocuğun sağ olarak doğmuş olması şartını da aramaktadır. O halde kişiliğin başlangıç anı, çocuğun sağ olarak anasının vücudundan tamamen ayrılmış olduğu andır. Çocuk anasının vücudundan tam ve sağ olarak ayrıldıktan sonra hemen ölmüş olsa dahi, sağ olarak doğmuş olduğundan, hukuk düzeni onu bu kısa süre içinde kişilik kazanmış kabul eder ve çocuk bu kısa sürede haklara ve borçlara sahip olur. Doğumla başlayan kişilik ölümle son bulur. TMK'ya göre kişilik doğumla başlarken, medeni haklardan yararlanma ehliyetine sahip olma doğumdan daha önceki anda başlar. TMK'ya göre, "çocuk sağ doğmak şartıyla ana rahmine düştüğü andan itibaren medeni haklardan yararlanma ehliyetine sahip olur¹³³".

¹³² TMK md.28/1.

¹³³ TMK md.28/2.

Vergi hukuku açısından gerçek kişilerde vergi mükellefiyetinin başlangıcı, kişilik kavramının kazanılma anı değil, medeni haklardan yararlanma ehliyetine sahip olma anıdır. Ceninin sağ doğma şartı gerçekleşinceye kadar hak ehliyetinden doğan hukuki sonuçların hükümleri askıda kalır; ancak doğumdan sonra bu hukuki süreçler kesinleşmiş olur¹³⁴. Kanuni temsilci olabilmek için medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmak gerekmektedir. Bu ehliyete sahip olmak için kanunen bazı şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu şartlar, temyiz kudretine sahip olmak, reşit olmak ve mahcur (kısıtlı) olmamaktır.

- **Temyiz Kudretine Sahip Olmak:** Kişinin yapmış olduğu davranışların neden ve sonuçlarını anlama ve bu yönde hareket etme yeteneğidir. Temyiz gücünü ortadan kaldıran haller; yaş küçüklüğü, akıl hastalığı ve zayıflığı ile sarhoşluktur.
- **Reşit (Ergin) Olmak:** Bir kişinin reşit olabilmesi için 18 yaşını tamamlamış olması gerekmektedir. TMK'ya göre, “erginlik on sekiz yaşın doldurulmasıyla başlar¹³⁵” ve bu duruma ‘normal rüşt’ adı verilir. Erginlikle ilgili bazı istisnai durumlarda mevcuttur. Bunlardan ilki evlenme durumu için söz konusudur. TMK’da, “evlenme kişiyi ergin kılar¹³⁶” hükmü yer almıştır. Buna göre, evlenme yoluyla reşit olunabilmektedir. Evlenme yaşı erkek ve kadınlar için 17 olarak belirlenmiştir. Fakat bazı olağanüstü durumlarda evlenme yaşı kadın ve erkekler için 16 olabilmektedir. Bir gerçek kişinin temyiz kudretine sahip olmak şartıyla, 18 yaşını doldurmadan önce evlenip hakim kararıyla rüştünü kazanmasına ‘erken rüşt’ adı verilir. Evlenme ile rüşt kesindir, kişiler bu arada boşansalar dahi reşit olmaya devam ederler. Normal reşit olma yaşına gelmeden, temyiz kudretine sahip küçüklerin reşit kılınması hakim yoluyla da gerçekleşebilmektedir. Bu şekilde kazanılan rüşte ‘kazai rüşt’ adı verilir. Kazai rüştün gerçekleşebilmesi için şu şartların tamamının gerçekleşmesi gerekir:

¹³⁴ Sarılı, a.g.e., 2004, s.62.

¹³⁵ TMK md.11/1.

¹³⁶ TMK md.11/2.

- Kazai rüşt olacak küçüğün 15 yaşını doldurmuş olması gerekmektedir,
- Kazai rüşt için küçüğün bizzat talepte bulunması gerekmektedir,
- Küçüğün kazai rüştüne karar verilebilmesi için velilerin izninin bulunması gerekir. Çocuk vesayet altında ise, vesayet makamının izni bulunmalıdır,
- Kazai rüştün gerçekleşmesi için küçüğün menfaati söz konusu olmalıdır,
- Kazai rüşt, küçüğün ikametgahının bulunduğu yer asliye hukuk mahkemesi tarafından verilen karar sonucunda kazanılmış olmalıdır.

Kazai rüştüne karar verilen küçükler, kararın kesinleşmesiyle birlikte tam fiil ehliyetine sahip olmakta ve kendi fiilleriyle leh ve aleyhlerine hak ve borçları yüklenebilme yeteneğine sahip olmaktadır¹³⁷.

- **Kısıtlı (Mahcur) Olmamak:** ‘Kısıtlı olmak’, mahkeme kararıyla bir kişinin fiil ehliyetinin sınırlanmasıdır. Kısıtlamanın niteliğine göre fiil ehliyeti kısmen veya tamamen kısıtlanabilir. Yani mahkeme yoluyla bir kişinin medeni hakları kullanma ehliyeti kısmen veya tamamen kısıtlanmış olur. Bu kısıtlama ancak reşit olan kişiler için geçerlidir. Çünkü küçükler medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmadığından onlar için bir kısıtlama da söz konusu olamaz. Kısıtlanan kişiye işlemlerini yerine getirebilmesi için vasi atanır. ‘Vasi’, kısıtlıyı temsil edecek, mallarını yönetecek ve gerektiğinde onu gözetecek olan kanuni temsilcidir¹³⁸. Kısıtlanma sebepleri şunlardır:
 - Akıl hastalığı (ayırt etme gücünü etkileyecek nitelikte hastalık) veya akıl zayıflığı (fiil ehliyetini etkileyecek nitelikte akli melekelerin gelişmemiş veya zayıflamış olması),
 - Alkol ve uyuşturucu bağımlılığı,
 - Savurganlık,
 - Kötü yönetim,
 - Kötü hayat sürme,

¹³⁷ Sarılı, a.g.e., 2004, s.65.

¹³⁸ TMK md.413.

- Bir yıl veya daha uzun süreli hapis cezasına mahkum olma,
- Talepte bulunmadır.

Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olabilmek için, kişilerin reşit olması, temyiz kudretine sahip olmaları ve kısıtlı olmamaları gerekmektedir. Ancak bu şekilde kişiler medeni hakları tam anlamıyla kullanabilirler. Bazı durumlarda kişiler bu hakları tam olarak kullanamamaktadırlar.

Küçük ve kısıtlıların vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olmaları halinde işlemleri gerçekleştiremeyecekleri için kendilerine kanuni temsilciler atanır. Küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcileri, veli vasi ve kayyımdır. TMK'ya göre, küçüklerin velisi anne ve babalarıdır. Küçüklerin sorumluluklarının yerine getirilmesinde her biri ayrı ayrı sorumludur. TMK'ya göre 'vasi', kısıtlıyı temsil edecek, mallarını yönetecek ve gerektiğinde onu gözetecek olan kanuni temsilcidir. Küçük veya kısıtlının velayet altına alınabilmesi için velayet görevini yürütecek anne ve babalarının olmaması gerekir¹³⁹. 'Kayyım' ise; bir kişinin belirli işlerini görmek, malvarlığını yönetmek veya menfaatlerini korumak amacıyla sulh ve asliye mahkemeleri tarafından atanan kişidir¹⁴⁰. Gerçek veya tüzel kişiler için kayyım tayin edilebilir. Genelde veli ile küçük, vasi ile kısıtlı arasında menfaat çatışması bulunduğu veya tüzel kişilerin yöneticileri hakkında sorunlar yaşandığında kayyım tayin edilebilir.

Küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu konusuna geçmeden önce bazı kavramların açıklaması yapılarak konuya giriş yapılmıştır. Şimdi küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcilerinin sorumluluğunu, vergi borcu bakımından sorumluluk ve vergi cezası bakımından sorumluluk olmak üzere iki aşamada ele almak gerekmektedir. Küçük ve kısıtlıların vergi borcunun aslından kaynaklanan sorumluluğu VUK'un 10'uncu maddesinin birinci fıkrasında, "küçük veya kısıtlıların mükellef veya vergi sorumlusu olmaları durumunda bunlara düşen ödevler, kanuni temsilcileri (veli ya da vasi) tarafından yerine getirilir" şeklinde açıklanmıştır. Kanuni temsilcilerin vergi kanunlarının gerektirdiği yükümlülükleri

¹³⁹ Sarılı, a.g.e., 2004, s.68.

¹⁴⁰ Sarılı, a.g.e., 2004, s.69.

eksiksiz olarak yerine getirmeleri halinde, vergi küçüğün ya da kısıtlının malvarlığından alınır.

VUK'un 10'uncu maddesinin ikinci fıkrasının, 3505 Sayılı Kanun'un 2'nci maddesiyle değiştirilmeden önce, "...bu ödevleri kasıt ve ihmalleriyle yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının malvarlığından kısmen veya tamamen alınamayan vergi alacakları, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin, dolayısıyla kanuni temsilcilerin malvarlığından aranır" hükmü yer almıştır. Bu hükme göre, sorumluluğun oluşabilmesi için kasıt ve ihmalin olması gerekmektedir. Fakat kasıt ve ihmal halinin ispatı güç olduğundan, vergilerin tahsilinin zorlaşmasına neden olmuştur. Bu sebeple, 3505 Sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucu kasıt ve ihmal kavramı kaldırılmıştır. Buna göre, "kanuni temsilcinin sorumlu olabilmesi için; onun vergisel ödevlerini yerine getirmemesi ile, verginin küçük ya da kısıtlının malvarlığından alınamaması arasında illiyet bağının bulunması yeterli görülmüştür¹⁴¹". Bu maddenin devamında ise, "kanuni temsilcilerin, söz konusu madde gereğince ödedikleri vergilerin asılları için küçük veya kısıtlılara rücu edebilecekleri belirtilmiştir.

Küçük ve kısıtlıların vergi cezasından kaynaklanan sorumluluğu ise, VUK'un 332'nci maddesinde, "velayet ve vesayet altında bulunanların veya işlerinin idaresi bir kayyımaya teslim edilenlerin vergileme ile ilgili ödevlerinin yerine getirilmemesinden doğacak vergi cezasının muhatabının, veli, vasi veya kayyım olduğu" hüküm altına alınmıştır. Ceza bakımından kanuni temsilci için dar anlamda bir sorumluluk değil, kanuni temsilcinin doğrudan doğruya vergi cezasının borçlusu olması söz konusudur. Çünkü burada kanuni temsilci küçük ya da kısıtlıya kesilen cezadan sorumlu tutulmayıp, aksine kendi işlediği suçun cezası için doğrudan doğruya gelir idaresine karşı cezanın muhatabı durumundadır. Vergi ödevlerini yerine getirme görevi ona düştüğünden, vergi ödevlerine aykırı davranışın gerektirdiği ceza yaptırımları da doğrudan doğruya kanuni temsilciye uygulanmaktadır¹⁴². Vergi aslından farklı olarak, kanuni temsilcilerin vergi cezası yönünden asıl mükellefe rücu hakkı bulunmamaktadır.

¹⁴¹ Kaneti, a.g.e., 1989, s.88.

¹⁴² Karakoç, a.g.e., s.201.

1.6.1.2. Tüzel Kişilerde Tüzel Kişiliği Temsil Eden Organların Vergi Sorumluluğu

‘Tüzel kişiler’, belli bir amacı gerçekleştirmek ve başlı başına bir varlığa sahip olmak üzere bir amaç etrafında toplanan şahıs toplulukları (şirketler ve dernekler) ile bağımsız bir varlığa sahip olmak üzere belli bir amaca tahsis edilen mal topluluklarını (vakıflar) ifade eder¹⁴³. Tüzel kişilerde gerçek kişiler gibi vergi mükellefi ve vergi sorumlusu olabilmektedir. Tüzel kişilerin vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olmaları halinde, tüzel kişilerin vergisel ödevlerini kanuni temsilcileri yerine getirir.

TMK’ya göre, kişi topluluğunun tüzel kişiliğe sahip olması, onu meydana getiren kişilerden ayrı olarak hak ve borçlar üstlenebilmesidir¹⁴⁴. Tüzel kişiler organları vasıtasıyla faaliyette bulunurlar¹⁴⁵. Organların, hukuki işlemleri ve diğer bütün fiilleriyle tüzel kişiyi borç altına sokabilme yetkileri bulunmaktadır¹⁴⁶. Ayrıca organların, kusurlarından dolayı kişisel olarak sorumluluğu bulunmaktadır¹⁴⁷. Tüzel kişilerde tüzel kişiliği temsil eden organların vergi sorumluluğu konusuna geçmeden önce, tüzel kişiliğe sahip kuruluşların hangileri olduğu ve bu tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin kimler olduğu kısaca açıklanacaktır.

• Tüzel Kişiliği Olan Kuruluşlar

Tüzel kişiliği bulunan kuruluşlar şunlardır:

- Kollektif Şirketler,
- Komandit Şirketler,
 - Adi Komandit Şirketler
 - Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler
- Anonim Şirketler,
- Limited Şirketler,
- Dernekler,

¹⁴³ Sarılı, a.g.e., 2004, s.75.

¹⁴⁴ TMK md.47.

¹⁴⁵ TMK md.50.

¹⁴⁶ TMK md.50/1.

¹⁴⁷ TMK md.50/2.

- Vakıflar
- Kooperatifler
- Sendikalar.

Tüzel kişiliği temsil eden organların vergi sorumluluğu konusuna geçmeden önce, tüzel kişiliği olan kuruluşlar açıklanarak konuya kısa bir giriş yapılmıştır. Şimdi ise, tüzel kişileri temsil eden organların vergisel sorumlulukları, vergi borcu açısından sorumluluk ve vergi cezaları açısından sorumluluk olmak üzere iki şekilde ele alınacaktır.

Tüzel kişileri temsil eden organların vergi borcunun aslından kaynaklanan sorumluluğu öncelikli olarak ele alınacaktır. VUK'un 10'uncu maddesinin birinci fıkrasına göre, "tüzel kişilerin vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunların vergilendirmeye ilgili görevleri kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir". Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, "temsil organını oluşturan kişilerin tüzel kişiye ait vergi ödevlerini yerine getirmemeleri ve bu yüzden yükümlü tüzel kişinin malvarlığından vergi ve buna bağlı alacakların kısmen ya da tamamen alınamaması halinde alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, ödevlerini yerine getirmemiş olan temsilcilerin kişisel malvarlığından alınır" hükmüne yer verilmiştir. Bu hükmeye göre, kanuni temsilcinin sorumlu tutulabilmesi için vergi ödevlerinin temsilci tarafından yerine getirilmemiş olması nedeniyle vergi ve buna bağlı alacakların tüzel kişinin malvarlığından kısmen veya tamamen alınamaması gerekmektedir¹⁴⁸. VUK'un 10'uncu maddesinin üçüncü fıkrasında, "temsilcilerin bu şekilde yükümlü tüzel kişi adına ödedikleri vergiler için tüzel kişiye rücu edebileceği" belirtilmiştir. Burada tüzel kişinin temsilcilerinin, tüzel kişinin vergi borcu için sorumlu tutulmaları söz konusudur¹⁴⁹.

VUK'un 10'uncu maddesinin ikinci fıkrasında, tüzel kişinin temsilcilerinin sorumlu tutulması için, kusurlu olmalarını aramakta iken, 3505 Sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucu kusur şartı kaldırılmıştır. Bu yeni düzenlemeye göre, tüzel kişinin temsilcilerinin sorumlu olabilmesi için vergisel yükümlülüklerinin yerine getirilmemesi ile tüzel kişinin malvarlığından verginin alınmaması arasında bir illiyet

¹⁴⁸ Kaneti, a.g.e., 1989, s.89.

¹⁴⁹ Kaneti, a.g.e., 1989, s.89.

bağının oluşturulması gerektiği belirtilmiştir. Bu sorumluluğun kusur karinesine dayandığı, kusur karinesinin aksinin ispatlanması suretiyle sorumluluktan kurtulmanın da mümkün olduğu belirtilmiştir¹⁵⁰.

Danıştay'a göre, temsilcinin sorumlu tutulabilmesi için, vergi borcunun kendi yönetim dönemiyle ilgili olması gerekmektedir¹⁵¹. Sorumluluk yalnızca tüzel kişinin temsilcileri için söz konusudur, tüzel kişinin ortağı ya da üyesi olmak sorumlu sayılmak için yeterli değildir¹⁵². Ayrıca tüzel kişi hakkında tüm cebren tahsil ve takip işlemlerinin uygulanması sonucunda verginin tahsiline imkan bulunmadığının tespit edilmiş olması da temsilcinin sorumlu tutulmasının kanuni şartıdır¹⁵³.

Tüzel kişileri temsil eden organların vergi cezaları açısından sorumluluğuna bakıldığında, VUK'un 333'üncü maddesinde tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanunlarına aykırı davranışlardan kaynaklanan cezaların tüzel kişiler adına kesileceği belirtilmiştir. Buradaki durum, küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcilerinin vergi cezaları konusundaki sorumluluğundan farklıdır. Bu farklılığın sebebi, burada vergi cezası tüzel kişiye kesilmekte olup, vergi cezasının ödevlisi de tüzel kişi olmaktadır. Fakat küçük ve kısıtlıların durumunda kanuni temsilcileri cezadan sorumlu olup, küçük veya kısıtlıya rücu etmesi mümkün değildir. Tüzel kişilerde ise, cezanın muhatabı tüzel kişiler olup, kanuni temsilci eğer tüzel kişi adına kesilen vergi cezalarını ödemişse tüzel kişiliğe rücu hakkı bulunmaktadır.

VUK'un 10'uncu maddesinin dördüncü fıkrasında, tüzel kişinin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olması temsilcilerin daha önceki dönemlere ilişkin sorumluluklarını ortadan kaldırmamaktadır. Her temsilci kendi yönetim zamanı ile ilgili olarak, vergi ödevlerine aykırılığın sonuçlarından sorumlu olacağı belirtilmiştir.

¹⁵⁰ Karakoç, a.g.e., s.202

¹⁵¹ Dn. 4.D., 08.02.1979 Tarih ve E:1978/1248 K:1979/340, *Danıştay Dergisi*, Sayı:36-37, s.323-324; Dn. 7.D., 10.03.1985 Tarih ve E:1984/1488 K:1985/848 *Danıştay Dergisi*, Sayı:60-61, s.294-298.

¹⁵² Dn. 4.D., 22.12.1983 Tarih ve E:1983/5 K:1983/9766 Sayılı Kararı; Dn. 4.D., 14.12.1982 Tarih ve E:1982/396 K:1982/4561 Sayılı Kararı.

¹⁵³ Dn. 9.D., 15.04.1987 Tarih ve E:1986/4182 K:1987/1233, *Danıştay Dergisi*, Sayı:68-69, s.625-628; Dn. 4.D., 23.09.1987 Tarih ve E:1987/1332 K:1987/2597, *Danıştay Dergisi*, Sayı:70-71, s.197-200.

1.6.1.3. Tüzel Kişiliği Olmayan Toplulukları Yönetenlerin Vergi Sorumluluğu

Tüzel kişiliği olmayan toplulukları yönetenlerin vergi sorumluluğuna geçmeden önce tüzel kişiliği olmayan toplulukların hangileri olduğuna kısaca değinilecektir. Tüzel kişiliği bulunmayan topluluklar şunlardır:

- Adi Şirketler,
- Menkul Kıymet Yatırım Fonları,
- İş Ortaklıkları.

Tüzel kişiliği olmayan toplulukları yönetenlerin vergi borcunun aslından kaynaklanan sorumluluğu ilk olarak ele alınacaktır. VUK'un 10'uncu maddesinin birinci fıkrasında, tüzel kişiliği olmayan toplulukları yönetenlerin de tüzel kişilerin temsil organlarını oluşturanlar gibi vergi ve buna bağlı alacaklardan sorumlu olduğu belirtilmiştir. Yani, tüzel kişiliği olmayan kuruluşları yönetenlerin de vergi ile ilgili yükümlülükleri yerine getirme görevi bulunur. Ayrıca vergi kanunlarına aykırı davranış sebebiyle kuruluştan tahsil edilemeyen vergi ve buna bağlı alacaklardan da bu kişiler sorumlu olmaktadır¹⁵⁴. Tüzel kişiliği olmayan kuruluşları yönetenlerin, yönettikleri toplulukların vergilendirmeyle ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemeleri sebebiyle, tüzel kişiliği olmayan toplulukların malvarlığından da tahsil edilemeyen vergi alacakları yöneticiler tarafından ödenmişse, yöneticiler vergi ve buna bağlı alacaklardan sadece vergi asılları için tüzel kişiliği olmayan topluluklara rücu edebilirler¹⁵⁵.

Tüzel kişiliği olmayan toplulukları yönetenlerin vergi cezasından kaynaklanan sorumluluğuna bakıldığında ise, bu konuyla ilgili vergi kanunlarında herhangi bir düzenleme yapılmadığı görülmektedir. Fakat, tüzel kişiliği olmayan toplulukları yöneten kişilerin vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı kaynaklanan vergi cezalarından da, bu kişilerin sorumlu tutulması gerektiğine dair düşünceler yaygındır.

¹⁵⁴ Kaneti, a.g.e., 1989, s.91.

¹⁵⁵ VUK md.10/3.

1.6.1.4. Türkiye’de Bulunmayan Mükelleflerin Türkiye’deki Temsilcilerinin Sorumluluğu

Türkiye’de bulunmayan gerçek kişilerin vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olmaları halinde, o kişilerin vergilendirmeyle ilgili işlemlerinin tümü daimi temsilcileri tarafından yerine getirilir. GVK’nın 8’inci maddesinin ikinci fıkrasına göre ‘daimi temsilci’, ‘‘bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimsedir’’ şeklinde tanımlanmıştır. Aynı maddenin üçüncü fıkrasında ise, kimlerin daimi temsilci olacağı hususuna değinilmiştir. Bu fıkra göre, ‘‘aşağıda yazan kimseler başkaca şart aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılırlar¹⁵⁶’:

- Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile TTK hükümlerine göre acente durumunda bulunanlar,
- Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere, giderleri devamlı olarak tamamen veya kısmen temsil edilen tarafından ödenenler,
- Mağaza ve depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar.

Bir kimsenin birkaç kişiyi aynı anda temsil etmesi daimi temsilcilik vasfını değiştirmemektedir. Türkiye’de bulunmayan yükümlülerin Türkiye’deki temsilcilerinin vergi sorumluluğu konusuna geçmeden önce, Türkiye’de bulunmayan yükümlülerin kimler tarafından temsil edildikleri kısaca açıklanmıştır. Bu temsilcilerin kimler olduğu açıklandıktan sonra, bu temsilcilerin vergi borcunun aslından kaynaklanan sorumlulukları ile vergi cezasından kaynaklanan sorumlulukları konusu incelenecektir.

Türkiye’de bulunmayan yükümlülerin Türkiye’deki temsilcilerinin vergi borcundan kaynaklanan sorumluluğu ilk olarak ele alınacaktır. VUK’un 10’uncu maddesinin ikinci fıkrasında, Türkiye’de bulunmayan yükümlülerin temsilcilerinin sorumluluğu hakkında özel bir hükme yer verilmiştir. Bu hükme göre, ‘‘Türkiye’de bulunmayan yükümlülerin temsilcileri vergi kanunlarına aykırı davranışlarıyla

¹⁵⁶ GVK md.8/3.

verginin tamamen ya da kısmen mükellefin malvarlığından alınamamasına neden olmuşlarsa, vergi borcundan sorumlu olurlar¹⁵⁷”. Aynı maddenin üçüncü fıkrasında ise, “Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin malvarlıklarından alınamamış olup Türkiye’deki daimi temsilciler tarafından ödenmiş bulunan vergi ve buna bağlı alacaklardan sadece vergi asılları için asıl mükellefe rücu edilebilir” hükmü yer almıştır.

Türkiye’de bulunmayan yükümlülerin Türkiye’deki temsilcilerinin vergi cezasından kaynaklanan sorumluluğuna bakıldığında ise, bu konuyla ilgili vergi kanunlarında bir hükme rastlanmamaktadır. Türkiye’de bulunmayan mükellefin tüzel kişi olması halinde, vergi cezasından asıl olarak tüzel kişi sorumludur. Fakat, temsilcinin kasıt ve ihmali yüzünden vergi cezasının tüzel kişinin malvarlığından alınamaması halinde, kanuni temsilcinin varlığına gidilir ve kanuni temsilci cezadan dolayı sorumlu olur. Temsilcinin vergi cezası için rücu hakkı da bulunmaktadır. Türkiye’de bulunmayan mükellefin gerçek kişi olması halinde ise, vergi cezası yönünden kanuni temsilcinin durumunun ne olduğu konusunda kanunlarda bir hüküm söz konusu değildir. Kanunlarda bir hüküm bulunmadığı için, temsilcinin cezadan kaynaklanan sorumluluğunun bulunup bulunmaması konusunda net bir şey söylenememektedir. Ancak, VUK’un 332’nci maddesiyle bir kıyas yoluna gidildiğinde, vergi kanunlarına aykırı hareketlerden doğacak cezanın muhatabının kanuni temsilci olacağı söylenilebilir.

1.6.1.5. Kanuni Temsilcilerin Değişmesi Halinde Vergi Sorumluluğu

Tüzel kişiliği olan mükellefler ile küçük ve kısıtlıların, Türkiye’de bulunmayan tam veya dar mükellefiyete tabi mükellef ve vergi sorumlularının kanuni temsilcilerinin, zaman içerisinde değişmesi mümkündür. Bu değişiklik, vergilendirme dönemi içerisinde olabileceği gibi yeni vergilendirme döneminin başında da olabilir. Kanuni temsilci değişikliğinin vergilendirme dönemi içerisinde meydana gelmesi durumunda, yeni temsilcinin sorumluluğu içinde bulunulan dönemin başından itibaren başlar. Temsilcinin ayrıldığı tarihte, hesap döneminin kapatılması ve sorumluluğunun

¹⁵⁷ VUK md.10/2.

vergi dairesi tarafından iki temsilci itibarıyla bölünmesi söz konusu değildir¹⁵⁸. Değişiklikten önceki döneme ait sorumluluk ise, o dönemde yetkili bulunan kanuni temsilciye ait olacak ve yeni temsilcinin eski dönemden dolayı sorumlu tutulması mümkün olmayacaktır¹⁵⁹.

1.6.2. Kaynakta Vergilendirme Yapmak Zorunda Olanların Vergi Sorumluluğu

Kaynakta vergilendirme yapmak zorunda olanların sorumluluk halleri, VUK'un 11'inci maddesinin dışında, Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 94'üncü maddesi, KVK'nın 30'uncu maddesi, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 9'uncu maddesi, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun (VİVK) 17'nci maddesi ile 7, 9, 16 ve 19'uncu maddeleri, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun (ÖTVK) 4/2'nci maddesi, Belediye Gelirleri Kanunu'nun 13 ve 35'inci maddeleri ve Damga Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesinde düzenlenmiştir.

Kaynakta vergilendirme yapmak zorunda olanların sorumlulukları VUK'un 11'inci maddesinde düzenlenmiş olup, yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmek zorunda olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili yükümlülükleri yerine getirmekten sorumlu tutulmuşlardır. Bu sorumlulukları sonucu mükellefin malvarlığında azalmaya neden olacak bir yükümlülüğü kendi mal varlığından ödeyen sorumlunun esas vergi mükellefine rücu etme hakkı saklı tutulmuştur.

Vergi kanunlarında, vergiyi kaynakta kesen sorumlular için bazı ödevlerin yapılması zorunlu tutulmuştur. Bu ödevler şunlardır:

- Kanunlarda belirtilen oranda vergiyi hesaplayıp kesmek,
- Kanunlara uygun olarak yapılan tevkifatları vergi dairesine yatırmak,
- Yapılan bu işlemlerle ilgili şekli ödevleri (defter tutuma, beyanname verme vb.) yerine getirmektir.

Vergi tevkifatı (kaynakta kesme ya da stopaj), Türk vergi hukukunda çok yaygın olarak kullanılan tahsilat yöntemlerinden biridir. Nitekim birçok vergi

¹⁵⁸ Vehbi Karabıyık; "Kanuni Temsilcilerin Değişmesi Halinde Sorumluluk", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:132, Aralık 2003, s.153.

¹⁵⁹ Saban, a.g.e., s.151.

kanununda, verginin kaynakta kesilmesi yöntemi geniş uygulama alanı bulmuştur. Bu yönteme başvurulmasının amacı, vergi güvenliğini sağlamaktır¹⁶⁰.

GVK kaynakta vergilendirme suretiyle vergi alacağının tahsilinin en çok yapıldığı kanunların başında gelmektedir. GVK'nın 94'üncü maddesinde kamu idare ve müesseseleri, dernekler ve vakıflar, kurumlar vergisi mükellefleri, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticari, zirai ve serbest meslek kazancı erbapları, 15 bent halinde sayılan nakden veya hesaben yaptıkları ödemelerden (avans olarak ödenenler dahil) gelir vergisi tevkifatı yapmak, bu tevkifatları zamanında vergi dairesine yatırmak ve bununla ilgili diğer şekli ödevleri yerine getirmekle sorumlu tutulmuşlardır.

Kurumlar Vergisi'nin 30'uncu maddesinde ise, dar yükümlü kurumlara ücret, serbest meslek kazancı, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı gibi kazanç ve iratları sağlayanlar, bu kişilerden belirtilen oranlarda vergi kesip yatırmakla sorumlu tutulmuşlardır.

Vergi kesenlerin sorumluluğunun geniş uygulama alanı bulduğu kanunlardan biri de KDVK'dır. KDVK'nın 9'uncu maddesine göre, mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği düzenlemesine yer vermiştir. Kaynakta vergilendirme yapanların KDV'deki sorumluluğu, tez konusunun temel konusunu oluşturduğu için üçüncü bölümde 'Katma Değer Vergisi'nde Vergi Sorumluluğu'' başlığı altında ayrıntılı bir şekilde incelenecektir.

VİVK'nın 17'nci maddesine göre ise, düzenleme hükmüne göre tevkifat yapmak zorunda olan kamu idare ve müesseseleri, bankalar, sigorta şirketleri, diğer kurum ve kuruluşlar ile mahkemeler ve icra daireleri istihkak sahiplerine bu verginin konusunu teşkil eden ödemeleri yaparken, veraset ve intikal vergisinin ödendiğine dair vergi dairesinden verilmiş bir tasdikname talep ederler. 'İstihkak sahiplerinin bu tasdiknameyi ibraz etmemeleri durumunda da, söz konusu kuruluşlar veraset yoluyla intikaller üzerinden % 5, ivazsız intikaller üzerinden ise %15 oranında tevkifat

¹⁶⁰ Karakoç, a.g.e., s.204.

yaparak kanunda belirlenen süreler içinde vergi dairesine yatırma sorumluluğu altına sokulmuşlardır¹⁶¹. Ayrıca VİVK'nın 7, 9, 16 ve 19'uncu maddelerinde gerçek ve tüzel kişiler tarafından düzenlenen futbol müsabakaları ve at yarışları üzerine müşterek bahisler ile yarışma ve çekilişlerden kazanılan ikramiyelerin vergilendirilmesinde de kaynakta vergileme esası benimsenmiştir. Buna göre, söz konusu kişilere dağıtmış oldukları ikramiyeler üzerinden %10 oranında tevkifat yapma ve bunları kanunda belirlenen süre içinde vergi dairesine yatırma zorunluluğu getirilmiştir.

ÖTVK'nın 4/2'nci maddesi ile, KDVK'nın 9'uncu maddesine paralel bir sorumluluk getirilerek bu konuda düzenleme yapma yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir.

Belediye Gelirleri Kanunu'nun 13 ve 35'inci maddelerinde de vergi kesenlerin sorumluluğuna ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Kanunun 13'üncü maddesinin ikinci fıkrasında, ilan ve reklam işlerini mutad meslek olarak ifa edenler, başkaları adına yaptıkları ilan ve reklamlara ait vergileri mükellefler adına ilgili belediyeye yatırmaktan sorumlu tutulmuşlardır. Kanunun 35'inci maddesinin birinci fıkrasında ise, elektrik enerjisini tedarik eden ve havagazını dağıtan kuruluşlar, satış bedeli ile birlikte bu verginin tahsilinden ve ilgili belediyeye yatırılmasından sorumlu tutulmuş olup; elektrik ve havagazını dağıtan kuruluşların, satış bedeli ile birlikte Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi'ni tahsil etmek ve ilgili belediyeye yatırmak zorunda oldukları hüküm altına alınmıştır.

Damga Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesinde ise, genel ve özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, iktisadi kamu teşekkülleri ve bankalar damga vergisine tabi ödemeleri yaparken, vergiyi tevkifat yoluyla tahsil etmekle sorumlu tutulmuşlardır.

1.6.3. Mirasçıların Vergi Sorumluluğu

Mirasçıların vergi sorumluluğu VUK'un 12'nci maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, "ölüm halinde yükümlünün ödevleri mirası reddetmemiş kanuni

¹⁶¹ VİVK md.17.

ve mansup mirasçılara geçer ve mirasçılardan her biri ölenin vergi borçlarından miras payları oranında sorumlu olurlar”. VUK’un 16’ncı maddesinde, “mirasçılar dört ay içinde miras bırakanın vergi borçları için beyanname vermek ve vergilerini ödemek zorundadır” hükmü yer almıştır. VUK’un 372’nci maddesinde ise, “ölüm yoluyla vergi cezaları düştüğünden mirasçılardan ölenin vergi cezalarından ötürü bir sorumluluğu bulunmamaktadır” şeklinde bir düzenlenmeye gidilmiştir.

Vergi borcu vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasıyla başlar. Bu nedenle şahsın ölmüş olması vergi borcunu ortadan kaldırmaz. Burada verginin asıl mükellefi ölen kişidir. Ancak VUK’un 12’nci maddesinde belirtildiği üzere mirasın vergi borcu mirası kabul eden mirasçılara aldıkları miras hisseleriyle orantılı olarak geçmektedir. Yani, mirastan pay almış olan mirasçılar, mirasın vergi borcu ve diğer ödevlerinden dolayı mükellef değil, sorumlu olurlar.

1.6.4. Karnesiz Hizmet Erbabı Çalıştıranların Vergi Sorumluluğu

GVK’ya göre ücretlilerin vergilendirilmesinde gerçek usul uygulanır. Ancak, bazı hizmet erbabının ücretlerini gerçek usulde vergilendirmek, ücretin tespitinde güçlük nedeniyle zor hatta imkansızdır¹⁶². Bu sebeple bahsi geçen kişilerin ücretleri diğer usulde vergilendirilir ve bu kişilere ödenen ücretlerin vergisi, vergi karinesi ile ödenir.

VUK’un 251’inci maddesinde karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların vergi sorumluluğu, “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” şeklinde açıklanmıştır. Bu mecburiyete uyulmaması durumunda;

- Zamanında karne almamış veya vergisini tarh ettirmemiş olan hizmet erbabının vergisi işveren kimse adına tarh edilir ve vergi cezası da aynı kimse adına kesilerek ondan tahsil olunur. Bu fıkra hükmüne göre tarh edilen vergi ve kesilen ceza, işverene birer ihbarname ile tebliğ edilir. Kullanılacak

¹⁶² Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan ve Ahmet Burçin Yereli; *Türk Vergi Sistemi, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 7. Baskı*, İzmir, 2002, s.104.

ihbarnamelerin şeklini ve muhteviyatını Maliye Bakanlığı tayin eder. Karnesiz tespit edilen şahsa karnesi verilir ve vergisinin ödendiği karneye yazılır.

- Karnesini zamanında almış ve vergisini tarh ettirmiş olan hizmet erbabının zamanında ödenmemiş olan vergisi ve gecikme zammı, yanında çalıştığı tespit edilen işverenden tahsil olunur.

İşverenler yukarıda belirtilen hükümlere göre ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler.

1.6.5. Tasfiye Memurları ve İflas İdaresinin Vergi Sorumluluğu

Tüzel kişilerin tasfiyelerinin, TTK hükümlerine göre yapılması durumunda temsil yetkisi tasfiye memurlarına, İİK hükümlerine göre yapılması durumunda ise, temsil yetkisi iflas idaresine geçmektedir¹⁶³. VUK'un 162'nci maddesinde, "tasfiye ve iflas hallerinde mükellefiyet vergi ile ilgili muamelelerin tamamen sona ermesine kadar devam eder. Bu hallerde tasfiye memurları ve iflas idaresinin;

- Tasfiye ve iflas kararlarını,
- Tasfiye ve iflasın kapandığını vergi dairesine ayrı ayrı bildirmeye mecbur oldukları" belirtilmiştir.

Buna göre, tasfiye ve iflas hallerinde tüzel kişinin vergi mükellefiyeti devam etmekte olup, tasfiye memurları ile iflas idaresinin de bu durumu vergi dairesine bildirmesi gerekmektedir. Bu nedenle tüzel kişinin iflası ve tasfiyesi durumunda, vergi yükümlülükleri tasfiye memurları ve iflas idaresi tarafından yerine getirilir. Buradan anlaşılmaktadır ki, tasfiye memurları ve iflas idaresi, tüzel kişilerin iflası ve tasfiyesi durumunda vergi sorumluları olarak görevlerini yerine getirirler.

¹⁶³Sarılı, a.g.e., 2004, s.129.

1.7. DİĞER ÜLKELERİN VERGİ HUKUKLARINDA SORUMLULUK KAVRAMI

Sorumluluk kavramı, Türk vergi hukukunda yaygın olarak görülmekle birlikte, diğer ülkelerin vergi hukuklarında da karşılaşılan bir müessesedir. Aşağıda, Almanya, İngiltere, Belçika gibi ülkelerin hukuk sistemi içinde uygulanan vergi sorumluluğu müesseseleri kısaca aşağıda açıklanacaktır.

1.7.1. Alman Vergi Hukuku'nda Vergi Sorumluluğu

Alman vergi hukukunda, gelir vergisinin tahsilinde peşin ödeme yöntemi kullanılır. Peşin ödeme yönteminin kullanılmadığı, ücretler, menkul sermaye iratları ve sair kazanç ve iratlarda ise kaynakta vergilendirme yoluyla vergiler tahsil edilmektedir¹⁶⁴. Ücret gelirleri, işverenler tarafından kaynakta kesilerek vergi dairesine yatırılır. Ayrıca bu tevkifat yapılırken kişilerin evli, çocuklu olmaları gibi sosyal durumları da göz önüne alınır. Menkul sermaye iratlarında ise, sermaye iratlarından; sermaye şirketleri, merkez bankası ve tüzel kişiliğe sahip kurumlardan elde edilen kar payları, tahvil faizleri, mevduat faizleri ve kıymetli evraklardan elde edilen faizler üzerinden de sorumlu kişiler vasıtasıyla kaynakta vergilendirme yapılmaktadır. Ayrıca, dar mükelleflere gayri maddi hakların satış ve devri karşılığında yapılan ödemeler, serbest meslek ödemeleri, artistik ve sportif faaliyetler için yapılan ödemeler üzerinden, bu ödemeleri yapanlar tarafından vergi tevkifatı uygulanır¹⁶⁵. Tüzel kişilerin vergi mükellefi olması halinde sorumluluk kanuni temsilcilerine aittir.

1.7.2. İngiliz Vergi Hukuku'nda Vergi Sorumluluğu

İngiltere hukukunda vergi sorumluluğu kaynakta vergilendirme yapanların sorumluluğu şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu ülkede aylıklar, hizmet karşılığı yapılan nakdi veya ayni ödemeler, İngiltere'den alınan emekli maaşları, gayrimenkul sermaye iratları, hisse senedi gelirleri, banka faizleri, telif hakları, ve patent hakları

¹⁶⁴ Sarılı, a.g.e., 2004, s.22.

¹⁶⁵ A. Bumin Doğrusöz; *Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme "Stopaj"* İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Yayın No:3, İstanbul, 1992, s.21.

kaynakta vergilendirme yöntemine göre vergilendirilmektedir¹⁶⁶. Bu yöntem en çok ücretlerde kullanılmaktadır. Ücretlerin vergilendirilmesinde ailevi durum göz önüne alınarak vergilendirme yapılır. Bunun yanı sıra kurum kazançları, arazi, bina ve madenlerin kiraya verilmesi halinde elde edilen kazançlarda yine kaynakta vergilendirme usulüyle vergilendirilir. Küçük ve kısıtlılar ile tüzel kişiliğe sahip kuruluşların vergisel ödevleri kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilerek vergiler yine kanuni temsilciler tarafından vergi dairesine yatırılmaktadır.

1.7.3. Belçikan Vergi Hukuku'nda Vergi Sorumluluğu

Belçika vergi hukukuna göre kaynakta vergilendirmeye tabi gelirler, ücretler, gayrimenkul sermaye iratları ve menkul sermaye iratlarıdır. Bu kazançlar üzerinden sorumlular vergiyi keserek vergi dairesine yatırmakla yükümlü tutulmuşlardır. Menkul sermaye iratlarından, kar payı, mevduat faizi hazine bonusu ile devlet tahvili faizleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmak zorundadır¹⁶⁷. Ayrıca kurum kazançlarında da sorumlular kaynakta vergilendirme yoluyla kazanç üzerinden vergiyi keserek vergi dairesine yatırmakla yükümlüdür.

¹⁶⁶ J.A. Kay ve M.A. King, *The British Tax System*, Oxford University Press, United Kindom, 1986, s.20.

¹⁶⁷ Sarılı, a.g.e., 2004, s.25.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE VERGİ SORUMLULUĞU VE SORUMLULUK UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Birinci ve ikinci bölümde, sorumluluk kavramı, Türk vergi hukukundaki sorumluluk konuları ile ilgili detaylı bilgiler verilmeye çalışılmıştır. Bu bölümde ise, tez konusunun esas konusunu oluşturan Türkiye'de KDV'de vergi sorumluluğu ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

1. TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE VERGİ SORUMLULUĞU

1.1. KATMA DEĞER KAVRAMI

'Katma değer', "bir işletmede belirli bir zaman diliminde üretilen mal ve hizmetlerin hasılat tutarı ile o hasılatın elde edilmesi için dışarıdan satın alınıp sarf edilen mal ve hizmetlerin mal oluş tutarı arasındaki olumlu farktır¹⁶⁸". Makroekonomik açıdan bakıldığında ise 'katma değer', "üretim faaliyetine katılan faktörlerin yarattığı ek değer¹⁶⁹" olarak tanımlanmaktadır. 'İşletme açısından katma değer ise, her üretim faktörünün malların alış fiyatıyla satış fiyatı arasında yarattığı farktır. Örneğin bir kumaş fabrikasının aldığı iplik bedelinin 100 ve bunların kumaş

¹⁶⁸ Mehmet Yazıcı; "Katma Değer Vergisine İlişkin Muhasebe Düzeni", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:44, 1985, s.49.

¹⁶⁹ Mahfi Eğilmez; *Katma Değer Vergisi (Teori-Uygulama)*, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Ankara, 1983, s.24.

haline getirilmesinden sonra satış bedelinin 150 olması halinde, aradaki 50 fark bu fabrikanın yarattığı katma değerdir¹⁷⁰, denilebilir.

Satış bedeli ile maliyet arasındaki fark olarak tanımlanan katma değeri meydana getiren unsurlar aşağıdaki gibi özetlenebilir¹⁷¹:

- Maaşlar, ücretler, maaş ve ücret niteliğindeki aynı ödemeler,
- Kiralar,
- Ödenen faizler,
- Vasıtalı vergiler,
- Aşınma-eskime payı (Amortismanlar),
- Dağıtılan ve dağıtılmayan karlar,
- Sübvansiyonlar.

Katma değeri oluşturan unsurların toplamı, milli muhasebede ülkenin milli hasılasına karşılık olmaktadır¹⁷². Gerek birey ve firma açısından, gerekse ülke ekonomisi açısından hesaplanabilen katma değer bulunması iki biçimde gerçekleştirilir. Çıkarma metodu diye bilinen birinci yöntemde satış değerinden satın alınan girdiler indirilerek katma değere ulaşılırken, ikinci yöntem olan toplama yönteminde yukarıda sayılan unsurlar toplanarak katma değere ulaşılmaktadır. Ancak sübvansiyonlar kamu sektöründen yapılan transferler niteliğinde olup katma değer yaratmadığından toplama negatif (-) olarak dahil edilmektedir¹⁷³.

1.2. KATMA DEĞER VERGİSİ KAVRAMI

KDV, harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş ve en modern türüdür. Bu vergi, 'üretim tüketim zincirinin her aşamasında, malların ve hizmetlerin satışından alınan ve vergi indirimine imkan tanımak suretiyle değer artışını temel

¹⁷⁰ Akif Erginay; *Vergi Hukuku*, Ankara, 1998, s.281.

¹⁷¹ Tandoğan Güçbilmez; *Katma Değer Vergisi ve Türkiye Yönünden Bir Değerlendirme*, Uzmanlık Tezi, DPT, Ankara, 1974, s.4.

¹⁷² Özham Uluatam ve Yaşar Methibay; *Vergi Hukuku*, Ankara, 1999, s.72.

¹⁷³ Güçbilmez, a.g.e., s.5.

alan, gayrişahsi, çok aşamalı, genel bir satış vergisidir¹⁷⁴. Bir başka tanıma göre KDV, ‘mal ya da hizmetin üretiminden tüketiciye intikaline kadar her el değiştirme aşamasında alınan yaygın fakat kümülatif etkisi olmayan genel bir tüketim vergisidir¹⁷⁵. Yani KDV, ‘her ekonomik safhada satış değeri üzerinden alınmakla beraber, her üretim ve dağıtım aşamasında yaratılan katma değerlerin vergiye tabi tutulmasıdır¹⁷⁶. Bir başka tanımda ise KDV, ‘tüm mal ve hizmetleri vergilendiren, üretim aşamasından tüketim aşamasına kadar tüm iktisadi aşamaları kapsayan çok aşamalı ve bu aşamaların her aşamasında yaratılan katma değeri vergilendiren bir yayılı muamele vergisidir¹⁷⁷. KDV’nin diğer yayılı muamele vergilerinden en önemli farkı, vergi piramitleşmesinin (şelale etkisi) oluşmamasıdır. Vergi piramitleşmesinin oluşmamasının sebebi ise, KDV’de malların üretim aşamasından başlayıp tüketim aşamasına gelene kadar her aşamada yaratılan katma değer vergilendirilmesidir. Böylece vergi piramitleşmesinin de önüne geçilmiş olmaktadır. Ayrıca KDV üretim aşamasından tüketim aşamasına kadar oluşan katma değeri her aşamada vergilendirdiği için tarafsız bir vergidir. KDV’nin genel özellikleri aşağıda belirtilmiştir¹⁷⁸:

- KDV genel bir harcama vergisidir,
- KDV katma değer üzerinden alınır,
- KDV fiyatın belirli bir yüzdesi olarak tahsil edilir,
- KDV’de vergi piramitleşmesi meydana gelmez,
- KDV malların üretimi, dağıtım ve hizmetlerin ifası ile ilgili tüm ekonomik faaliyetlere uygulanan geniş kapsamlı bir yayılı muamele vergisidir,
- KDV’de alımlar için ödenen vergiler, satışlar için hesaplanan vergilerden indirilebilir,

¹⁷⁴ Birol Aydemir; *Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulamasının Değerlendirilmesi ve Efektif Katma Değer Vergisi Oranlarının Hesaplanması*, Uzmanlık Tezi, DPT, Ankara, 1996, s.10.

¹⁷⁵ Mehmet Ali Canoğlu ve Rüstem Hacırüstemoğlu; *Vergi Uygulamaları ve Muhasebesi*, İstanbul, 1990, s.425.

¹⁷⁶ Şerafettin Aksoy; *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, İstanbul, 1999, s.401.

¹⁷⁷ Mustafa Ali Sarılı; *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Ümit Matbaacılık, Ankara, 2010, s.399.

¹⁷⁸ Sarılı, a.g.e., 2010, s.399.

- KDV, belge ve kayıt düzenine dayalı olarak uygulandığı için gelir ve kurumlar vergisi hasılatlarını arttırıcı etkisiyle, vergi sisteminde bir otokontrol imkanı sağlar.

KDV'nin diğer harcama vergilerine göre bazı üstün yanları bulunmaktadır. Bunlar aşağıda belirtilmiştir¹⁷⁹:

- KDV diğer harcama vergilerine nazaran daha tarafsız bir vergi olup, tüketici tercihlerini faktör arzlarını ve üretim metotlarının seçimini etkilememektedir.
- KDV; tasarrufları, sermaye kazançlarını ve yatırımları vergilendirmediği için yatırımları teşvik etmektedir.
- İhracat, KDV'den istisna tutulduğu için teşvik edilmekte ve bu sayede KDV ödemeler dengesine olumlu etkide bulunmaktadır.
- KDV, mal ve hizmetlerin üretiminden başlayarak tüketimine kadar her bir aşamada yaratılan katma değer üzerinden alındığından diğer yayılı muamele vergileri gibi vergi mükerrerliğine sebep olmaz. Vergi piramitleşmesi gerçekleşmez.
- KDV'nin vergi indirim mekanizmasıyla birlikte uygulanması, fatura kullanımını çekici hale getirip vergi kaçakçılığını önlemekte ve azaltmaktadır.

KDV'nin olumlu yanlarının dışında bazı olumsuz özellikleri de bulunmaktadır. KDV'nin en önemli olumsuz yanı, mükellef sayısını arttırmasıdır. KDV'nin çok sayıdaki mükellefe ve mala uygulanması, tüm mal ve hizmetler için tek oranlı bir uygulamayı, yönetim için uygun bir yöntem haline getirmektedir. Ancak uygulamada birden çok orana ve çeşitli istisnalara yer verildiği için KDV uygulaması güçleşmektedir.

1.3. KATMA DEĞER VERGİSİ'NİN TARİHÇESİ

Harcamalar üzerinden alınan bir vergi olan KDV, gayrisafi yayılı muamele vergilerine yöneltile eleştiriler sonrasında geliştirilmiş olan bir muamele vergisi

¹⁷⁹ Eğilmez, a.g.e., 1983, s.49; Güçbilmez, a.g.e., 1974, s.27-28.

türüdür. KDV bir harcama vergisi olarak ilk kez Alman hükümeti danışmanlarından işadamı Wilhelm Von SIEMENS tarafından 1918 yılında Almanya’da yürürlükte olan muamele vergisinin yerine uygulanmak üzere önerilmiş ancak uygulamaya konulamamıştır¹⁸⁰. KDV’nin ilk uygulamaya konuluşu, 1954 yılında Fransa’da olmuştur. KDV, çok hızlı bir şekilde yayılarak başta Almanya olmak üzere AB’ye üye diğer ülkelerde de yürürlüğe konulmuştur. KDV’nin AB’ye üye ülkelerde hızla yayılmasının temel nedeni, Avrupa Topluluğu’nu kuran 1957 tarihli Roma Antlaşması’nın 99’uncu maddesinin dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasına ilişkin hükmüdür¹⁸¹. Vergi, Avrupa Topluluğu Vergisi olarak kabul edilmiş olup, birçok ülke tarafından uygulanmaktadır¹⁸².

Cumhuriyet öncesinde harcama üzerinden alınan bazı vergiler ülkemizde uygulanmıştır. Türkiye’de günümüzün en modern harcama vergisi olarak kabul edilen KDV uygulamasına geçilmesine ilişkin ilke ve politikalara ilk kez İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı’nda yer verilmiştir. Üçüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı’nda KDV’nin uygulamaya geçilmesi, Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı’nda KDV uygulamasına geçilmesi için gider vergilerinin tabanının genişletilmesi öngörülmekle beraber, KDV uygulamasına ancak Beşinci Kalkınma Planı ile geçilebilmiştir¹⁸³. Bir muamele vergisi türü olan KDV, 3065 Sayılı KDVK¹⁸⁴ ile 1 Ocak 1985 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır.

KDVK’nın yürürlüğe girmesiyle aşağıdaki vergiler 01.01.1985 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır¹⁸⁵:

- Dahilde Alınan İstihsal Vergisi,
- İthalden Alınan İstihsal Vergisi,
- Nakliyat Vergisi,
- PTT Hizmetleri Vergisi,
- İlan ve Reklam Hizmetleri Vergisi,

¹⁸⁰ Osman Selim Kocahanoğlu; *Türk Katma Değer Vergisi*, Temel Yayınları, İstanbul, 1989, s.25.

¹⁸¹ Aydemir, a.g.e., s.10.

¹⁸² Doğan Şenyüz, Adnan Gerçek ve Mehmet Yüce; *En Son Değişikliklere Göre Türk Vergi Sistemi*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s.432.

¹⁸³ Sarılı, a.g.e., 2010, s.398.

¹⁸⁴ 02.11.1984 Tarih ve 18563 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁸⁵ Aydemir, a.g.e., s.19.

- İşletme Vergisi,
- Spor Toto Vergisi,
- Şeker İstihlak Vergisi.

Türkiye’de uygulanmakta olan KDV, gerek türü, ve hesaplama yöntemi açısından, gerekse istisna ve oranlar açısından Avrupa Topluluğu’na üye ülkelerde uygulanmakta olan KDV ile tam bir uyum içerisindedir¹⁸⁶.

1.4. KATMA DEĞER VERGİSİ TÜRLERİ

Genel anlamda katma değer; bir kişi veya işletmenin sattığı mal veya ifa ettiği hizmetin satış bedeli ile bunların alış maliyeti arasındaki farktır¹⁸⁷. KDV hesaplanırken iktisadi kıymetlerin hesaplamaya katılma şekli farklı KDV tiplerinin ortaya çıkmasını sağlamıştır¹⁸⁸. Dört çeşit KDV uygulaması bulunmaktadır.

- Gayrisafi Hasıla Tipi KDV,
- Gelir Tipi KDV,
- Tüketim Tipi KDV,
- Ücret Tipi KDV.

Satın alınan iktisadi kıymetler için ödenen KDV; tamamen aynı dönemde indirilebiliyorsa, “Tüketim Tipi KDV”; yıllara yayılarak indirilebiliyorsa, “Gelir Tipi KDV”; o dönemde indirilemiyorsa, yani ödenen KDV firmanın üzerinde kalıyorsa, “Gayrisafi Hasıla Tipi KDV”; sermaye gelirinden indirilebiliyorsa, “Ücret Tipi KDV” söz konusudur¹⁸⁹. Bu KDV türleri hakkında aşağıda kısaca bilgi verilecektir.

¹⁸⁶ Fazıl Aydın; “Katma Değer Vergisinin Türkiye ve Avrupa Topluluğu Açısından Karşılaştırmalı İncelemesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:10, Ekim 1993, s.83.

¹⁸⁷ Sarılı, a.g.e., 2010, s.400.

¹⁸⁸ Cihat Madanoğlu; *Avrupa Topluluğu’nda Dolaylı Vergilerde Uyumlaştırma Çalışmaları ve Katma Değer Vergisi*, Ankara Üniversitesi Basımevi, 1992, s.13.

¹⁸⁹ Sarılı, a.g.e., 2010, s.400.

1.4.1. Gayrisafi Hasıla Tipi Katma Değer Vergisi

Bu türe göre, KDV'nin matrahı gayrisafi katma değerdir. Bir başka deyişle, bu tip KDV'de; diğer firmalardan satın alınan sermaye mallarının bedellerinin, bunların yıpranma payı olan amortismanlarının ve yıl içerisindeki stok artışlarının matrahtan düşülmesine izin verilmemektedir¹⁹⁰. Ayrıca bu tip KDV uygulamasında yatırım malları alışları ile ilgili vergilerde indirim konusu yapılamamaktadır.

- **Makro düzeyde gayrisafi hasıla tipi KDV matrahı;**

Matrah = GSMH = Tüketim+Yatırım = Ücret+Kar+Faiz+Rant+Amortisman,
şeklinde hesaplanmaktadır.

- **Firma açısından gayrisafi hasıla tipi KDV matrahı ise;**

Matrah = Katma Değer = (Satışlar + Stok Artışları) – Alışlar,
şeklinde hesaplanmaktadır.

Bu tür KDV uygulaması sermaye yoğun üretim metotlarını kullanan teşebbüsleri cezalandırmaktadır. Çünkü, sermaye malları önce satın alındığı sonra da amortisman ayrıldığı zaman olmak üzere iki kez vergilendirilmektedir. Bu durum da çifte vergilemeye sebep olmakta ve üretimi engellemektedir.

1.4.2. Gelir Tipi Katma Değer Vergisi

Gayrisafi hasıla tipi KDV'de olduğu gibi, gelir tipi KDV'de de satın alınan sermaye malları bedelleri ve yıl içindeki stok artışları matrahtan indirilememektedir. Ancak, gayrisafi hasıla tipinden farklı olarak, sermaye mallarının amortismanları vergi matrahından indirilebilmektedir¹⁹¹.

- **Makro düzeyde gelir tipi KDV matrahı;**

Matrah = Tüketim + Yatırım - Amortisman = Ücret + Kar + Faiz + Rant,
şeklinde hesaplanmaktadır.

¹⁹⁰ Aydemir, a.g.e., s.10.

¹⁹¹ Güneri Akalın; *Kamu Ekonomisi*, Ankara Üniversitesi SBF Yayını, Ankara, 1986, s. 390.

- **Firma açısından gelir tipi KDV matrahı ise;**

$$\text{Matrah} = \text{Net Katma Değer} = (\text{Satışlar} + \text{Stok Artışları}) - (\text{Alışlar} + \text{Amortismanlar})$$

şeklinde hesaplanmaktadır.

Böylece, gelir türü KDV ile sermaye mallarının çifte vergilendirilmesi, amortismanlara indirim imkanı tanınması yoluyla, engellenmiş olmaktadır.

1.4.3. Tüketim Tipi Katma Değer Vergisi

Tüketim tipi KDV’de, diğer firmalardan satın alınan mal ve hizmet bedelleri, sermaye mallarının bedelleri de dahil olmak üzere firmanın satış hasılatından düşülmektedir. Dolayısıyla, tüketim tipi KDV’de amortismanların vergi matrahından düşülmesi söz konusu değildir. Bir başka deyişle, tüketim tipi KDV’de %100 oranında hızlandırılmış amortisman uygulanmaktadır ki, bu da sermaye mallarının vergiden istisnası demektir¹⁹². Tüketim tipi KDV uygulaması müteşebbislerin yatırım mallarına yönelik faaliyetlerini teşvik etmektedir¹⁹³.

- **Makro düzeyde tüketim tipi KDV matrahı;**

$$\text{Matrah} = \text{Tüketim} = \text{Ücret} + \text{Kar} + \text{Faiz} + \text{Rant} + \text{Amortisman} - \text{Yatırım},$$

şeklinde hesaplanmaktadır.

- **Firma açısından tüketim tipi KDV matrahı ise;**

$$\text{Matrah} = \text{Satışlar} - \text{Alışlar}, \text{olarak hesaplanmaktadır.}$$

1.4.4. Ücret Tipi Katma Değer Vergisi

Bu tip KDV uygulamasında, yatırım mallarının tutarları veya amortismanları değil, yatırım gelirlerinin KDV’den indirimi söz konusudur¹⁹⁴. Ücret tipi KDV’de sadece ücret miktarının matrah olması nedeniyle, müteşebbislerin tercihi sermaye

¹⁹² Akalın, a.g.e., s.392.

¹⁹³ Sarılı, a.g.e., 2010, s.400-401.

¹⁹⁴ Sarılı, a.g.e., 2010, s.401.

yoğun teknoloji olmaktadır. Bu durum ise, ülkede istihdam artışını engellemektedir¹⁹⁵.

- **Makro düzeyde ücret tipi KDV matrahı;**

Matrah = Milli gelir - Kar - Faiz - Rant = Ücret, şeklinde hesaplanmaktadır.

Firma düzeyinde ücret tipi KDV matrahı ise, firmanın ücret ödemeleridir.

1.5. KATMA DEĞER VERGİSİ'Nİ HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

KDV'nin hesaplanmasında iki yöntem kullanılmaktadır. Bunlar;

- Dolaylı hesaplama yöntemi (Vergiden İndirim),
- Dolaysız hesaplama yöntemidir.

KDV hesaplama yöntemleri hakkında aşağıda kısaca bilgi verilecektir.

1.5.1. Dolaylı Hesaplama Yöntemi (Vergiden İndirim)

Vergiden vergi indirimi şeklinde uygulanan bu yöntemde; satışlar dolayısıyla tahsil edilen KDV'den alışlar dolayısıyla ödenen KDV indirilerek, ödenecek KDV hesaplanmaktadır. Vergiden indirim (mahsup) yöntemi olarak da adlandırılan bu yöntem KDV'yi uygulayan tüm AB'ye üye ülkelerde ve ülkemizde uygulanmaktadır¹⁹⁶.

Bu yöntemin başlıca faydası toplam vergi yükü ve hasılatını azaltmadan, üretimin ve dağıtımın çeşitli aşamalarına ait vergi oranlarının farklılaştırılabilmesine imkan tanımasıdır. Toplama ve çıkarma yöntemlerinde mümkün olmayan bu avantajın nedeni, bu yöntemde malın tüm değeri üzerinden hesaplanan vergi miktarını, perakende satış aşamasında uygulanan vergi oranının belirlenmesidir. Vergi mahsubu yönteminin diğer bir faydası ise, gerek kendi bünyesinde, gerekse vergi sisteminin tümünde bir otokontrol mekanizması kurmasıdır¹⁹⁷. Bunun sonucunda KDV'ye tabi mükellef indirim yapabilmek için kendisine hizmet ifa eden veya

¹⁹⁵ Aydemir, a.g.e., s.13.

¹⁹⁶ Sarılı, a.g.e., 2010, s.402.

¹⁹⁷ Aydemir, a.g.e., s.14.

teslimde bulunan kişilerden belge talep edecektir. Böylece vergi güvenliği büyük ölçüde sağlanacak ve vergi hasılatları bu otokontrol mekanizması sayesinde tehlikeye düşmeyecektir.

1.5.2. Dolaysız Hesaplama Yöntemi

Dolaysız hesaplama yönteminde KDV iki farklı şekilde hesaplanmaktadır. Bu hesaplama yöntemleri aşağıda kısaca açıklanacaktır.

1.5.2.1. Toplama Yöntemi

KDV'nin matrahı üretim faktörlerine yapılan ödemelerin toplamıdır. Diğer bir ifadeyle ücret, kar, rant ve faizin toplamı KDV matrahını oluşturmaktadır. Ancak, karın hesabında amortismanların düşülmesi gerekmektedir¹⁹⁸.

1.5.2.2. Çıkarma Yöntemi

Çıkarma metodunda, KDV matrahı; satış değerinden satın alınan girdi ve sermaye mallarının değerleri çıkartılarak hesaplanmaktadır. Ayrıca, firma içinde üretilen yatırım malları ve stok artışları toplam yatırıma dahil olduklarından bunların da matrahtan çıkarılması gerekmektedir. Bu yöntem stok değerlendirmelerine ve amortisman ayrılmasına ihtiyaç göstermemesi nedeniyle, yönetimi kolay bir yöntem olup tüketim tipi KDV'de uygulanması mümkündür¹⁹⁹.

1.6. KATMA DEĞER VERGİSİ'NİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

KDVK'nın 1'inci maddesinde, Türkiye'de yapılan tüm işlemlerin KDV'nin konusuna girdiği belirtilmiş ve vergi konusu içinde bulunan işlemler üç başlık altında toplanmıştır. Yani bir işlemin KDV'ye tabi olabilmesi için hem Türkiye'de yapılmış olması, hem de işlemin madde hükmünde sayılmış olması gerekmektedir.

¹⁹⁸ Aydemir, a.g.e., s.14.

¹⁹⁹ Sarılı, a.g.e., 2010, s.402.

1.6.1. Katma Değer Vergisi Kanunu'na Göre Katma Değer Vergisi'nin Konusuna Giren İşlemler

Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler KDV'ye tabidir²⁰⁰:

- 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,
 - Spor-Toto oynanması, piyango tertiplenmesi (Milli Piyango dahil), at yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunları tertiplenmesi, oynanması,
 - Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi,
 - Hazinece yapılan taşınmaz mal satışları hariç müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar,
 - Boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları,
 - GVK'nın 70'inci 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,

²⁰⁰ KDVK md.1.

- Rekabet eşitsizliğini gidermek amacıyla isteğe bağlı mükellefiyetler vasıtasıyla vergilendirilecek teslim ve hizmetler.

Ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği GVK hükümlerine göre; GVK’da açıklık bulunmadığı hallerde, TTK ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edilir. Bu faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukuki statü ve kişilikleri, Türk vatandaşı olup olmamaları, ikametgah veya işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye’de olup olmaması işlemlerin mahiyetini değiştirmez ve vergilendirmeye mani teşkil etmez²⁰¹.

İthalatın kamu sektörü, özel sektör ya da herhangi bir gerçek veya tüzel kişi tarafından yapılması veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesi, özellik taşıması, vergilendirmeye tesir etmez²⁰².

1.6.2. Katma Değer Vergisi’ne Tabi İşlemlerin Türkiye’de Yapılması

KDVK’nın 1’inci maddesinde sayılan işlemlerin KDV’ye tabi tutulabilmesi için Türkiye’de yapılması gerektiği belirtilmiştir. KDVK’nın 6 ve 7’nci maddelerinde ise, hangi işlemlerin Türkiye’de yapılmış sayılacağı belirtilmiştir.

1.6.2.1. Mal Teslimlerinin Türkiye’de Yapılması

KDVK’nın 6’ncı maddesinin ‘a’ bendine göre, mal teslimlerinde, malların teslim anında Türkiye’de bulunması, işlemin Türkiye’de yapılması için yeterli görülmüştür. Burada teslimi yapanın uyruğuna bakılmaz. Teslimin Türkiye’de gerçekleşmesi halinde KDV’ye tabi tutulur ancak teslim Türkiye dışında gerçekleşmişse, KDV’ye tabi tutulması söz konusu değildir.

²⁰¹ Pehlivan, a.g.e., s.368.

²⁰² KDVK md.1.

1.6.2.2. Hizmetin Türkiye’de Yapılması

KDVK’nın 6’ncı maddesinin ‘b’ bendine göre, hizmet ifalarında işlemin Türkiye’de yapılmış sayılabilmesi için, hizmetin Türkiye’de yapılması veya hizmetten Türkiye’de faydalanılması gerekmektedir. Hizmetin Türkiye’de yapılmış sayılabilmesi için bu iki şarttan birinin gerçekleşmesi yeterlidir.

1.6.2.3. Uluslararası Taşıma İşlerinin Türkiye’de Yapılan Kısmı

KDVK’nın 7’nci maddesine göre, Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşıma işlerinde hizmetin iç parkura²⁰³ isabet eden kısmı Türkiye’de yapılmış sayılarak KDV’ye tabi tutulmaktadır. Ancak KDVK’nın 14’üncü maddesine göre, “transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden istisnadır. Bu istisna, ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan mükelleflere, ilgili ülkeler itibariyle karşılıklı olmak şartıyla tanınır” şeklinde hükme bağlanmıştır. Buna göre, uluslararası taşıma işlerinin iç parkura isabet eden kısmı üzerinden KDV alınmamaktadır.

1.7. KATMA DEĞER VERGİSİ’NDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY

‘Vergiyi doğuran olay’, vergi kanunlarının vergi borcunu bağladığı olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun oluşması ile gerçekleşmektedir²⁰⁴. Vergiyi doğuran olay KDV’de malın teslimi veya hizmetin yapılması ile ortaya çıkmaktadır. KDVK’nın 10’uncu maddesine göre, KDV’de vergiyi doğuran olay;

- Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması,
- Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,

²⁰³ İç parkur, Türkiye’nin siyasi sınırları içindeki alandır.

²⁰⁴ Pehlivan, a.g.e., s.381.

- Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması,
- Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi,
- Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyecisi veya sürücüsüne teslimi,
- 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 halinde meydana gelir.

1.8. KATMA DEĞER VERGİSİ'NİN MÜKELLEFİ VE SORUMLUSU

1.8.1. Katma Değer Vergisi'nin Mükellefi

KDV'nin mükellefi, verginin konusuna giren işlemleri yapan herkeştir²⁰⁵. Diğer ifadeyle, bazı istisnaların dışında KDV'ye tabi mal teslimi ve hizmet ifasında bulunanlar ile mal veya hizmet ithal edenler KDV'nin mükellefi olurlar. KDV işlemleri vergilendirdiği için kişilerin bir önemi yoktur. Yani, işlemi yapan ister dar ister tam mükellef olsun, ister Türk vatandaşı ister yabancı uyruklu olsun yaptıkları işlemlerden dolayı KDV'nin mükellefi olurlar. Fakat verginin mükellefi olmak bu verginin asıl yüklenicisi olmak değildir. Çünkü KDV'nin asıl yüklenicisi nihai tüketici durumunda olan kişilerdir. Burada KDV'nin mükellefi durumunda olan kişi

²⁰⁵ Şenyüz ve diğerleri, a.g.e., 2008, s.449.

veya kuruluşlar “kanuni mükellef”, asıl yüklenicisi durumunda olan nihai tüketici ise, “fiili mükellef” veya “iktisadi mükellef” olmaktadır²⁰⁶.

KDVK’nın 8’inci maddesinde verginin mükellefleri ayrı ayrı sayılmıştır. Buna göre KDV’nin mükellefleri;

- 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 ile radyo ve televizyon kurumları,
- Spor-Toto, piyango (Milli Piyango dahil) ve benzeri oyunlarda oyunların teşkilat müdürlükleri,
- At yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında bunları tertipleyenler,
- Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalarda, bunları tertipleyenler veya gösterenler,
- GVK’nın 70’inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,
- KDVK’nın 1’inci maddesinin 3/h bendine göre isteğe bağlı mükellefiyette ise, talepte bulunanlardır.

Vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya KDV’yi fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda KDV gösterenler, bu vergiyi ödemekle yükümlüdürler. 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.

²⁰⁶ Sarılı, a.g.e., 2010, s.408.

1.8.2. Katma Değer Vergisi'nde Vergi Sorumlusu

KDVK'nın 9'uncu maddesinin birinci fıkrasına göre, mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir. Maddede belirtilen "gerekli görülen diğer haller" hükmü ile, mükelleflerin idarece takibinin güç olduğu hallerde, verginin tarh, tahakkuk ve tahsilat safhalarında kaybın muhtemel ve mümkün olabileceği durumlar anlaşılmaktadır. KDVK'nın 9'uncu maddesinde belirtilen işlemlere taraf olanlar ile diğer ilgili şahıslar mükellefin temsilcisi, vekili, mükellef adına hareket etmeye yetkili herhangi bir şahıs veya kendine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişilerdir. Bu şahıslar verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumlu olurlar²⁰⁷.

KDVK'nın 9'uncu maddesinin ikinci fıkrasına göre, "fiili ya da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan KDV, 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 KDV, alışlarını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarh edilir. Bu tarhiyata vergi ziyai cezası uygulanır. Ancak belgesiz alınan mal ve hizmetleri satanlara, bu satışlarla ilgili olarak, vergi inceleme raporuna dayanılarak KDV tarhiyatı yapıldığı takdirde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin ceza ayrıca alıcılardan aranmaz". Ayrıca KDVK'nın 9'uncu maddesinin üçüncü fıkrasında, 5300 Sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'na göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimine ait KDV'nin ödenmesinden lisanslı depo işleticileri sorumlu tutulmuştur²⁰⁸.

²⁰⁷ 1 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

²⁰⁸ Sarılı, a.g.e., 2010, s.410.

1.9. KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE VERGİ SORUMLULUĞU

Vergi sorumluluğu, vergi hukukunda geniş bir uygulama alanı bulmaktadır. KDV ise, esas itibariyle beyan esasına dayanan bir vergidir. Ancak bazı durumlarda beyan esası yerine, malların alıcılarının veya hizmetten faydalananların sorumlu sıfatıyla KDV'yi kaynakta keserek beyan etme durumu söz konusu olabilmektedir. Bu duruma “KDV sorumluluğu” adı verilmektedir. KDV sorumluluğunun oluşmasındaki amaç, vergi alacağını güvence altına almaktır. KDVK'nın vergi sorumlusu başlığını taşıyan 9'uncu maddesinin birinci fıkrasında, “mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir” şeklinde hükme bağlamıştır. Bu hükümde öngörülen sorumluluk, işleme taraf olanların “verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten mükellef gibi sorumlu²⁰⁹” olmalarıdır. Kanun hükmüne bakıldığında uygulamada üç tür sorumluluk olduğu görülmektedir²¹⁰.

- Yurt dışından sağlanan hizmetlerde KDV sorumluluğu,
- Belgesiz mal bulunduran veya belgesiz hizmet satın alanların KDV sorumluluğu,
- Maliye Bakanlığı'nca gerekli görülen hallerde KDV sorumluluğu.

1.9.1. Yurt Dışından Sağlanan Hizmetlerde Katma Değer Vergisi Sorumluluğu

KDVK'nın 1'inci maddesinin 2'nci bendinde her türlü mal ve hizmet ithalinin vergiye tabi olduğu; 8'inci maddesinin 'b' bendinde de ithalatta mal ve hizmet ithal edenlerin verginin mükellefi olduğu, hükme bağlanmıştır. KDVK'nın KDV'nin konusunu tanımlayan 1'inci maddesi ile mükellefi belirleyen 8'inci maddesi incelendiğinde, verginin konusunda ve mükellefiyet şeklinde tam mükellef veya dar mükellef şeklinde herhangi bir ayrıma gidilmediği, işlemin vergi kapsamına

²⁰⁹ 1 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

²¹⁰ Hakan Boztaş; “Katma Değer Vergisi Kanununda Sorumluluk Uygulaması” *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:331, Mart 2009, s.218.

girmesi halinde verginin ödenmesi gerektiği belirtilmiş; mükellefin Türkiye’de bulunmaması halinde ise, hizmetten Türkiye’de faydalanan kişilere verginin yurtdışındaki kişi adına ödenmesi sorumluluğu yüklenmiştir²¹¹.

KDVK’nın 1’inci maddesinin birinci fıkrasına göre, Türkiye’de yapılan ticari sınai, zirai ve mesleki nitelikteki mal teslimi ve hizmet ifaları KDV’ye tabi bulunmaktadır. İşlemlerin Türkiye’de yapılmasından kastedilen ise aynı kanunun 6’ncı maddesinde açıklanmıştır. Buna göre;

- Malların teslim anında Türkiye’de bulunmasını,
- Hizmetin Türkiye’de yapılmasını veya hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını²¹² ifade etmektedir.

Yabancı bir kişi veya kuruluşun Türkiye’ye gelerek veya eleman göndermek suretiyle Türkiye’de hizmette bulunması halinde bu hizmetin Türkiye’de KDV’ye tabi tutulması gerekmektedir. Ayrıca hizmet yurtdışında oluşup, Türkiye’de istifade edilmişse, yani hizmet ithali söz konusu ise; KDV’nin Türkiye’de alınması gerekmektedir. Ancak Türkiye’de icra olunmayan veya Türkiye’ye ithal olunmayan bir hizmet, sırf Türkiye’de gider veya maliyet yazıldığı için Türkiye’de KDV’ye tabi tutulması vergileme ilkelerine ve KDV konusundaki global kurallara aykırıdır.

Yurtdışındaki firmalara yaptırılan hizmetlerin Türkiye’de yapılması²¹³ veya bu hizmetlerden Türkiye’de faydalanılması²¹⁴ halinde KDV’ye tabi tutulması gerekmektedir. Ayrıca hizmetin Türkiye’de KDV’ye tabi tutulabilmesi için istisnaya da konu olmaması gerekir²¹⁵. Bu gibi hizmet ifalarında mükellef esas olarak yurtdışındaki firma olmakla birlikte, firmanın Türkiye’de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması halinde vergi, KDVK’nın 9’uncu maddesi gereği hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından bağlı bulunulan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. Örneğin; yabancı firmalarca

²¹¹ Kürşat, Şahin; “Dar Mükellef Kurumlarda KVK’nın 24. Maddesine Göre Stopaj ve Sorumlu Sıfatıyla KDV Uygulaması”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:90, Haziran 2000, s.251.

²¹² 4503 Sayılı Kanun’un 3’üncü maddesiyle değiştirilmeden önceki bent hükmüne göre, “Hizmetin Türkiye’de Değerlendirilmesi” işlemi de Türkiye’de yapılmış olmasını ifade etmektedir. Fakat 4503 Sayılı Kanun’un 3’üncü maddesiyle yapılan değişiklikte, 05.02.2000 tarihinden geçerli olmak üzere, “değerlendirme” kavramı bu bent hükmünden çıkarılmıştır.

²¹³ Burada belirtilen Türkiye kavramı, karada Türkiye sınırlarını, dış denizlerde ise sahile 6 mil uzaklığa kadar olan bir alanı ifade eder.

²¹⁴ Hizmet yurtdışında verilmiş olsa bile, hizmetin sonuçlarından Türkiye’de faydalanılması halinde bu hizmet Türkiye’de KDV’ye dahildir.

²¹⁵ Sarılı, a.g.e., 2010, s.439.

verilen serbest meslek, telif, patent, know-how (teknik bilgi desteği), komisyon, kiraya verme vb. hizmetler, bu hizmetten yararlananlara KDV sorumluluğu getirmektedir²¹⁶. Yurt dışından sağlanan hizmetten faydalanan kişinin sorumlu tutulabilmesi için o kimsenin vergi mükellefiyetinin olup olmasının ve vergi mükellefinin tam veya dar mükellef olmasının hiçbir önemi yoktur²¹⁷.

Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan banka, banker gibi kişi veya kuruluşlardan kredi alınması işlemlerinde faiz gelirini elde edenler yurtdışında bulunduğundan kredi faizi ve buna ilişkin olarak ortaya çıkan masraflar KDV kapsamına girmektedir. Ancak 46 Seri No’lu KDV Genel Tebliği’nde²¹⁸, ‘...bu kapsamdaki işlemler nedeniyle ödenen faiz, komisyon ve bunlara ilişkin kur farkları KDV’ye tabi değildir’ denilerek yurtdışındaki banka ve finans kurumlarından alınan krediler için ödenen faizler ile bu krediler nedeniyle kredi kullanan aleyhinde ortaya çıkan kur farklarının vergilendirilmemesi gerektiği bildirilmiştir. ‘Ayrıca, yurtdışından kredi alınan firma, banka veya finans kuruluşu dışında yabancı bir kişi veya şirket olması halinde; bunlardan sağlanan krediler için ödenen faiz ve benzerleri üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanıp, bu faizleri ödeyenler tarafından ilgili vergi dairesine beyan edilerek verginin ödenmesi gerekir’²¹⁹.

Tebliğdeki hususlardan anlaşılacağı üzere, KDV sorumluluğunun olmaması için alınan paranın kredi olması, kredi sözleşmesinin bulunması, krediyi veren firmanın banka veya finans kuruluşu olması gerekmektedir. Ancak, alelade yabancı firmadan sağlanan krediler ile kredi sözleşmesi olmadan sağlanan borçlar ve cari hesap şeklindeki borçlanmalar nedeniyle yapılan faiz ve benzeri ödemelerde KDV sorumluluğu doğmaktadır. Danıştay 9. Dairesi’nin 20.03.1997 tarihli kararında, yurt dışındaki bir firmaya ödenen faizin KDV sorumluluğu gerektirmediği görüşü benimsenmiştir²²⁰.

Gelir idaresinin görüşü ise; “yurt dışından alınan kredi veya borcun mahiyeti ne olursa olsun, bundan kaynaklanan kur farkları yabancı firma tarafından verilen bir

²¹⁶ Emre Zengin ve Seçkin Biçer; “KDV Kanunda Tam ve Kısmi Sorumluluk Uygulaması”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı:113, Şubat, 2009, s.91.

²¹⁷ Ali Tuğlu; “Dar Mükellef Kurumlardan Sağlanan Mal Teslimi ve Hizmet İfalarında KDV Sorumluluğu-I”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 98, Şubat 2001, s.112.

²¹⁸ 17.03.1995 Tarih ve 22230 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²¹⁹ Sarılı, a.g.e., 2010, s.440.

²²⁰ Şükrü Kızılot; *Danıştay Kararları ve Özelgeleri*, Yaklaşım Yayıncılık, 1998, s.1437.

mal ve hizmetin bedeli olmadığından KDV'nin konusuna girmediği, 2 No'lu KDV beyannamesinin verilmesi gerektiği" şeklindedir²²¹.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere, yurtdışından alınan hizmetlerde KDV sorumluluğunun ortaya çıkmaması için²²²;

- Hizmetin, KDV'nin konusuna girmeyen bir hizmet olması,
- Hizmetin, Türkiye'ye ithal edilmemiş (Türkiye'de icra edilmemiş, ve Türkiye'de faydalanılmamış) bir hizmet olması,
- Hizmetin KDV istisnasına konu bir hizmet olması gerekmektedir.

1.9.2. Belgesiz Mal Bulunduran veya Belgesiz Hizmet Satın Alanların Katma Değer Vergisi Sorumluluğu

Belgesiz mal alınıp ve yine belgesiz satılması, kayıt dışı faaliyette bulunmanın yaygın bir yöntemi olarak karşımıza çıkmaktadır. Satışa konu olan mal veya hizmetin belgesiz olarak satılması hem bu mal veya hizmetin üretimini ve ticaretini yapanlara (üretici, toptancı, perakendeci) elde ettikleri kazançlarını gizleme imkanı vermekte, hem de bu mal veya hizmeti alan nihai tüketici konumundaki alıcıya da KDV ödememesi yoluyla bir avantaj sağlamaktadır. Belgesiz satış işleminin alıcı ve satıcı arasında ortaya çıkardığı menfaat birlikteliği, kayıt dışı satışları cazip kılmaktadır. Vergi alacağını güvence altına almak amacıyla uygulamaya konulan belgesiz mal bulunduranların KDV sorumluluğu, KDVK'nın 9'uncu maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenmiştir. Bu fıkra göre, "fiili ya da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan KDV, 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

²²¹ Güven Karakoç; "3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunundaki Sorumluluk Müessesesi, Mahiyeti, Çeşitleri ve Uygulamaları", Ocak 2010, <http://www.bilgilidenetim.com/makale/goster/445>, (Erişim Tarihi: 24.03.2011).

²²² Mehmet Maç; "Sorumlu Sıfatıyla Ödenmesi Gereken KDV (2 No'lu KDV Beyannamesi)", *Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, Sayı:258, Ekim 2009, s.54.

hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan KDV, 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 KDV tarihyatı yapıldığı takdirde, ziyaa uğratan vergi ve buna ilişkin ceza ayrıca alıcılardan aranmaz²²³, şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Satın aldıkları mal ve hizmetlerin belgesiz olduğu tespit edilen mükellefler, bu mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanacak KDV'yi ödemek durumundadır. Mükellefler bu şekilde tarh edilen KDV'yi ödemeyi yaptıkları dönemde indirim konusu yapabileceklerdir. Ancak indirimin yapılabilmesi için ikmalen veya re'sen tarh edilen vergi aslının vergi dairesine ödenmesi ve ödemenin gerçekleştiği takvim yılının aşılması şartıyla kanuni defterlere kaydedilmiş olması gerekmektedir. Tarihyata uygulanacak cezanın ise, indirim konusu yapılması mümkün değildir²²⁴.

Belgesiz mal satın alan şahıslar KDV'nin ödenmesinden sorumlu tutulmuşlardır. Fıkra hükmünde geçen "belgesiz mal bulundurma" ifadesi ile sadece belgesiz alınıp tespit anında stokta bulunan malların mı kastedildiği, yoksa belgesiz alınıp belgesiz satıldığı tespit edilen malların da mı kastedildiği açık değildir²²⁵. Bu konuyla ilgili iki farklı görüş bulunmaktadır. Bunlardan ilki, söz konusu fıkranın sadece belgesiz alınıp tespit anında stokta bulunan mallar için uygulanacağı dolayısıyla belgesiz alınarak satılmış mallar için uygulanmayacağı, bunun nedeninin de fıkra hükmünde geçen "belgesiz mal bulundurulması"nın o malın alınıp satılmasını diğer bir ifadeyle, ticaretini kapsadığını ileri sürmenin kanunun açık hükmüne aykırı olacağı yönündedir²²⁶. İkinci görüşe göre, belgesiz mal bulundurma ifadesinin, tespit anında stokta yer alanlarla birlikte, satım veya başka nedenlerden dolayı mükellefin stoklarında yer almayan belgesiz alınan malları da kapsadığıdır²²⁷. Fakat ikinci görüş kanun hükümlerine daha uygundur. Çünkü, belgesiz mal

²²³ KDVK md.9/2.

²²⁴ Zengin ve Biçer, a.g.m., s.90.

²²⁵ Sarılı, a.g.e., 2010, s.458.

²²⁶ Ercan Durgun; "Belgesiz Mal Bulundurma ve Hizmet Satın Alınmasında Sorumlu Sıfatıyla KDV Uygulaması ve Vergi İndirimi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:178, Haziran 1996, s.66-67.

²²⁷ Ömer Akdoğan ve M. Gürhan Acar; "Belgesiz Mal Bulunduranların KDV Sorumluluğu ve Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunlar", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:222, Şubat 2000, s.172.

bulundurma ifadesi stoklarda yer aldığı tespit edilenler ile o an stokta bulunmayan belgesiz malları da kapsamı gerekmektedir.

1.9.3. Maliye Bakanlığı'nca Gerekli Görülen Hallerde Katma Değer Vergisi Sorumluluğu

Türkiye'de yapılan işlemlerden KDVK'nın 1'inci maddesinde belirtilen işlemler, KDV'nin konusuna girmekte olup, verginin mükellefi de kural olarak bu işlemleri yapanlar olmaktadır. 'KDVK'nın 9'uncu maddesinin Maliye Bakanlığı'na tanıdığı yetkiye dayanılarak bakanlık vergi alacağını emniyet altına almak amacıyla sorumluluk uygulaması getirmiş, kimi işlemlerde meydana gelen KDV'nin tamamını kimi işlemlerde ise belirli bir kısmını teslim veya hizmeti yapana değil, doğrudan vergi dairesine ödenmesine yönelik düzenlemeler yapmıştır²²⁸. Maliye Bakanlığı bu yetkisini kullanarak mükelleflerin idarece takibinin güç olduğu durumlarda, verginin tarh, tahakkuk ve tahsilatında kaybın veya gecikmenin mümkün olduğu işlemlerde sorumluluk uygulaması getirmiştir.

KDVK'nın 9'uncu maddesinde belirtilen vergi kesenlerin sorumluluğu, tam sorumluluk ve kısmi sorumluluk olmak üzere ikiye ayrılır. 'Tam sorumlulukta', mükellef tarafından ödenmesi gereken KDV'nin tamamı sorumlu sıfatıyla alıcı tarafından kesilerek vergi dairesine yatırılmaktadır²²⁹. 'Kısmi sorumlulukta' ise, mükellef tarafından ödenmesi gereken KDV'nin bir kısmı sorumlu sıfatıyla alıcılar tarafından, diğer kısmı ise mükellef tarafından beyan edilip ödenmektedir²³⁰.

1.9.3.1. Tam Sorumluluk Uygulaması

Tam sorumluluk olarak tanımlanan uygulamada, mükellef tarafından ödenmesi gereken KDV'nin tamamı sorumlu sıfatıyla alıcı tarafından kesilerek vergi dairesine yatırılır. Maliye Bakanlığı bu işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden %100 sorumlu tutmuştur. Maliye Bakanlığı tarafından kanundaki

²²⁸ Zengin ve Biçer, a.g.m., s.90.

²²⁹ Murat Yapmış; "Katma Değer Vergisinde Yer Alan Tam Sorumluluk Halleri", *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı:121, Ekim 2009, s.80.

²³⁰ Zengin ve Biçer, a.g.m., s.90.

çeşitli tebliğlerle getirilen tam sorumluluk halleri aşağıdaki gibidir²³¹:

- Yurt Dışından Sağlanan Hizmetlerde KDV Sorumluluğu,
- Kiralama İşlemlerinde KDV Sorumluluğu,
- Reklam Verme İşlemlerinde KDV Sorumluluğu,
- Serbest Meslek Faaliyetleri Çerçevesinde Yapılan Telif Faaliyetlerinde KDV Sorumluluğu.

- **Yurtdışından Sağlanan Hizmetlerde Katma Değer Vergisi Sorumluluğu**

Yurtdışından sağlanan hizmetlerde KDV sorumluluğu konusu daha önce anlatıldığı için burada kısaca değinilecektir. KDV'nin konusu, KDVK'nın 1'inci maddesinde belirtildiği üzere, "Türkiye'de yapılan ve verginin kapsamına giren her türlü mal teslimleri ve hizmet ifalarıdır". Buna göre söz konusu işlemleri gerçekleştirenlerin, yabancı uyruklu olup olmamaları, ikametgahlarının, işyerlerinin, kanuni merkezlerinin veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmaması işlemin niteliğini değiştirmez, KDV'nin doğuşunu engellemez. Aynı kanunun 6'ncı maddesinin 'b' bendine göre, Türkiye'de yapılan, değerlendirilen veya faydalanılan hizmetler Türkiye'de ifa edilmiş sayılacaktır. Yurt dışındaki firmalara yaptırılan hizmetlerden bu kapsama girenlerin vergiye tabi olacağı açıktır. Ancak KDVK'nın 9'uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtildiği üzere işlemi yapanın Türkiye'de bulunmaması halinde vergisel ödevlerin yerine getirilmesinden sorumlu tutulabilecek başka birinin tayini gerekmektedir. İşlem mal teslimi şeklinde ise, mükellef ithalatı yapan kimse olarak tayin edilmekte ve vergilendirme malın ithalatı aşamasında yapılmaktadır.

15 Seri No'lu KDV Genel Tebliği²³² ile bu tür hizmetler %100 sorumluluk kapsamına alınmış olup, verginin tamamı hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından kesilip bağlı bulunulan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. Türkiye'deki muhatabın gerçek usulde KDV mükellefi olup olmamasının önemi yoktur, KDV mükellefiyeti bulunmasa dahi söz konusu işlemleri

²³¹ Zengin ve Biçer, a.g.m., s.90.

²³² 21.07.1985 Tarih ve 18818 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

nedeniyle vergi tevkifatı yapmak zorundadır. Örneğin; Türkiye’de inşa edilecek bir alışveriş merkezi için, ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi veya iş merkezi Türkiye’de bulunmayan bir firmaya mimari proje çizdirilmesi halinde, bu hizmet karşılığı ödenecek tutar üzerinden hesaplanan KDV’nin tamamı yurt içindeki hizmetten faydalanan firma tarafından kesilecek ve bağlı bulunduğu vergi dairesine beyan edilerek ödenecektir.

- **Kiralama İşlemlerinde Katma Değer Vergisi Sorumluluğu**

KDVK’nın 1’inci maddesinin 3/f bendinde, GVK’nın 70’inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemlerinin KDV’nin konusuna girdiği hüküm altına alınmıştır. Buna göre, söz konusu mal ve hakların kiraya verilmesi işlemi, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen bir hizmet olmasa dahi KDV’ye tabi olacaktır. KDVK’nın 9’uncu maddesindeki hükme dayanılarak Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 30 Seri No’lu KDV Genel Tebliği²³³ ile GVK’nın 70’inci maddesinde sayılan mal ve hakların kiralama işlemlerinde KDV açısından sorumluluk uygulamasının esasları açıklanmıştır. Bu tebliğe göre;

- Kiraya verenin (mal sahibinin) başka faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde KDV mükellefiyetinin bulunmaması,
- Kiralayanın (kiracının) gerçek usulde KDV mükellefi olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi halinde, söz konusu kiralamaya ilişkin KDV beyannamesinin mal sahibi tarafından değil, kiracı tarafından sorumlu sıfatıyla verilmesi gerekmektedir.

Kiraya verenlerin, başka faaliyetleri sebebiyle gerçek usulde KDV mükellefi olmaları halinde, sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacak, mal sahipleri kiralama faaliyetleri ile ilgili KDV’yi genel esaslara göre beyan edeceklerdir²³⁴. Ayrıca, KDVK’nın 17’nci maddesinin 4/d bendinde, iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin vergiden istisna olduğu hükme bağlanmıştır. Buna göre, GVK’nın 70’inci maddesinde sayılan mal ve haklardan

²³³ 16.12.1988 Tarih ve 20021 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²³⁴ 30 Seri No’lu KDV Genel Tebliği.

sadece gayrimenkullerin bir iktisadi işletmeye dahil olmaması halinde bunların kiralanması işlemleri KDV'den istisnadır. Bu sebeple, özel şahsın mülkiyetinde bulunan gayrimenkullerin kiralanmasında KDV açısından sorumluluk söz konusu değildir²³⁵. 'GVK'nın 70'inci maddesinde sayılan haklar ile gayrimenkul dışındaki malların kiralanması işlemlerinde KDV sorumluluğunun doğabilmesi için, bunların bir iktisadi işletmeye dahil olmaması ve sahiplerinin de gerçek usulde KDV mükellefiyetinin bulunmaması gerekir. Kiracının ise mutlaka gerçek usulde KDV mükellefiyetinin bulunması gerekmektedir²³⁶. Mal sahiplerinin başka işlemler nedeniyle KDV mükellefiyetlerinin bulunmaması halinde ise, KDV kiracılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ilgili vergi dairesine ödenecektir.

- **Reklam Verme İşlemlerinde Katma Değer Vergisi Sorumluluğu**

Reklam verme işlemleri ticari faaliyet kapsamına girmesi sebebiyle KDV'ye tabidir. Reklam verme işlemleri, belirli şartların varlığı halinde sorumluluk uygulaması kapsamına alınmıştır. Buna göre, reklam verenlerin gerçek usulde KDV mükellefiyetlerinin bulunması; reklam alanların ise, KDV mükellefiyetlerinin bulunmaması gerekmektedir. Bu iki durumun birlikte gerçekleşmesi halinde söz konusu reklam verme işlemleriyle ilgili KDV'nin tamamı reklam verenler tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. 'Ayrıca reklam verenlerin gerçek usulde KDV mükellefiyetlerinin bulunmaması halinde, reklam hizmetine ilişkin KDV, KDV mükellefiyeti bulunsun ya da bulunmasın reklam alanlar tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilecektir²³⁷.

Reklam işleri sorumluluk uygulamasında, gerçek usulde KDV mükellefi olan bazı işletmelerin, profesyonel veya amatör spor kulüplerine oyuncularının formalarında gösterilmek, şahıslara veya kuruluşlara ait bina, arsa, arazi gibi yerlerde duvarlara yazılmak, pano olarak yerleştirilmek, dergi, kitap gibi yazılı eserlerde yayınlanmak ve benzeri şekillerde reklam verdikleri bilinmektedir²³⁸.

²³⁵ 31 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

²³⁶ Sarılı, a.g.e., 2010, s.443.

²³⁷ Yapmış, a.g.m., s.82.

²³⁸ 30 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

55 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde²³⁹ ise, 2908 Sayılı Dernekler Kanunu'na (DK) göre kurulan ve faaliyet gösteren dernek statüsündeki klüp, kurum veya kuruluşlara ait iktisadi işletmelerin faaliyetlerinin KDV'ye tabi olması sebebiyle klüplerin profesyonel futbol şubelerinin; maç hasılatları, spor toto-loto ve lotogol isim hakkı gelirleri, spor malzemesi ve hediyelik eşya satışı, yayın hakkı gelirleri, reklam gelirleri ve diğer gelirlerini oluşturan teslim ve hizmetleri sebebiyle gerçek usulde KDV mükellefi oldukları belirtilmiş ve kendilerine verilen reklam hizmetlerinde, KDV'nin genel esaslar çerçevesinde spor klüpleri tarafından beyan edilip ödeneceği ve dolayısıyla sorumluluk uygulamasının söz konusu olmadığı belirtilmiştir. Ayrıca aynı tebliğde, ticari nitelikten ziyade faaliyetin zorunlu bir unsur olarak yapılan futbolcu transferleri ile kiralamaları karşılığı klüplerce elde edilen bedeller KDVK'nın 1/3-g maddesi kapsamında sayılamayacağından verginin konusuna girmediği belirtilmiştir.

- **Serbest Meslek Faaliyetleri Çerçevesinde Yapılan Telif Faaliyetlerinde Katma Değer Vergisi Sorumluluğu**

GVK'nın 18'inci maddesi kapsamına giren serbest meslek faaliyetleri için sorumluluk uygulaması getirilmiş ve bu uygulama 19 Seri No'lu KDV Genel Tebliği²⁴⁰ ile düzenlenmiştir. KDVK'nın 1'inci maddesinin 1'inci bendine göre, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabidir. Ancak, sözü edilen faaliyetleri, mutad²⁴¹ ve sürekli bir şekilde yapanlar gerçek usulde KDV'ye tabi olacak, arızı nitelik taşıyan serbest meslek faaliyetlerinde ise, KDV uygulanmayacaktır. Buna göre, GVK'nın 18'inci maddesi kapsamına giren faaliyetleri²⁴², sürekli yapanlar KDV'ye tabi olurken, süreklilik taşımayan faaliyetler için KDV uygulaması söz konusu olmayacaktır.

Öte yandan, Maliye Bakanlığı gerekli görülen hallerde, vergiye tabi işlemlere

²³⁹ 30.05.1996 Tarih 22651 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁴⁰ 21.03.1986 Tarih ve 19054 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁴¹ Mutad sözcüğünün kelime anlamı, alışılmış, adet olunmuş, olağan, ve her zaman yapılan şeydir.

²⁴² GVK'nın 18'inci maddesine göre, , müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, 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 etme veya kiralama faaliyetleridir.

taraf olanları da verginin ödenmesinden sorumlu tutabilmektedir. Bu yetkiye dayanılarak, GVK'nın 18'inci maddesi kapsamına giren teslim ve hizmetleri münhasıran aynı kanunun 94'üncü maddesinde zikredilen kişi ve kuruluşlara yapmaları halinde KDV'nin bu kişi veya kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi uygun görülmüştür. Serbest meslek erbabının bu uygulamadan faydalanabilmesi için gerçek usulde KDV mükellefiyetlerinin sadece GVK'nın 18'inci maddesi kapsamına giren işlemlerden ibaret olması ve işlemlerinin tamamının aynı kanunun 94'üncü maddesine göre gelir vergisi stopajına tabi bulunması gerekmektedir. Buna göre 18'inci madde kapsamına giren teslim veya hizmetleri 94'üncü maddede sayılan kişi ve kuruluşlar yanında maddede yer almayanlara da yapanlar bu uygulamadan faydalanamayacaktır²⁴³.

GVK'nın 94'üncü maddesinde sayılan kişi veya kuruluşlar, aynı kanunun 18'inci maddesi kapsamına giren kişilere yapacakları ödemeler ile ilgili olarak gelir vergisi stopajına esas olan miktar üzerinden %18 oranında KDV hesaplayıp vergi sorumlularına ait KDV beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan ederek ödemesi gerekmektedir²⁴⁴. Bu sorumluluk uygulamasının gerçekleşebilmesi için GVK'nın 18'inci maddesi kapsamına giren kişilerin önceden bağlı buldukları vergi dairelerine bu uygulamadan yararlanmak istediklerini bir dilekçe ile beyan etmek ve ayrıca bu durumu vergi sorumlusuna bildirmek durumundadırlar. Ayrıca 19 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'ne göre, sorumluluk uygulamasını tercih etmeyenler ile esasen bu kapsama girmesi mümkün olmayan mükelleflerin, GVK'nın 94'üncü maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlara yaptıkları teslim ve hizmet ifaları sebebiyle hesaplanan KDV kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere²⁴⁵,

- Mutad ve sürekli olarak telif kazancı elde eden kimse, GVK'nın 18'inci madde kapsamındaki işlemleri, GVK'nın 94'üncü maddesindeki kişi ve kuruluşlara yapması durumunda; KDV'nin sorumlu sıfatıyla ödenmesi için vergi dairesine yazılı talepte bulunmalı ve stopajı yapacak olanlara bildirmesi gerekmektedir. Gelir Vergisi stopajı yapacak olanlar da, ödedikleri bedel

²⁴³ İhsan Akar ve Hakan Şahin; *Katma Değer Vergisinde Sorumluluk Uygulamaları*, Bursa Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odası Yayını, Bursa, 2006, s.22.

²⁴⁴ Sarılı, a.g.e., 2010, s.442.

²⁴⁵ Akar ve Şahin, a.g.m., s.23-24.

üzerinden KDV hesaplayıp, 2 No'lu KDV beyannamesi ile beyan etmelidir.

- Mutad ve sürekli olarak telif kazancı elde eden kimse, GVK'nın 18'inci madde kapsamındaki işlemleri, GVK'nın 94'üncü maddesindeki kişi ve kuruluşların dışındaki kişilere yapıyorsa veya sorumluluk uygulamasını tercih etmemişse; KDV nedeniyle defter tutmak ve aylık KDV beyannamesi vermek zorunda olacaktır.
- Telif kazancı elde eden kimse, GVK'nın 18'inci madde kapsamındaki işlemleri arızı olarak yapıyorsa; KDV sorumlul uğu söz konusu olmayacak, ancak satış bedeli üzerinden %17 oranında gelir vergisi stopajını karşı taraf yapacaktır.

1.9.3.2. Kısmi Sorumluluk Uygulaması

Kısmi sorumlulukta; teslim ve hizmetlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin, bir kısmı alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla, diğer kısmı ise satıcılar tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilecektir. Tam sorumluluk uygulamasında olduğu gibi kısmi sorumlulukta da, alıcı tarafından tevkif edilerek sorumlu sıfatıyla beyan edilen vergi, bu mükellefler tarafından indirim konusu yapılabilecektir²⁴⁶.

- **Katma Değer Vergisi Tevkifatı Yapmaya Sorumlu Tutulan Kurum ve Kuruluşlar**

91 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'ne²⁴⁷ göre, KDV tevkifatı yapmakla sorumlu tutulan kurum ve kuruluşlar şunlardır:

- Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birlikler,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,

²⁴⁶ Zengin ve Biçer, a.g.m., s.98.

²⁴⁷ 28.02.2004 Tarih ve 25387 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Üniversiteler (vakıf üniversiteleri hariç),
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar ve özel finans kurumları,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'na kote edilmiş şirketler²⁴⁸,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler.

Ancak yukarıda sayılan kuruluşların birbirlerine karşı ifa ettikleri hizmetler üzerinden tevkifat yapılmamaktadır. Bu kuruluşlar birbirlerine karşı yaptıkları hizmetler hariç olmak üzere, aşağıda sayılan KDV tevkifatı uygulanacak hizmetlerde tevkifat yapmakla yükümlü kılınmışlardır.

91 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde "özel finans kurumları" ve "organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlem borsaları dahil bütün borsalar"; 95 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde²⁴⁹ ise, "hisse senetleri İMKB'ye kote edilmiş şirketler" tevkifat yapması öngörülen kuruluşlar arasında sayılmıştır. Hisse senetleri İMKB'ye kote edilmiş şirketler sadece aşağıda sayılan işlemlere ait KDV üzerinden tevkifat yapabilmektedir. Bu işlemler²⁵⁰;

- Yapım işleri,
- Temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri,
- Özel güvenlik hizmetleri,

²⁴⁸ 95 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile eklenmiştir.

²⁴⁹ 03.07.2005 Tarih ve 25864 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁵⁰ 95 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile eklenmiştir.

- Yemek servisi hizmetleridir.

- **Katma Değer Vergisi Tevkifatı Uygulanacak İşlemler**

- **Katma Değer Vergisi Tevkifatı Uygulanacak Hizmetler**

KDV tevkifatı uygulanacak hizmetler aşağıda sayılmıştır:

- Yapım İşleri ile Bu İşlere İlişkin Mühendislik-Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetleri,
- Temizlik, Bahçe ve Çevre Bakım Hizmetleri,
- Özel Güvenlik Hizmetleri,
- Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri,
- Yemek Servisi Hizmetleri,
- Danışmanlık ve Denetim Hizmetleri.

Yukarıda sayılan işlemlerin tamamı, KDV sorumluluğuna giren hizmet mahiyetinde işlemlerdir. Ancak yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların, tevkifat kapsamına giren hizmetlerde kullanılacak olanlar da dahil olmak üzere piyasadan yapacakları her türlü mal alımında, tevkifat uygulanmayacaktır. Tevkifat kapsamına giren hizmetleri ifa edenlerin bu amaçla kullandıkları mal, madde ve malzemelere ait tutarlar hizmet bedelinden düşülmeyecek, tevkifat, kullanılan malzemelere ait tutarlar da dahil olmak üzere toplam hizmet bedeli üzerinden hesaplanacaktır²⁵¹.

- **Katma Değer Vergisi Tevkifatı Uygulanacak Teslimler**

KDV tevkifatı uygulanacak teslimler aşağıda sayılmıştır:

- Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri,
- Akaryakıt Teslimleri,

²⁵¹ 91 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

- İşgücü Hizmet Alımları,
- Bakır Alüminyum ve Çinko Ürünleri ve Külçeleri Teslimi,
- Hurdadan Elde Edilenler Dışındaki Bakır, Alüminyum ve Çinko Külçelerin Teslimi,
- Alüminyum Profil ve Alüminyum Levha Teslimi,
- Hurda Metal Teslimleri,
- Hurda Metal, Plastik Malzeme, Atık Kağıt ve Cam Teslimleri,
- Turizm Acentesi ve Rehberlerine Yapılan Ödemeler,
- Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı ile Ham Post ve Deri Teslimleri,
- Büyük ve Küçükbaş Hayvan Etlerinin Teslimleri.

- **Katma Değer Vergisi Tevkifat Uygulamasında Sınır**

Tevkifat kapsamına giren her bir işlemin bedeli VUK'a göre o yıl için geçerli fatura düzenleme sınırını aşmadığı takdirde hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacaktır. Fatura düzenleme sınırı, 2011 yılı için KDV dahil 700 TL olduğundan, bu yılın sonuna kadar KDV ile birlikte 700 TL'yi geçmeyen işlemler için tevkifat uygulanması söz konusu değildir. Ancak, tespit edilen tutarı aşan işlemlere ait KDV'nin tevkifat zorunluluğundan kaçınmak amacıyla bedel parçalara ayrılmayacak, aynı işleme ait bedellerin toplamı üzerinden tevkifat yapılacaktır²⁵².

²⁵² http://www.maliforum.com/KDV_Tevkifat_Oranlari.htm, (Erişim Tarihi:20.03.2011).

Tablo 2. KDV’de Tefkifata Tabi Tutulan İşlemlerin Tevkifat Oranları

KDV Tevkifatına Tabi Mal Teslimi veya Hizmet İfası	Tevkifat Oranı	KDV Tevkifatını Yapacak Olanlar	KDV Genel Tebliği
KDV mükellefi olanların, KDV mükellefi olmayanlardan, ticari işletmeye dahil olmayan ve GVK’nın 70’inci maddesinde sayılan mal ve hakları kiralama işlemleri (İktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanmasında KDV istisnası olduğu için tevkifat uygulanmayacaktır.)	Tamamı	Kiralayan tarafından (Kiraya verenin gerçek usulde KDV mükellefiyetinin bulunmaması ve kiralayanın gerçek usulde KDV mükellefi olması şartıyla)	30
			31
KDV mükellefi olanların, profesyonel veya amatör spor kulüplerine oyuncularının formalarında gösterilmek, şahıslara veya kuruluşlara ait bina, arsa, arazi gibi yerlerde duvarlara yazılmak, pano olarak yerleştirilmek, dergi, kitap gibi yazılı eserlerde yayınlanmak vb. şekillerde reklam vermeleri	Tamamı	Reklamı verenler tarafından (Reklamı verenin gerçek usulde KDV mükellefiyeti bulunması ve reklamı alanın gerçek usulde KDV mükellefiyeti olmaması şartıyla)	30
Hurda metal teslimleri Hurda metal, hurda cam, hurda plastik ve atık kağıt teslimleri KDVK’nın 17/4-g maddesi uyarınca KDV’den istisnadır. Ancak, KDVK’nın 18’inci maddesi uyarınca hurda mal tesliminde bulunan mükellefin istisnadan vazgeçmesi halinde tevkifat yapılacaktır. Bununla birlikte, 07.06.2008 tarihinden başlamak üzere hurda metalden elde edilen külçe teslimleri istisna kapsamında çıkarılmış ve 110 Seri No’lu Tebliğle tevkifat kapsamına alınmıştır.	% 90	Alım yapanlar (İthal edilen hurda metallerin yurt içindeki ilk satış ve teslimlerinde tevkifat yapılmayacaktır) (Genel ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettiği birlikler ve kamu iktisadi teşebbüsleri tarafından yapılan hurda metal teslimlerinde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.)	51
			53
			58
			70
			81
			85
			86
			89
			91
			97
110			
KDV ödenmeksizin yurda getirilen petrol ürünlerinin gerçek usulde KDV mükellefleri ile kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan satışları	% 90	Alım yapanlar	68
			85
İş gücü hizmet alımlarında	%90	KDV mükellefleri ve KDV mükellefi olmasalar dahi sorumlu tayin edilen kuruluşlar (Sorumlu tayin edilen kuruluşlardan alınan işgücü hizmetleri için tevkifatı yapılmaz.)	96
			97

<p>Bakır ve alaşımlarından, çinko ve alaşımlarından, alüminyum ve alaşımlarından mamul anot, katot, her çeşit takoz (biyet), slab, platina, kütük, granül, filmaşın, levha, boru, prinç çubuk, lama, her türlü tel ve benzerlerinin tesliminde.</p> <p>(KDVK'nın 17/1 maddesinde sayılan kurum ve kuruluşların (tarımsal amaçlı kooperatifler hariç), sermayelerinin % 51 veya daha fazlası kamuya ait işletmelerin ve özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar ile bu ürünlerin ilk üreticilerinin (cevherden üretim yapanlar) bu kapsamdaki teslimlerinde tevkifat uygulanmayacaktır.)</p>	%90	Alım yapanlar	96
			97
			104
<p>Hurdadan elde edilenler dışındaki bakır, alüminyum ve çinko külçe teslimleri</p> <p>(Bakır ve bakır alaşımlarından mamul; anot, katot, her çeşit takoz (biyet), slab, platina, kütük, granül, filmaşın, levha, boru, prinç çubuk, lama, her türlü tel ve benzerlerinin teslimi bu kapsamda tevkifata tabidir.)</p> <p>(KDVK'nın 17/1 maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlar (tarımsal amaçlı kooperatifler hariç), sermayelerinin % 51 veya daha fazlası kamuya ait işletmeler ve özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar ile bu ürünlerin ilk üretici veya ithalatçıların bu kapsamdaki teslimlerinde tevkifat uygulanmayacaktır.</p>	% 90	<p>Alım yapanlar,</p> <p>(Alüminyum profil ve alüminyum levha teslimlerinde KDV tevkifatı;</p> <p>- bunları doğrudan slab, billet, külçe gibi ham maddelerden imal edenler tarafından yapılacak ilk teslimleri ile</p> <p>- bunları ithal edenler tarafından yapılacak ilk teslimlerinde,</p> <p>uygulanacak, profil ve levhanın ilk üreticileri ve ithalatçılarından sonraki safhalardaki teslimleri KDV tevkifatı yapılmayacaktır.)</p>	95
			97
			104
			105
<p>Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimleri</p> <p>(KDVK'nın 17/1 maddesinde sayılan kurum ve kuruluşların (tarımsal amaçlı kooperatifler hariç), sermayelerinin % 51 veya daha fazlası kamuya ait işletmelerin ve özelleştirme kapsamındaki kuruluşların teslimlerinde tevkifat uygulanmayacaktır.</p>	% 90	Alım yapanlar	108

Yemek servisi, bahçe ve çevre bakım, danışmanlık ve denetim ile uluslararası gözetim şirketleri tarafından ifa edilen gözetim hizmetleri	1 / 2	Sorumlu tayin edilen kuruluşlar	91
			92
			95
Fason tekstil ve konfeksiyon işlerinde	1 / 2	Alım yapanlar	51
			53
			58
			107
Büyük ve küçükbaş hayvan etlerinin (sakatat ve bağırsak dahil) teslimleri (KDVK'nın 17/1 maddesinde sayılan kurum ve kuruluşların (tarımsal amaçlı kooperatifler hariç), sermayelerinin % 51 veya daha fazlası kamuya ait işletmelerin ve özelleştirme kapsamındaki kuruluşların teslimlerinde tevkifat uygulanmayacaktır.)	1 / 2	Alım yapan gerçek usulde KDV mükellefleri ve sorumlu tayin edilen kuruluşlar	108
			110
Yapı denetim hizmetleri	1 / 2	Hizmet alan tüm KDV mükellefleri ve sorumlu tayin edilen kuruluşlar	93
			99
Turizm acente, rehber ve benzerlerinin turist kabilelerini alışveriş etmeleri için belirli dükkanlara/mağazalara götürmeleri	2 / 3	Hizmeti alan işletmeler	110
Temizlik hizmetleri	2 / 3	Sorumlu tayin edilen kuruluşlar	91
			92
			95
Yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik mimarlık ve etüt-proje hizmetleri	1 / 6	Sorumlu tayin edilen kuruluşlar	91
			92
			95
			99
Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri	1 / 3	Sorumlu tayin edilen kuruluşlar	91
			92
			95
Özel güvenlik hizmetleri	4 / 5	Tüm KDV mükellefleri	91
			92
			95
			104

Kaynak: http://www.maliforum.com/KDV_Tevkifat_Oranlari.htm, (Erişim Tarihi:20.03.2011).

- **Katma Değer Vergisi'nde Tevkifata Tabi İşlemlerin Kapsamı**
- **Katma Değer Vergisi Tevkifatı Uygulanacak Hizmetler**
- **Yapım İşleri ile Bu İşlere İlişkin Mühendislik-Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetlerinde Katma Değer Vergisi Sorumluluğu**

Yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetlerinde KDV sorumluluğu 91 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile düzenleme altına alınmıştır. Bu düzenlemeye göre, “yapım işleri; 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, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, tamamlama, (boya badana dahil) her türlü onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri” şeklinde tanımlanmıştır. ‘Ayrıca, yapım işleri ile birlikte ifa edilen mimarlık ve mühendislik, etüt ve proje, harita ve kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hizmetleri ve benzeri hizmetlere de tevkifat uygulanacaktır²⁵³. Bu işlerin yapım işleriyle birlikte yapılması halinde KDV'ye tabi tutulması söz konusudur. Eğer bu tür işler, KDV tevkifatı yapmaya sorumlu tutulan kurum ve kuruluşlara karşı yapılan inşaat işlerinden ayrı olarak ifa edilirse, inşaat işleri kapsamı yerine, “danışmanlık ve denetim işleri” kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır. Ayrıca, bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, tamamlama, (boya badana dahil) her türlü onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri yukarıda tanımda sayılan işlerle birlikte yapılmadığında inşaat işi olmayacağı ancak birlikte yapılması halinde inşaat işi sayılacağı belirtilmiştir.

Öte yandan, 01.03.2004 tarihinden itibaren yüklenicileri tarafından tamamen veya kısmen alt yüklenicilere (taşeronlara) veya daha alt yüklenicilere devredilmiş ve devredilecek yapım işlerinde, işi devreden her yüklenicinin, kendisine ifa edilen hizmete ait KDV üzerinden tevkifat yapması uygun görülmüştür²⁵⁴. Örneğin, A Üniversitesine ait spor salonu yapımını üstlenen B şirketi, bu yapım işini C taşeron

²⁵³ 91 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

²⁵⁴ 91 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

şirketi aracılığı ile yapabilir. Bu durumda C taşeron şirketinin hizmeti üzerinden hesaplanan KDV için, müteahhit B şirketi tarafından tevkifat uygulanarak, sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. B şirketinin hak edişi üzerinden hesaplanan KDV için de A Üniversitesi tarafından tevkifat uygulanacak ve sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. Alt yüklenicilere uygulanan tevkifat, sorumlu tayin edilen kurum ve kuruluşlarca yapım işinin asıl yüklenicisine tevkifat uygulanmasına engel değildir. ‘91 Seri No’lu KDV Genel Tebliği’nde, taşeron firmalara asıl yükleniciler tarafından devredilen yapım işlerinin tevkifata tabi olduğu belirtildiği için, taşeronlara devredilen işin sadece etüt, proje ve danışmanlık işlerinden ibaret olması halinde tevkifat uygulanmaması gerekmektedir. Ayrıca taşeron devredilen işlerin hem yapım işi hem de etüt, proje ve danışmanlık işlerinden ibaret olması durumunda taşeron firma yaptığı işlerin toplam bedeli üzerinden KDV tevkifatı uygulamalıdır²⁵⁵.

Yapım işleriyle ilgili tevkifat oranları 99 Seri No’lu KDV Genel Tebliği²⁵⁶ ile düzenlenmiştir. Buna göre, fatura ve benzeri belgelerde gösterilen bedel üzerinden hesaplanan KDV’nin 5/6’sı işi yapanlara ödenecek, 1/6’sı ise işi yaptıran kurum, kuruluş ve işletmeler tarafından 2 No’lu KDV Beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir. Bu oran Temmuz 2006 tarihine kadar 1/3’tü. Ancak 99 Seri No’lu KDV Genel Tebliği ile getirilen yeni düzenleme sonucu bu oran 1/6 olarak belirlenmiştir.

- Temizlik, Bahçe ve Çevre Bakım Hizmetlerinde Katma Değer Vergisi Sorumluluğu

91 Seri No’lu KDV Genel Tebliği’ne göre, temizlik hizmetleri sektörünün yaygın olarak sunduğu hizmetler aşağıdaki gibidir:

- Bina temizliği,
- Sağlık kuruluşlarının hijyenik temizliği ve hastane atıklarının imhası,
- Çöp toplama ve toplanan çöplerin imhası,

²⁵⁵ Sarılı, a.g.e., 2010, s.454.

²⁵⁶ 11.07.2006 Tarih ve 26225 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

- Park ve bahçeler ile mezarlık alanlarının temizliği ve bakımı,
- Haşere mücadelesi,
- Demiryolu ve kara nakil vasıtalarının temizliği ve benzeri işler.

Yukarıda sayılan işlerin tamamı KDV tevkifatına tabidir. Ayrıca aynı tebliğin devamında, bina temizliğine; binaların müştemilat ve eklentileri dahil iç ve dış cephesinin temizliği ve her türlü mefruşatının (halı, perde, koltuk, süs eşyası vb.) bina içinde veya dışında yaptırılan temizliğinde dahil olduğu belirtilmiş; havlu, çarşaf, elbise, çamaşır gibi eşyaların kuru temizlettirilmesi veya yıkattırılması da temizlik hizmetleri kapsamına alınmıştır. Ancak, temizlik işlerinde kullanılacak deterjan, süpürge vb. malzemenin piyasadan satın alınması sırasında tevkifat uygulanmayacağı²⁵⁷ belirtilmiştir. Öte yandan, bu tebliğ ile sorumlu tayin edilen kurum ve kuruluşların park ve bahçeler ile bulvar, refüj, göbek, rekreasyon alanları ve havuzların bakımı, bitkilendirilmesi, sulanması ve haşere mücadelesine ilişkin hizmet alımları da tevkifata tabi olacaktır²⁵⁸. Temizlik işlerine ait ödemeler üzerinden hesaplanan KDV'ye 2/3 oranında, bahçe ve bakım hizmetlerine ait ödemeler üzerinden hesaplanan KDV'ye ise, 1/2 oranında tevkifat uygulanacaktır.

- **Özel Güvenlik Hizmetlerinde Katma Değer Vergisi Sorumluluğu**

Güvenlik hizmetleri sektöründe faaliyet gösteren işletmeler kendilerine bağlı güvenlik görevlileri marifetiyle genel olarak; sabotaj, yangın, hırsızlık, soygun, yağma, yıkma tehditlerine karşı caydırıcı ön tedbirleri almaktadırlar²⁵⁹. 91 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'ne göre, söz konusu şirketler giriş çıkış kontrolü, danışma hizmeti, santral, trafik hizmeti, yangınla mücadele, değerli evrak, nakit, maden gibi kıymetlerin bir yerden başka bir yere taşınması, ikaz-ihbar, ilk yardım, alarm izleme ve koruma hizmetlerini de sunmaktadırlar. Bu tebliğin uygulanmasında, sayılan bu ve benzeri tüm hizmetler özel güvenlik hizmetlerinin içinde kabul edilecektir²⁶⁰. Güvenlik hizmetlerine ait ödemeler üzerinden hesaplanan KDV'ye 4/5 oranında tevkifat uygulanacaktır.

²⁵⁷ 91 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

²⁵⁸ 91 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

²⁵⁹ 91 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

²⁶⁰ 91 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

- **Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetlerinde Katma Değer Vergisi Sorumluluğu**

Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtların ‘‘bakım’’ hizmetleri, bunların kendinden beklenen görev ve işlevleri sağlamak için belli aralıklarla veya gerektiği zaman yapılan faaliyetlerdir²⁶¹. Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtların ‘‘onarımı’’ ise bozulmuş, eskimiş araçların kullanılabilir hale getirilmesinden ibarettir²⁶². Ayrıca bakım hizmeti sırasında bakımı yapılan şeyin belli aksam ve parçalarının değiştirilmesi de hizmetin ayrılmaz bir parçasıdır²⁶³. 91 Seri No’lu KDV Genel Tebliği’ne göre, sorumlu tayin edilen kurum ve kuruluşlara ait veya bu kurum ve kuruluşlara tahsis edilen ve faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetlerine ilişkin bedel üzerinden hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulacaktır. Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait bakım ve onarım hizmetlerinin yalnızca işçilik hizmetinden ibaret sayılması söz konusu olmayıp, bu hizmetin gereği olarak yapılan mal, malzeme ve parça teslimleri de bakım ve onarım hizmetine dahil bulunmaktadır²⁶⁴. Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetlerine ilişkin bedel üzerinden hesaplanan KDV’ye 1/3 oranında tevkifat uygulanacaktır.

- **Yemek Servisi Hizmetlerinde Katma Değer Vergisi Sorumluluğu**

91 Seri No’lu KDV Genel Tebliği’ne göre, yemek servis hizmetleri; KDV tevkifatı yapmak zorunda olan kurum ve kuruluşların personel, öğrenci, hasta, müşteri, misafir, yolcu sıfatı taşıyan kişilerin yemek ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapacakları hizmet alımları ile kokteyl, davet, toplu yemek vb. hizmet alımları da tevkifata tabidir. Ayrıca bu amaçla yapılan hizmet alımlarının tevkifat yapmakla sorumlu kurum veya kuruluşlara ait bir yerde hazırlanması (pişirilmesi) veya tüketilmeye hazır halde temin edilmesi tevkifat uygulanmasına engel değildir²⁶⁵. Bazı şirketlerin üreterek pazarladıkları ve oluşturulan sisteme dahil işyerlerinde yeme içme hizmeti teminine imkan veren yemek (karne-bilet) çeklerinin

²⁶¹ 91 Seri No’lu KDV Genel Tebliği.

²⁶² 91 Seri No’lu KDV Genel Tebliği.

²⁶³ 91 Seri No’lu KDV Genel Tebliği.

²⁶⁴ 91 Seri No’lu KDV Genel Tebliği.

²⁶⁵ 91 Seri No’lu KDV Genel Tebliği.

bedeli üzerinden hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacaktır²⁶⁶. Ancak, yemek servis hizmetinin hizmeti alan kuruluşun bünyesinde ve doğrudan yemek çekini satan firma tarafından verilmesi halinde tevkifat uygulanacağı tabiidir²⁶⁷. Öte yandan, bu tebliğe göre tevkifat yapmak zorunda olan kuruluşların kendi personeli marifetiyle hazırlanacak yemekler için piyasadan yiyecek maddeleri ve bu işle ilgili çeşitli malzemeleri satın alması tevkifata tabi değildir²⁶⁸. Yemek servis hizmetlerine ilişkin bedel üzerinden hesaplanan KDV'ye 1/2 oranında tevkifat uygulanacaktır.

- **Danışmanlık ve Denetim Hizmetlerinde Katma Değer Vergisi Sorumluluğu**

91 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'ne göre, tebliğin uygulanmasında teknik, ekonomik, mali ve hukuki alanda sunulan danışmanlık ve denetim hizmetleri üzerinden hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulacaktır. Tevkifat yapmakla sorumlu kurum veya kuruluşlara sunulan piyasa etüt-araştırma ve ekspertiz hizmetleri ile bu kuruluşlara yapılan herhangi bir teslim ya da hizmet kapsamında veya bu teslim ya da hizmetin devamı niteliğinde verilen ve bedeli ayrıca belirlenen eğitim hizmetleri "danışmanlık hizmeti" kapsamında değerlendirilecektir²⁶⁹. Avukatların hukuki ihtilaflarla ilgili olarak yargı mercileri nezdinde veya yargı kararlarının sonuçları ile ilgili olarak vekalet akdi çerçevesinde (icra vb.) verdikleri hizmetler prensip olarak tevkifat kapsamına girmezken; verdikleri danışmanlık hizmetleri tevkifata tabidir²⁷⁰. Avukatlarla yapılan sözleşmelerde avukatlık ve danışmanlık hizmetleri birlikte yer alıyorsa bu iki unsur ayrı ayrı ücretlendirilmediği takdirde yapılan toplam ödeme üzerinden tevkifat uygulanacaktır²⁷¹. Ayrıca 93 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'ne²⁷² göre, uluslararası gözetim şirketleri tarafından ifa edilen gözetim hizmetleri ile yapı denetim kuruluşlarının sunduğu yapı denetim hizmetleri; denetim hizmeti kapsamında tevkifata tabi tutulmuştur. Danışmanlık ve denetim hizmetlerine ilişkin bedel üzerinden hesaplanan KDV'ye 1/2 oranında tevkifat uygulanacaktır.

²⁶⁶ 91 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

²⁶⁷ 91 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

²⁶⁸ 91 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

²⁶⁹ 91 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

²⁷⁰ 91 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

²⁷¹ 91 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

²⁷² 19.01.2005 Tarih ve 25705 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- **Katma Değer Vergisi Tevkifatı Uygulanacak Teslimler**

- **Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde Katma Değer Vergisi Sorumluluğu**

“Fason iş veya imalat”, ‘imal edilecek malın imalinde kullanılacak hammadde ve ilk madde gibi maddelerin imalatı yaptıran tarafından temin edilerek; imalatın tamamının veya bir kısmının başkasına yaptırılması olarak tanımlanabilir²⁷³. Ülkemizde tekstil ve konfeksiyon işlerinde fason imalata oldukça fazla rastlanılmaktadır²⁷⁴. Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri KDVK’nın 9’uncu maddesinin Maliye Bakanlığı’na verdiği yetkiye dayanılarak 51 Seri No’lu KDV Genel Tebliği²⁷⁵ ile başlatılmıştır. Daha sonra 53 Seri No’lu KDV Genel Tebliği²⁷⁶ ve 58 Seri No’lu KDV Genel Tebliği²⁷⁷ ile ek düzenlemeler getirilmiştir. 51 Seri No’lu KDV Genel Tebliği’ne göre, fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde, fason hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV’nin 2/3’ü, fason iş yaptıranlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmek üzere tevkifata tabi tutulacak, 1/3’ü ise fason işi yapana ödenecektir. Ancak fason olarak yapılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde KDV sorumluluğunun ortaya çıkabilmesi için, fason işi yapan ve yaptıranların gerçek usulde KDV mükellefi olması gerekmektedir²⁷⁸. Fason imalatın şartı, imal edilecek mal ile ilgili ana hammadde başta olmak üzere hammaddelerin fason iş yaptıranlarca temin edilmesidir²⁷⁹. Fason işlerde mamul bir bütün olarak imal ettirilebileceği gibi, üretim aşamaları itibariyle kısmi olarak fason iş yaptırılması da mümkündür. Örneğin, bir konfeksiyon firmasının pazarlayacağı gömleklerin kumaşını, kesimini, dikimini ayrı ayrı firmalara fason olarak yaptırılması halinde her bir kısmi iş tevkifat uygulaması kapsamına girecektir. Fason iş yapanların başkalarına fason iş yaptırmaları her iki fason iş bakımından tevkifat uygulamasına engel değildir. Örneğin; imal edip pazarladığı pantolonların bir kısmını fason olarak imal ettiren bir mükellef, aynı zamanda ihracatçı firmalara fason

²⁷³ Oğuz Aydemir; “Katma Değer Vergisinde Yeni Sorumluluk Uygulaması”, *Maliye Postası Dergisi*, Sayı:370, Şubat 1996, s.13-14.

²⁷⁴ Kemal Oktar; *KDV İstisnalar ve İadeler*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, s.329.

²⁷⁵ 10.01.1996 Tarih ve 22519 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁷⁶ 30.03.1996 Tarih ve 22596 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁷⁷ 07.12.1996 Tarih ve 22840 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁷⁸ Sarılı, a.g.e., 2010, s.445.

²⁷⁹ 51 Seri No’lu KDV Genel Tebliği.

olarak erkek takım elbisesi imal ediyorsa, fason yaptırdığı pantolonlar için kendisi tevkifat uygulayacak, ihracatçıya yaptığı fason takım elbiseler için ise, ihracatçı tarafından tevkifat uygulanacaktır. Fason olarak yapılan işlerde fason işi yapanlar tarafından kullanılan iplik, tela, fermuar, düğme, astar ve benzeri her türlü yardımcı madde ve malzemeler, fason hizmet bedeline dahil edilecektir. Fason iş için kullanılan bu madde ve malzemelerin ayrı fatura edilmesi söz konusu değildir. ‘Fason iş yaptıranlar, beyan edilen tevkifata ait tahakkuk fişi ile verginin ödendiğine dair vergi dairesi alındılarının kaşeli ve imzalı fotokopilerini, beyannamenin verildiği tarihi izleyen ayın ilk 10 günü içinde satıcıya intikal ettireceklerdir. Satıcılar bu tarihe kadar belgelerin gelmemesi halinde durumu aynı ayın 20. günü akşamına kadar alıcının vergi dairesine bildireceklerdir²⁸⁰’.

53 Seri No’lu KDV Genel Tebliği’ne göre, çanta ve ayakkabı dışında deriden mamul giyim eşyasının, fason işleri de tevkifat uygulamasına tabidir. Tekstil ve konfeksiyon sektöründeki boya, apre, baskı ve kasarılama işlerinde boya ve kimyevi maddelerin işi yaptıranlar tarafından temin edilip, bu işi yapanlara verilmesi halinde tevkifat uygulanacak, boya ve kimyevi maddelerin bu işleri yapanlar tarafından temin edilip kullanılması halinde tevkifat yapılmayacaktır. Yukarıda sayılanlar dışında kalan, ütüleme, çözü, haşıl, dikim, kesim, kapitone, traşlama, zımpara, şardan, yakma, ram, nakış ve benzeri bütün işler tevkifat uygulamasına tabidir²⁸¹. Tekstil sektöründe tevkifat uygulaması giyim eşyaları ile sınırlı değildir. Buna göre; perde, mobilya kumaşı, havlu, oto koltuk kumaşı, çuval ve benzerleri ile bunların imalinde kullanılacak iplik veya kumaşa verilen fason hizmetlerde de tevkifat uygulanacaktır²⁸².

58 Seri No’lu KDV Genel Tebliği’ne göre, tekstil ve konfeksiyon sektöründe fason olarak yaptırılan yıkama işleri, prensip olarak tevkifat uygulamasına tabidir. Ancak yıkama işinde kullanılan kimyevi maddelerin fason imalatı yapanlar tarafından temin edilip kullanılmaları halinde tevkifat uygulanmayacak, bu kimyevi maddelerin fason iş yaptıranlar tarafından temin edilip fason iş yapanlara verilmesi halinde tevkifat yapılacaktır. Fason olarak yaptırılan kapitone işlerinde astarın üzerine sadece elyaf veya elyafla birlikte tül veya tela tatbik edilmektedir. Sadece

²⁸⁰ 51 Seri No’lu KDV Genel Tebliği.

²⁸¹ 53 Seri No’lu KDV Genel Tebliği.

²⁸² 53 Seri No’lu KDV Genel Tebliği.

elyaf tatbik edilen hallerde elyafın, elyaf ile birlikte tül veya telasının tatbik edildiği hallerde elyaf ile tül veya elyaf ile telanın fason iş yaptırınlar tarafından tamir edilip fason iş yapanlara astar ile birlikte verilmesi halinde tevkifat uygulanacak, astar hariç yukarıda sayılanların fason iş yapanlarca temin edilip kullanılması halinde ise tevkifat uygulanmayacaktır.

105 Seri No'lu KDV Genel Tebliği²⁸³ ile 01.07.2007 tarihinden itibaren fason tekstil ve konfeksiyon işlerinde KDV tevkifatı kaldırılmıştır. Daha sonra 107 Seri No'lu KDV Genel Tebliği²⁸⁴ ile, 105 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin fason, tekstil ve konfeksiyon işlerinde tevkifatı sona erdiren (A/I) bölümü kaldırılmıştır. Buna göre, 51, 53 ve 58 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde kapsamı ile uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlenen fason, tekstil ve konfeksiyon işlerinde 1/2 oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır. Tevkifat oranı bu tebliğin yayımını izleyen günden itibaren düzenlenecek faturalara konu işlemler için geçerli olacaktır. Dikkat edildiğinde tevkifat oranının 1/3 değil, 1/2 oranında uygulanacağı belirtilmiştir²⁸⁵.

- Akaryakıt Teslimlerinde Katma Değer Vergisi Sorumluluğu

1996 yılındaki sınır ticaretine ilişkin düzenlemeler sonucu, özellikle Doğu ve Güneydoğu sınırimızdaki ülkelerden sınır ticareti yoluyla ya da bu ülkelere giden kamyonların mutad depolarla mazot ithali ile, yurda giren akaryakıtın kayıt dışı dolaşımı söz konusu olmuştur. İthalinde KDV ödenmeden yurda getirilen akaryakıtların gerçek usule tabi mükelleflere teslimi ve bunlar tarafından satılması ise, büyük vergi kaybını meydana getirmiştir²⁸⁶. Bu nedenle, KDVK'nın 9'uncu maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak, akaryakıt teslimleri 68 Seri No'lu KDV Genel Tebliği²⁸⁷ ile 01.08.1998 tarihinden itibaren tevkifat kapsamına alınmıştır. 68 Seri No'lu KDV Tebliği'ne göre, "ithalatçılar rafineriler, akaryakıt dağıtım firmaları ve akaryakıt bayileri dışında kalan satıcılar tarafından,

²⁸³ 30.06.2007 Tarih ve 26568 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁸⁴ 04.01.2008 Tarih ve 26746 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁸⁵ Emrullah Eser ve Tahirhan Baydu; "Fason Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde Sorumluluk Uygulamaları", *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı:113, Şubat 2009, s.74.

²⁸⁶ Kemal Oktar; *KDV Tevkifatı Uygulaması (Tevkifat Uygulamasından Doğan KDV İadeleri)*, Özkan Matbaacılık, Ankara, 2006, s.77.

²⁸⁷ 11.06.1998 Tarih ve 23369 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

gerçek usule tabi KDV mükellefleri ile kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan, motorin, benzin ve fuel-oil teslimlerinde, teslim bedeli üzerinden hesaplanacak KDV'nin % 90'ı satıcıya ödenmeyecek, alıcılar tarafından vergi sorumlularına ait 2 No'lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek vergi dairesine yatırılacaktır” şeklinde hükme bağlanmıştır. Sorumlu sıfatıyla beyan edilecek bu vergi, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabilecektir. Satıcılar ise, KDV'nin % 10'unu genel esaslara göre beyan ederek ödeyeceklerdir. İthalatçılar, rafineriler, akaryakıt dağıtım firmaları ve akaryakıt bayileri dışında kalan satıcıların, sözü edilen ürünleri yukarıda sayılanlar dışındaki alıcılara teslim etmeleri halinde tevkifat uygulanmayacak, teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV, satıcılar tarafından genel hükümler çerçevesinde beyan edilerek ödenecektir²⁸⁸.

Bu sorumluluk sadece mutad depo yoluyla yurda getirilen benzin, motorin ve fuel-oili kapsamaktadır. ‘Mutad depo, taşıt araçlarının kendi yakıt depoları olup, taşıtın yurda getirilişi sırasında bu depoda bulunan yakıt gümrük müdürlüğüne deklare edilerek uygunluk belgesine bağlanmaktadır. Uygunluk belgesi bu akaryakıtın alış belgesi yerine geçmektedir²⁸⁹’. Ancak 10.03.2000 Tarih ve 2000/364 Sayılı Kararname ile mutad depo uygulaması kaldırılmış, yerine kamyon üstü depo uygulaması getirilmiştir²⁹⁰. Akaryakıtın kamyon üstü depo yoluyla yurda getirilme işlemi KDVK'ya göre ithalat kabul edildiği için, bu akaryakıtlar gümrükte KDV'ye tabidir. Bundan dolayı kamyon üstü depolarla yurda getirilen akaryakıtların yurtiçi teslimleri, 68 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile getirilen sorumluluğun dışında kalmış; dolayısıyla sorumluluğun uygulama alanı artık kalmamıştır²⁹¹. Ancak kamyon üstü depo yoluyla akaryakıt ürünlerini getirenler, Türkiye’de gerçek usule tabi KDV mükellefleri ile kamu kurum ve kuruluşlarına yaptıkları akaryakıt teslimlerinde teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergi, akaryakıtı Türkiye’ye getirenler tarafından beyan edilip ödenecektir. Konuya, 85 Seri No'lu KDV Genel Tebliği²⁹² ile daha da açıklık kazandırılmıştır. 85 Seri No'lu KDV Genel Tebliği’ne göre, “KDV ödenmeksizin yurda getirilen petrol ürünlerinin gerçek usule tabi KDV

²⁸⁸ 68 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

²⁸⁹ M. Emin AKYOL; “KDV Sorumluluğu Uygulamasında Son Durum”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:313, Eylül, 2007, s.28.

²⁹⁰ Ahmet Ögüt; “Katma Değer Vergisinde Sorumluluk Uygulaması-II”, *Maliye Postası Dergisi*, Sayı:478, Ağustos 2000, s.59.

²⁹¹ Sarılı, a.g.e., 2010, s.445.

²⁹² 19.03.2002 Tarih ve 24700 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

mükellefleri ile kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan satışlar için geçerli olduğundan, ithalinde KDV ödenmiş olan veya akaryakıt bayilerinden KDV ödenerek satın alınan akaryakıt ürünlerinin tesliminde tevkifat uygulanmayacak, hesaplanan KDV'nin tamamı genel esaslara göre beyan edilip ödenecektir" şeklinde hükme bağlanmıştır. Ancak kamyon üstü depolarda yurda akaryakıt getirenlerin Türkiye'de işyeri, kanuni veya iş merkezinin bulunmaması halinde, getirilen akaryakıtın yurtiçi teslimlerinde hesaplanan verginin %90'ı değil, tamamı alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir²⁹³.

- İşgücü Hizmet Alımlarında Katma Değer Vergisi Sorumluluğu

İşgücü hizmet alımlarında KDV sorumluluğu 96 Seri No'lu KDV Genel Tebliği²⁹⁴ ile düzenlenmiştir. 96 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'ne göre, KDV mükellefi bazı işletmeler mal veya hizmet üretimlerine ilişkin olarak ihtiyaç duydukları işgücünü, kendilerine hizmet akdi ile bağlı ücretli statüsünde hizmet erbabı çalıştırarak temin etmek yerine, alt işverenlerden veya bu alanda faaliyette bulunan diğer kurum, kuruluş veya organizasyonlardan satın almaktadırlar. KDVK'nın 9'uncu maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak, KDV mükelleflerinin alt işverenlerden veya bu konuda faaliyette bulunan diğer işletmelerden temin ettikleri işgücü hizmetine ait KDV'nin % 90'ının tevkifata tabi tutulması ve bunlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerekmektedir.

91 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin (A) bölümüne göre, hizmet alımlarında tevkifat uygulaması gereken kurum, kuruluş ve işletmelerin bu bölümde belirtilen türden işgücü hizmeti vermeleri halinde işgücü hizmet bedelleri üzerinden hesaplanan KDV tevkifata tabi olmayacaktır²⁹⁵. İşgücü hizmet alımlarında KDV mükellefleri ve KDV mükellefi olmayanlar 91 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin (A/2) bölümünde sayılan kurum ve kuruluşlar da %90 oranında KDV tevkifatı

²⁹³ Ögüt, a.g.m., s.60.

²⁹⁴ 18.11.2005 Tarih ve 25997 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁹⁵ 96 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

yapmak zorundadırlar²⁹⁶. Buna göre KDV tevkifatı yapmak zorunda olan kurum ve kuruluşlar şunlardır:

- Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birlikler,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Üniversiteler (vakıf üniversiteleri hariç),
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar ve özel finans kurumları,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Hisse senetleri İMKB'ye kote edilmiş şirketler,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler.

- **Bakır Alüminyum ve Çinko Ürünleri ve Külçeleri Tesliminde Katma Değer Vergisi Sorumluluğu**

Bakır, alüminyum ve çinko ürünleri ve külçeleri tesliminde KDV sorumluluğu, 96, 97²⁹⁷ ve 104²⁹⁸ Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile düzenlenmiştir. 104 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile bakır ve bakır alaşımlarından mamul teslimlerinde uygulanan tevkifat çinko, alüminyum mamullerinin teslimleri ve

²⁹⁶ Sarılı, a.g.e., 2010, s.449.

²⁹⁷ 31.12.2005 Tarih ve 26040 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁹⁸ 01.05.2007 Tarih ve 26509 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

bu metallerin alaşımlarından elde edilen mamullerin teslimlerini de kapsayacak şekilde genişletilmiştir.

96 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'ne göre, "bakır ve bakır alaşımlarından mamul; anot, katot, her çeşit takoz (biyet), slab, platina, kütük, granül, filmaşın, levha, boru, prinç çubuk, lama, her türlü tel ve benzerlerinin tesliminde % 90 oranında tevkifat uygulanarak alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir" şeklinde hüküm altına alınmıştır. Ayrıca 97 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde ise, bakır telin plastik, cam, kağıt, emaye, vernik ve benzeri izolasyon malzemeleri ile kaplanması suretiyle elde edilen "izoleli iletken" teslimlerinin 96 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde belirtilen bakır tel gibi değerlendirilemeyeceğinden dolayı tevkifata tabi tutulamayacağı belirtilmiştir. 'Ancak metalle birleşen başka bir malzemenin ne ağırlıkta olması veya ortaya çıkan yeni ürünün eskisinden ne derece farklı olması gerektiği yönünde belirgin bir ölçü mevcut değildir. Ayrıca tebliğe sayılan ürünlere ismen benzerlik gösteren veya uygulamada o şekilde anıldığı halde esaslı olarak o üründen farklılık arz eden ürün teslimleri açısından belirsizlikler bulunmaktadır. Tevkifat yapma sorumluluğunun alıcılarda olması sebebiyle, tebliğe sayılan mamullerin yanı sıra üzerinde esaslı değişiklik yapıp yapılmadığı gözetilmeden veya tevkifat kapsamına girip girmediği anlaşılmadan, benzeri tüm mamuller açısından alıcılar tarafından tevkifat aranabilmekte, bu husus ise tartışmalara ve idareden çok sayıda zelge talebine sebebiyet vermektedir²⁹⁹. KDVK'nın 17'nci maddesinin birinci fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşların (tarımsal amaçlı kooperatifler hariç), sermayelerinin % 51 veya daha fazlası kamuya ait işletmelerin ve zelleştirme kapsamındaki kuruluşlar ile bu ürünlerin ilk üreticilerinin (cevherden üretim yapanlar) bu kapsamdaki teslimlerinde tevkifat uygulanmayacaktır.

²⁹⁹ Mehmet Ma ve Tarık Jamali; "Metal Mamullerde KDV Tevkifatı", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı:43, Temmuz 2007, s.28.

- **Hurdadan Elde Edilenler Dışındaki Bakır, Alüminyum ve Çinko Külçelerin Tesliminde Katma Değer Vergisi Sorumluluğu**

Hurdadan elde edilenler dışındaki bakır, alüminyum ve çinko külçelerin tesliminde KDV sorumluluğu, 95 ve 104 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile düzenlenmiştir. Bu tebliğlere göre, hurda ve metallere elde edilenler dışındaki bakır, çinko ve alüminyum külçelerinin tesliminde % 90 oranında tevkifat uygulanarak, alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerektiği öngörülmüştür. KDVK'nın 17'nci maddesinin birinci fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşların (tarımsal amaçlı kooperatifler hariç), sermayelerinin % 51 veya daha fazlası kamuya ait işletmelerin ve özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar ile bu ürünlerin ilk üreticilerinin (cevherden üretim yapanlar) bu kapsamdaki teslimlerinde tevkifat uygulanmayacaktır. Ayrıca söz konusu ürünlerin teslim tutarı fatura düzenleme sınırının (2011 yılı için 700 TL'nin) altında ise KDV tevkifatı uygulanması söz konusu değildir. Ancak, aynı satıcıdan yapılan ve fatura düzenleme sınırını aşan alımların, tevkifat zorunluluğundan kaçınmak amacıyla, birden fazla fatura düzenlenmek suretiyle parçalara bölünmemesi gerekmektedir³⁰⁰.

- **Alüminyum Profil ve Alüminyum Levha Teslimlerinde Katma Değer Vergisi Sorumluluğu**

105 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile getirilen yeni düzenleme ile 01.07.2007 tarihinden itibaren yapılan alüminyum profil ve alüminyum levha teslimlerinde;

- Doğrudan slab, billet, külçe gibi ham maddelerden imal edenler tarafından yapılacak ilk teslimleri ile,
- Bunları ithal edenler tarafından yapılacak ilk teslimlerinde,

KDV tevkifatı %90 oranında uygulanacak, profil ve levhanın ilk üreticileri ve ithalatçılarından sonraki safhalardaki teslimleri KDV tevkifatına tabi tutulmayacaktır. Öte yandan, levha ile profil dışında kalan diğer alüminyum mamullerinin her safhasında %90 oranında KDV tevkifatı uygulanacağı tabiidir.

³⁰⁰ 97 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

Ayrıca söz konusu ürünlerin teslim tutarı fatura düzenleme sınırının (2011 yılı için 700 TL'nin) altında ise KDV tevkifatı uygulanmaz.

- **Hurda Metal Teslimlerinde Katma Değer Vergisi Sorumluluğu**

Hurda³⁰¹ ve atık³⁰² mal teslimlerinde KDV sorumluluğu ilk olarak 51 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile düzenlenmiştir. 51 No'lu KDV Genel Tebliği'ne göre, gerçek usule tabi vergi mükelleflerinden yapılacak hurda metal alımlarında, teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin 2/3'ü alıcı tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No'lu KDV beyannamesi ile beyan edilmek üzere tevkifata tabi tutulacak, 1/3'ü ise satıcıya ödenecektir. Bu tebliğin devamında, 53 Seri No'lu KDV beyannamesi yayımlanarak hurda ve metal kavramına nelerin girdiği belirtilmiş ve 85 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile bu kavram daha da genişletilmiştir.

KDVK'nın 17'nci maddesinin 4-g bendinde, hurda metal teslimleri 01.01.2004 tarihinden itibaren KDV'den istisna edilmiştir. 'Teslimi KDV'den istisna edilen hurda metal kapsamına; aynen veya onarılmak suretiyle üretim amacına uygun olarak kullanılmayacak haldeki ham, yarı mamul veya mamul metalleri, bunların hurda haldeki karışım veya alaşımları girmektedir. Metal talaşları, imalathane veya fabrikadan çıkan standart dışı metaller, izabe tesislerinden çıkan standart dışı metal maddeleri hadde bozukları ve benzerlerinin hurda metal kavramına dahildir. Demir, bakır, alüminyum, pirinç, kurşun, teneke, çelik, çinko, pik, sarı, bronz, nikel, kızıl, lehim, mangan-tutya, antimon ve benzeri her türlü metal hurdaları ile bu metallerin alaşım, bileşim ve cürufları, imalathane ya da fabrikalarda imalat sırasında elde edilen metal kırpıntı, döküntü ve talaşları ile standart dışı halleri de hurda metal kapsamındadır. Ancak, işlenmemiş elektrolit olan külçe çinko, birincil (primer) alüminyum, rafine edilmiş kurşun, elektrolit bakır gibi birincil metal mahiyetindeki ürünler hurda metal tanımına girmemektedir. Hurda metal ticaretinde az veya çok işlenmek suretiyle aynı amaçla kullanılabilir olan metallerin (örneğin; trafoların, divan ve somyaların) satışında tevkifat uygulaması yapılmayacaktır³⁰³. Ayrıca bu

³⁰¹ "Hurda" kavramı bir imalat aşamasında zorunlu olarak ortaya çıkan ve o imalat işinin sonuçları bakımından artık işe yaramayacak durumdaki parça, döküntü, eski metal ve maden parçalarını ifade eder.

³⁰² "Atık" kavramı, ürünün kullanım amacına uygun olarak kullanıldıktan sonra, tekrar kullanılamaz hale gelmesini ifade eder.

³⁰³ Güray Öğredik; "KDV 17/4-g Kapsamında Hurda ve Atık Metal, Plastik, Kağıt, Cam Teslimleri, Kısmi

düzenlemeden önce KDV'ye tabi tutularak ithal edilen hurda mallar ile sökülecek gemiler ve suda yüzen sökülecek diğer araçlar KDV'den istisna olarak ithal edilecektir³⁰⁴. Ancak KDVK'nın 18/1'inci maddesi gereğince KDV istisnasından vazgeçen mükellefler için hurda metal teslimlerine ilişkin hesaplanan KDV üzerinden %90 oranında tevkifat uygulanacaktır³⁰⁵.

- **Hurda Plastik Malzeme, Atık Kağıt ve Cam Teslimlerinde Katma Değer Vergisi Sorumluluğu**

KDVK'nın 17'nci maddesinin 4-g bendinde, hurda metal, plastik malzeme, atık kağıt ve cam teslimleri 01.01.2004 tarihinden itibaren KDV'den istisna edilmiştir. Bu sebeple 01.01.2004 tarihinden itibaren yapılacak hurda plastik, atık kağıt ve cam teslimlerine ilişkin hesaplanan KDV üzerinden yapılan tevkifat uygulamasına son verilmiştir. 'Tesliminde KDV istisnası uygulanan hurda ve atık kağıt kapsamına; kağıt, karton, mukavva üretiminde kullanılan kırpıntı ve atık kağıtlar girmektedir. Ayrıca hurda veya atık plastik ile cam hurdası, bunların hurda halindeki karışımları, aynen veya onarılmak suretiyle üretim amaçlarına uygun olarak kullanılmayacak durumdaki ham, yarı mamul veya mamulleri, plastik madde üretiminde kullanılan plastik madde ve malzemeler, granül ve çapak haline getirilen plastikler, naylon, lastik, pet ve cam şişe, kavanoz, kullanılmış otomobil ve pencere camları, cam kırıkları da istisna kapsamındadır³⁰⁶'. Ancak KDVK'nın 18/1'inci maddesi gereğince KDV istisnasından vazgeçen mükellefler için hurda metal teslimlerine ilişkin hesaplanan KDV üzerinden %90 oranında tevkifat uygulanacaktır.

Hurda plastik malzeme³⁰⁷ ve atık kağıt³⁰⁸ teslimlerinde KDV sorumluluğu 81 Seri No'lu KDV Genel Tebliği³⁰⁹ ile düzenlenmiştir. 81 Seri No'lu KDV Genel

İstisnalarda KDV İndirim İptali ve Muhasebe Kayıtları'', *Mali Pusula Dergisi*, Sayı:13, Ocak 2006, s.35.

³⁰⁴ 91 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

³⁰⁵ 91 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

³⁰⁶ Öğredik, a.g.m., s.36.

³⁰⁷ 81 ve 86 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'ne göre, kağıt, karton ve mukavva üretiminde kullanılan her türlü atık, hurda veya kırpıntı plastik madde ve malzemeler, granül ve çapak haline getirilen plastikler ile naylon, lastik, pet şişeler, bunların hurda halindeki karışımları, aynen veya onarılmak suretiyle üretim amaçlarına uygun olarak kullanılmayacak haldeki plastik karakterli her türlü ham, yarı mamul ve mamul maddeler hurda plastik malzeme olarak nitelendirilmektedir.

³⁰⁸ 81 ve 86 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'ne göre, kağıt, karton ve mukavva üretiminde kullanılan her türlü atık, hurda veya kırpıntı kağıtlar, bunların hurda halindeki karışımları aynen veya onarılmak suretiyle üretim

Tebliğine göre, KDV mükelleflerinden yapılacak atık kağıt ve hurda plastik malzeme alımlarında, teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin 2/3'ünün alıcı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmek üzere vergi tevkifatına tabi tutulması, 1/3'ünün ise satıcıya ödenmesi gerektiği belirtilmiştir. Fakat hurda plastik malzeme ve atık kağıt teslimlerinde uygulanan KDV tevkifat oranı 86 Seri No'lu KDV Genel Tebliği³¹⁰ ile 01.08.2002 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere %90'a yükseltilmiştir. Tebliğin devamında, her türlü atık, cam, kırık cam, cam hurdası, bunların hurda halindeki karışımları, aynen veya onarılmak suretiyle üretim amaçlarına uygun olarak kullanılmayacak haldeki cam karakterli her türlü ham, yarı mamul ve mamul madde (cam, şişe kavanoz, otomobil ve pencere camları ve benzeri) teslimleri de KDV tevkifatı kapsamına alınmış ve tevkifat oranı %90 olarak belirlenmiştir.

- Turizm Acentesi ve Rehberlerine Yapılan Ödemelerde Katma Değer Vergisi Sorumluluğu

110 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'ne³¹¹ göre, turizm acentesi, rehber ve benzerlerinin, turistlere satış yapan dükkan veya mağazalara turist götürmeleri halinde, işletmelerin aldıkları komisyon bedeli üzerinden KDVK'nın 9'uncu maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak, 2/3 oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır. İşletmelerin tevkif ettikleri vergiyi, sorumlu sıfatıyla beyan edip vergi dairesine ödemesi gerekmektedir.

- Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı ile Ham Post ve Deri Teslimlerinde Katma Değer Vergisi Sorumluluğu

Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimlerinde KDV sorumluluğu 107 ve 108³¹² Seri No'lu KDV Genel Tebliğleri ile düzenlenmiştir. 107 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin (A/2) başlıklı bölümü ile, 05.01.2008

amaçlarına uygun olarak kullanılmayacak haldeki kağıt karakterli her türlü ham, yarı mamul ve mamul maddeler atık kağıt olarak nitelendirilmektedir.

³⁰⁹ 01.03.2001 Tarih ve 24333 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³¹⁰ 09.03.2002 Tarih ve 24806 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³¹¹ 11.07.2008 Tarih ve 26933 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³¹² 26.02.2008 Tarih ve 26799 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

tarihinden itibaren 1/2 oranında KDV tevkifatı uygulanması öngörülmüştür. 108 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin (B/1) başlıklı bölümünde ise, tevkifat kapsamına alınan bu mallardaki tevkifat oranı, 27.02.2008 tarihinden başlamak üzere %90 olarak belirlenmiştir. Buna göre, kütlü ve elyaf pamuk, linter pamuk, pamuk lifi döküntüleri, natürel veya tops haldeki tiftik, yün ve yapağı ile 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 tesliminde; 27.02.2008 tarihinden itibaren %90 oranında, alıcılar tarafından tevkifat uygulanacak ve sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir. Tevkifat, gerçek usulde vergilendirilen KDV mükelleflerinden yapılacak alışlarda uygulanacak ve yine gerçek usulde vergiye tabi alıcılar tarafından yapılacaktır. Buna göre, vergiden muaf çiftçilerden veya basit usulde vergilendirilen mükelleflerden yapılan alışlarda tevkifat uygulanmayacaktır. Söz konusu ürünler, genellikle vergiden muaf küçük çiftçilerden KDV ödenmeden alındığından dolayı, yüksek tutarda ödenecek vergiyi içerisinde barındırmaktadır. Vergi ödeme potansiyeli yüksek olan bu ürünlerin teslimlerine tevkifat uygulaması getirilerek vergi kayıp ve kaçağının önlenmesi amaçlanmıştır.

- Büyük ve Küçükbaş Hayvan Etlerinin Teslimlerinde Katma Değer Vergisi Sorumluluğu

108 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin (B/2) başlıklı bölümü ile, büyük ve küçükbaş hayvanların etlerinin (sakatat ve bağırsakları dahil) teslimlerinde, 27.02.2008 tarihinden itibaren 1/2 oranında KDV tevkifatı uygulanacağı belirtilmiştir. Buna göre, büyük ve küçükbaş hayvanların etlerinin (sakatat ve bağırsakları dahil) gerçek usulde KDV mükellefleri ile 91 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin (A/2) başlıklı bölümünde sayılan kurum ve kuruluşlara³¹³ teslimi halinde, 12.07.2008 tarihinden itibaren 1/2 oranında tevkifat uygulanması öngörülmüştür. KDVK 17/1'inci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşların (tarımsal

³¹³ 110 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile eklenen ibare.

amaçlı kooperatifler hariç), sermayelerinin %51 veya daha fazlası kamuya ait işletmelerin ve özelleştirme kapsamındaki kuruluşların, büyük ve küçükbaş hayvan etlerinin teslimlerinde ise tevkifat uygulaması söz konusu değildir. Diğer mükellefler tarafından yapılacak teslimlerde, faturada gösterilen işlem bedelinin hesaplanan KDV ile birlikte, fatura düzenleme sınırının altında (2011 yılı için 700 TL) olması halinde tevkifat uygulanmayacaktır.

2. KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE MÜTESELSİL SORUMLULUK VE SORUMLU SIFATIYLA BEYAN EDİLEN İŞLEMLERDE KATMA DEĞER VERGİSİ'NİN BEYANI, TARHI VE ÖDENMESİ

2.1. KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE MÜTESELSİL SORUMLULUK

KDV'de sorumluluk, bir işleme ait verginin mükellef yerine, işlemin diğer taraftan aranılması halidir. Bu durum KDVK'nın 9'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, “mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni veya iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağını emniyet altına almak amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutulabilmektedir”.

KDVK'nın 9'uncu maddesinde öngörülen sorumlu sıfatıyla KDV sorumluluğu uygulaması, hem vergi güvenliğinin sağlanması hem de alıcıların müteselsil sorumluluktan kurtarılması için getirilmiştir³¹⁴. Ancak KDV sorumluluğunun uygulanamaması halinde, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla müteselsil sorumluluk uygulaması devreye girebilmektedir.

VUK'un “Vergi Kesenlerin Sorumluluğu” başlıklı 11'inci maddesinin üçüncü fıkrasında, “mal alım, satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi tevkifatı 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 yönetime katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı

³¹⁴ Sarılı, a.g.e., 2010, s.460.

olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar’’ şeklinde hüküm altına alınmıştır. Ancak üçüncü fıkrada belirtilen müteselsilen sorumluluk mal üreten çiftçiler ile nihai tüketiciler için söz konusu değildir. Bu hükümle kanun koyucu, vergi güvenliğini sağlayarak vergi gelirlerinin daha rahat ve hızlı şekilde hazineye intikal etmesini amaçlamaktadır.

VUK’un 11’inci maddesinin beşinci fıkrasına göre, müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı’nca belirlenir. Maliye Bakanlığı da bu konuyla ilgili uygulamaları düzenlemek için, 70³¹⁵, 82³¹⁶ ve 84³¹⁷ Seri No’lu KDV Genel Tebliği’ni yayımlamıştır. Ancak, 70 ve 82 Seri No’lu KDV Genel Tebliği yürürlükten kaldırılmıştır. KDV’de müteselsil sorumluluk uygulaması halen yürürlükte olan 84 Seri No’lu KDV Genel Tebliği ile sürdürülmektedir. 84 Seri No’lu KDV Genel Tebliği’ne göre, “mal alım satımı veya hizmet ifası nedeniyle vergi tevkifatı yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların bu yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde, verginin ödenmesinden alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hisımlık nedeniyle veya sermaye, organizasyon veya yönetime katılmak veya menfaat sağlamak sureti ile dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit edilenler müteselsil sorumludurlar’’ şeklinde hükme bağlanmıştır. Tebliğde açıklandığı üzere işlemin doğrudan tarafları alıcı ve satıcıdır. Satıcının ödemediği KDV’den alıcı, alış faturasındaki KDV tutarı ile sınırlı olmak üzere sorumludur. Bu sorumluluktan kurtulabilmek için mal veya hizmet bedeli banka veya özel finans kurumları vasıtasıyla ödenmeli ve ödeme belgesinde veya keşide edilen çekte, satıcının adı soyadı (unvanı) ile vergi kimlik numarası yazılmalıdır. Ayrıca işleme doğrudan taraf olmayanlar, yani mal ve hizmet alımına ait ilk safhadan önceki safhalar nedeniyle hazineye intikal ettirilemeyen vergiyi indirim konusu yapan mükellefler dolaylı olarak sorumludurlar. Yani, hazineye gereken intikali yapmayan mükellef ile indirimden yararlanan mükellef arasında menfaat ilişkisi, hisımlık, sermaye veya yönetim ilişkisinin denetim elemanınca tespit edilmesi durumunda sorumluluk söz konusu olacaktır.

³¹⁵ 10.09.1998 Tarih ve 23459 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³¹⁶ 10.05.2001 Tarih ve 24398 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³¹⁷ 23.11.2001 Tarih ve 24592 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

KDVK'nın 17'nci maddesinin birinci fıkrasında sayılan (tarım amaçlı kooperatifler hariç) kurum ve kuruluşlar ile sermayelerinin %51 veya daha fazlası kamuya ait iktisadi işletmelerin mal teslimi ve hizmet ifalarında taraf olduğu alım-satım işlerinde müteselsil sorumluluk uygulanmaması öngörülmüştür³¹⁸. Maliye Bakanlığı konuya ilişkin kendisine verilen yetkiyi kullanarak müteselsilen sorumluluğun şartlarını, sınırlarını ve konuya ilişkin usul ve esasları 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile düzenlemiştir. Buna göre;

- Vergi, mükellef adına tarh-tahakkuk ettirilecek ve öncelikle mükelleften aranacaktır.
- Müteselsil sorumluluk, satın alınan mal ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, varsa gecikme faizi ve gecikme zammı ile sınırlıdır. Cezalar sorumluluğun kapsamı dışında tutulmuştur.
- Mükellef dışındaki kişiler (müteselsil sorumludan) hakkında yapılacak takibe ödeme emri tebliği suretiyle başlanacaktır. Vergi, mükellef dışındaki kişilerden de tahsil edilebilecektir.

Bu esaslar dikkate alınarak mükellefler tarafından beyan edilen ancak, ödenmeyen vergiler ile ilgili olarak;

- Mükellefe, bilinen adreslerinde bulunamadığından ödeme emri tebliği edilmemiş olması veya,
- Kendisine ödeme emri tebliği edilen mükellefin mal beyanında bulunmamış olması, vergi dairesince de malı tespit olunamamış veya beyan edilen veya vergi dairesince tespit olunan malların amme alacağını karşılayamayacağına anlaşılmış olması hallerinde vergi aslı, varsa gecikme faizi ve gecikme zammı için mükellef dışındaki müteselsil sorumlu nezdinde ödeme emri ile takibe başlanılacaktır.

Mükellef tarafından noksan beyan edilen veya hiç beyan edilmeyen vergi için yapılacak tarhiyat üzerine tahsil edilebilir hale gelen vergi ve gecikme faizi, yukarıda belirtilen şartlara göre müteselsil sorumlu nezdinde ödeme emri ile takibe alınacaktır.

³¹⁸ Sarılı, a.g.e., 2010, s.461.

2.2. SORUMLU SIFATIYLA BEYAN EDİLEN İŞLEMLERDE KATMA DEĞER VERGİSİ'NİN BEYANI

KDV beyan esasına dayanan bir vergidir³¹⁹. KDVK'nın 40'ıncı maddesinin ikinci bendinde, "bu kanunun 9'uncu maddesinde belirtilen hallerde beyan, vergi tevkifatı yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından yapılır" hükmüne bağlanmıştır. Buna göre, vergi tevkifatı yapmakla sorumlu tutulanlar yaptıkları vergi tevkifatları için beyanname vermek zorundadırlar. KDVK'nın 39'uncu maddesinde ise, vergi kesmekle yükümlü tutulanlar için vergilendirme dönemi 1 ay olarak belirlenmiştir. 'Bu hükme göre, 3 aylık vergilendirme dönemine tabi olanlar da KDVK'nın 9'uncu maddesine göre, KDV sorumlusu olmaları halinde sorumlu sıfatıyla verecekleri beyannameyi aylık dönemler itibariyle vermek zorundadırlar³²⁰.

KDV tevkifatı yapmakla sorumlu tutulanlar bir aylık süre içinde tevkif ettikleri vergileri vergi sorumluları için öngörülen 2 No'lu KDV beyanamesi ile beyan ederler. Aylık vergilendirme dönemini takip eden ayın 24. günü akşamına kadar beyan etmek zorundadırlar³²¹. Sorumluların ilgili dönem için sorumluluk kapsamında kalan işlemleri ve ödemeleri gereken vergileri yoksa 2 No'lu KDV beyanamesi vermekle yükümlü değildirler³²². Çünkü vergi sorumluluğu sürekli mükellefiyet gerektiren bir yükümlülük değildir³²³. Alıcılar, yaptıkları KDV tevkifatlarını 2 No'lu KDV beyanamesi ile beyan ederek ödemeleri halinde bu durumu ayrıca satıcıya bildirmek durumundadırlar³²⁴.

Sorumlulara ait 2 No'lu KDV beyanı ile beyan edilen tutarlar, aynı döneme ait 1 No'lu KDV beyanında indirim konusu yapılabilmektedir. İndirim için, tevkifat tutarının beyan edildiği 2 No'lu KDV beyanamesinin vergi dairesine verilmesi yeterlidir. Beyan edilen tutarın vergi dairesine ödenmemesi indirimi engellemez. Ancak, ödemenin kanuni süresi içinde yapılmaması halinde gecikme zammı hesaplanır. 2 No'lu KDV beyanamesi ile beyan edilen tevkifat tutarının ödenmeyip, 1 No'lu KDV beyanamesinde de indirim konusu yapılmaması gecikme zammını

³¹⁹ Sarılı, a.g.e., 2010, s.458.

³²⁰ Sarılı, a.g.e., 2010, s.459.

³²¹ KDVK md. 41/ B.1.

³²² Şenyüz ve diğerleri, a.g.e., 2008, s.524.

³²³ İlhan Kırınkaş; "Konfeksiyon ve Tekstil Sektörünün Yaptırdıkları Fason İşler ile Hurda Metal Alımlarında Katma Değer Vergisi Sorumluluk Uygulaması", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:174, Şubat 1996, s.30.

³²⁴ 53 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

engellemez. Aynı şekilde, 2 No'lu KDV beyannamesi verilmez ve 1 No'lu KDV beyannamesinde de indirilmez ise bu seferde gecikme faizi ile birlikte idare tarafından tahsili yoluna gidilir³²⁵.

KDV sorumluluğunun yerine getirilmemesi durumlarında verginin re'sen veya ikmalen tarh edildiği hallerde, indirim hakkının ne zaman doğacağı 49 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde³²⁶ düzenlenmiştir. 49 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'ne göre, "sorumlu sıfatıyla beyanın hiç yapılmadığının veya eksik yapıldığının tespiti üzerine ve verginin ikmalen veya re'sen tarh edilmesi halinde tarh edilen vergi aslı indirim konusu yapılabilecektir. İndirim, ikmalen veya re'sen tarh edilen vergi aslının vergi dairesine ödenmesi ve ödemenin gerçekleştiği takvim yılı aşılmaması şartıyla kanuni defterlere kaydedildiği dönemde 1 No'lu KDV beyannamesi ile yapılacaktır" şeklinde hükme bağlanmıştır.

2.3. SORUMLU SIFATIYLA BEYAN EDİLEN İŞLEMLERDE KATMA DEĞER VERGİSİ'NİN TARHI

Vergi sorumluları tarafından verilecek beyannamenin nereye verileceği konusunda kanunda herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Vergi sorumlusu durumunda olan kişi aynı zamanda ticari, zirai ve mesleki faaliyet çerçevesinde vergilendiriliyorsa, bu açıdan bağlı bulunulan vergi dairesi tarafından tarhiyatın yapılması gerekmektedir. Ancak, vergi sorumlusunun KDV mükellefi olacak şekilde ticari, zirai ve mesleki faaliyeti yoksa, tarhiyat KDV sorumlusunun ikametgahının bulunduğu yerdeki vergi dairesi tarafından gerçekleştirilecektir.

2.4. SORUMLU SIFATIYLA BEYAN EDİLEN İŞLEMLERDE KATMA DEĞER VERGİSİ'NİN ÖDENMESİ

Vergi sorumluları, bir vergilendirme dönemine ait KDV'yi beyanname verecekleri ayın 26. günü akşamına kadar ödemek zorundadırlar³²⁷.

³²⁵ Zengin ve Biçer, a.g.m., s.103.

³²⁶ 20.07.1995 Tarih ve 22349 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³²⁷ KDVK md.41 ve md.46.

3. TÜRKİYE'DE UYGULANAN KATMA DEĞER VERGİSİ SORUMLULUĞUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi alacağının güvence altına alınabilmesi için, diğer vergi kanunlarında olduğu gibi, KDVK'da da vergi sorumluluğu uygulamasına yer verilmiştir. KDVK'da yer alan sorumluluk, vergiye tabi işleme ait verginin mükellefi yerine işlemin, diğer tarafa ödettirilmesini ifade etmektedir³²⁸. KDV sorumluluğu, sorumlu sıfatıyla beyan edilecek işlemlerde sorumluluk ile müteselsil sorumluluk olmak üzere iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Sorumlu sıfatıyla beyan edilecek işlemlerde yer alan sorumluluk uygulaması KDVK'nın "Vergi Sorumlusu" başlığını taşıyan 9'uncu maddesi ile düzenlenmiştir. Müteselsil sorumluluk ise, VUK'un "Vergi Kesenlerin Sorumluluğu" başlığını taşıyan 11'inci maddesinin üçüncü fıkrasında düzenlenmiştir. KDVK'nın 9'uncu maddesinde düzenlenen sorumluluk uygulaması; yurt dışından sağlanan hizmetlerde, belgesiz mal bulunduran veya belgesiz hizmet satın alanlarda ve Maliye Bakanlığı'nca gerekli görülen hallerdeki KDV sorumluluğunu kapsamaktadır.

KDVK'nın 9'uncu maddesi ile düzenlenen sorumluluk uygulaması, tam sorumluluk ve kısmi sorumluluk olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Tam sorumlulukta, mükellef tarafından ödenmesi gereken verginin tamamı alıcılar tarafından beyan edilip ödenmekte, KDV mükelleflerinin ise beyan yükümlülüğü ortadan kalkmaktadır. Bu uygulama ile verginin ödenmesinden sorumlu sıfatıyla alıcılar yükümlü tutulmuştur. Diğer bir ifadeyle, verginin ödenmesi aşamasında gelir idaresi karşısında mükellef sayısı artırılmadan, sorumlu vasıtasıyla vergi tahsilatı yapılmaktadır. Böylece gelir idaresi hem vergiyi daha kolay tahsil etmekte hem de verginin tahsilini güvence altına almaktadır. Tam sorumluluk uygulaması; yurtdışından sağlanan hizmetlerde, reklam verme işlemlerinde, GVK'nın 18'inci madde kapsamına giren teslim ve hizmetlerde ve GVK'nın 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemlerinde uygulanmaktadır. Adı geçen işlemler için Maliye Bakanlığı, bu işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden tam olarak sorumlu tutmuştur. KDV sorumluluğunda oldukça geniş ve önemli bir yeri bulunan kısmi sorumlulukta ise, mükellef tarafından ödenmesi gereken KDV'nin bir kısmı sorumlu sıfatıyla alıcılar tarafından diğer kısmı ise, mükellef

³²⁸ Sarılı, a.g.e., 2004, s.238.

tarafından beyan edilerek ödenmektedir. Kısmi sorumluluk uygulaması vergi alacağına güvence altına alınması amacıyla özellikle vergi kayıp ve kaçığının yüksek olduğu sektörlerde uygulanmaktadır. ‘Kısmi sorumluluk uygulaması sayesinde, alıcılar müteselsil sorumluluktan kurtulmaktadır³²⁹’. Kısmi sorumluluk uygulaması; yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetlerinde, temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetlerinde, özel güvenlik hizmetlerinde, makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde, yemek servisi hizmetlerinde, danışmanlık ve denetim hizmetlerinde, fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde, akaryakıt teslimlerinde, işgücü hizmet alımlarında, bakır alüminyum ve çinko ürünleri ve külçeleri tesliminde, hurdadan elde edilenler dışındaki bakır, alüminyum ve çinko külçelerin tesliminde, alüminyum profil ve alüminyum levha tesliminde, hurda metal teslimlerinde, hurda metal, plastik malzeme, atık kağıt ve cam teslimlerinde, turizm acentesi ve rehberlerine yapılan ödemelerde, pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimlerinde ve büyük ve küçükbaş hayvan etlerinin teslimlerinde uygulanmaktadır. Adı geçen işlemler için Maliye Bakanlığı, bu işlemlere taraf olanları, verginin ödenmesinden kısmen sorumlu tutmuştur. KDVK’nın 9’uncu maddesi gereği alıcıya yüklenen sorumluluk konusunda Danıştay’ın verdiği bir kararda, ‘alıcıya getirilen vergi tevkifatı yapma sorumluluğunun objektif bir sorumluluk olduğu³³⁰’ belirtilmiştir.

3.1.YURT DIŞINDAN SAĞLANAN HİZMETLERDE KATMA DEĞER VERGİSİ SORUMLULUĞUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

15 Seri No’lu KDV Genel Tebliği’nde, yurtdışındaki firmalara yaptırılan hizmetlerin Türkiye’de yapılması veya bu hizmetlerden Türkiye’de faydalanılması halinde KDV’ye tabi olacağı belirtilmiştir. Bu gibi hizmet ifalarında mükellef esas olarak yurtdışındaki firma olmakla birlikte, firmanın Türkiye’de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması halinde vergi, KDVK’nın 9’uncu maddesi gereği hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından ödenmesi gerekmektedir. Bu konu ile ilgili Danıştay’ın vermiş olduğu bir kararında,

³²⁹ Sarılı, a.g.e., 2004, s.239.

³³⁰ Dn. 9.D., 30.11.1999 Tarih ve E:1998/4488, K:1999/4471 Sayılı Kararı.

‘mükelleflerin Türkiye’de ikametgahı, işyeri ve kanuni iş merkezi bulunmaması halinde ve gerekli görülen diğer hallerde, Maliye Bakanlığı’nca, vergiye tabi işlemlere taraf olanların verginin ödenmesinden sorumlu tutulabileceği ve hizmetten yurt içinde faydalananlar (muhatap) tarafından sorumlu sıfatıyla verginin beyan edilip ödeneceği³³¹, belirtilmiştir.

Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan banka, banker gibi kişi veya kurumlardan, Türkiye’de bulunan bir kişinin kredi alması halinde; krediler için ödenen faizlerin ve krediyi kullanan firmalar aleyhine doğan kur farklarının, sorumlu sıfatı ile ödenip ödenmeyeceği ve ödenmesi halinde bunun indirim konusu yapıp yapılamayacağı konusunda tereddütler bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 46 Seri No’lu KDV Genel Tebliği’nden önce, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan banka ve banker gibi kişi ve kuruluşlardan kredi alınması halinde, faiz gelirini elde edenler yurtdışında olduğundan kredi faizi ve diğer masraflar banka ve sigorta muameleleri vergisinin kapsamına girmediği için, bu işlemlerin tümü finans hizmeti kapsamında KDV’ye tabi tutulmaktaydı. Yurtdışından kredi alanlar, KDV’ye tabi olan bu işlemler için oluşan vergiyi sorumlu sıfatıyla beyan etmekteydiler. Fakat Maliye Bakanlığı, 46 Seri No’lu KDV Genel Tebliği ile yaptığı düzenlemede, “yurtdışı kredi işlemlerinin kanununun 17/4-e maddesi hükmü kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini ve bu kapsamdaki işlemler nedeniyle ödenen faiz, komisyon ve bunlara ilişkin kur farklarının KDV’ye tabi olmadığını” belirtmiştir. Bu maddeden anlaşılacağı üzere, bahsi geçen faiz ödemelerinin ve kur farklarının KDV’den istisna olduğu, dolayısıyla KDV sorumluluğunun oluşmadığı belirtilmiştir. Bu konu ile ilgili Danıştay’ın vermiş olduğu bir kararı, ‘yurtdışından sağlanan kredilerden elde edilen (krediyi kullanan bakımından ödenen) faizlerin KDV’den istisna olduğu³³², yönündedir. Ancak, Anayasa’nın 73’üncü maddesinin üçüncü fıkrasında, “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” şeklinde hüküm bulunmasına rağmen 46 Seri No’lu KDV Genel Tebliği’nde, yurtdışından sağlanan kredilerden elde edilen faizlerin KDV’den istisna olduğuna dair hükümler bulunmaktadır. Buradan anlaşılacağı üzere, yurtdışından sağlanan kredilerden elde edilen faizlerin KDV’den

³³¹ Dn. 7.D., 27.03.1991 Tarih ve E:1988/2705, K:1991/1195 Sayılı Kararı.

³³² Dn. 9.D., 15.01.1997 Tarih ve E:1996/2113, K:1997/171 Sayılı Kararı.

istisna olup olmadığına dair hükmün kanun yoluyla konulması gerekliliğidir. Bu sebeple 46 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin ya konuyla ilgili bulunan bölümleri kaldırılmalı ya da konuya ilişkin düzenlemelerin kanun yoluyla yapılması gerekmektedir.

3.2. BELGESİZ MAL BULUNDURAN VEYA BELGESİZ HİZMET SATIN ALANLARIN KATMA DEĞER VERGİSİ SORUMLULUĞUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi alacağını güvence altına almak amacıyla ortaya çıkan belgesiz mal bulunduranların KDV sorumluluğu KDVK'nın 9'uncu maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenmiştir. Bu fıkra göre, belgesiz mal alan kişiler KDV'nin ödenmesinden sorumlu tutulmuşlardır. 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. Danıştay'ın vermiş olduğu bir kararda, 'fiili ve kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurduğu saptanan ve 10 günlük süre zarfında da alış belgelerini ibraz edemeyen mükellef adına sorumlu sıfatıyla KDV tarhiyatı yapılması gerektiği³³³' belirtilmiştir. Bu tarhiyata vergi ziyai cezası uygulanır. Ancak belgesiz alınan mal ve hizmetleri satanlara, bu satışlarla ilgili olarak, vergi inceleme raporuna dayanılarak KDV tarhiyatı yapıldığı takdirde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezanın ayrıca alıcılardan aranmayacağı belirtilmiştir. Ayrıca Danıştay'ın verdiği başka bir kararda, 'faturaların ibraz edilmemesi nedeniyle KDV indirimlerinin reddi suretiyle mükellef adına yapılan tarhiyata karşın, gerçekten alınan mallar için fatura düzenlemediği belirtilerek KDVK'nın 9/2'nci maddesi uyarınca mükellef adına salınan cezalı vergilerin mükerrer vergilendirme olduğu³³⁴' belirtilmiştir. Çünkü bu şekilde yapılan vergilendirmede, hem mükellef hem de sorumlu adına vergi ziyai cezalı KDV salınması söz konusu olmakta; bu durum ise vergi mükerrerliğine sebebiyet vermektedir. KDVK'nın 9'uncu maddesinin üçüncü fıkra hükmünde geçen "belgesiz mal bulundurma" ifadesi ile sadece belgesiz alınıp tespit anında stokta bulunan malların mı kastedildiği, yoksa belgesiz alınıp belgesiz

³³³ Dn. 11.D., 02.03.1999 Tarih ve E:1997/3863, K:1999/868 Sayılı Kararı.

³³⁴ Dn. 4.D., 23.05.2007 Tarih ve E:2006/4600, K:2007/1713 Sayılı Kararı.

satıldığı tespit edilen malların da mı kastedildiği açık değildir³³⁵. Bu konuyla ilgili iki farklı görüş bulunmaktadır. Bunlardan ilki, söz konusu fıkranın sadece belgesiz alınıp tespit anında stokta bulunan mallar için uygulanacağı dolayısıyla belgesiz alınarak satılmış mallar için uygulanmayacağı, bunun nedeninin de fıkra hükmünde geçen “belgesiz mal bulundurulması”nın o malın alınıp satılmasını diğer bir ifadeyle, ticaretini kapsadığını ileri sürmenin kanunun açık hükmüne aykırı olacağı yönündedir³³⁶. İkinci görüşe göre, belgesiz mal bulundurma ifadesinin, tespit anında stokta yer alanlarla birlikte, satım veya başka nedenlerden dolayı mükellefin stoklarında yer almayan belgesiz alınan malları da kapsadığıdır³³⁷. Fakat ikinci görüşün kanun hükümlerine daha uygun olduğu açıktır. Belgesiz mal bulundurmada kastın, stoktaki mallarla birlikte, stokta bulunmayan malları da kapsamı gerekmektedir. Çünkü belgesiz mal bulundurmanın önüne geçmek ve verginin güvence altına alınması amacıyla getirilen bu sorumluluk uygulamasının stok dışındaki malları da kapsamının daha uygun olacağı kanaatindeyiz.

3.3. KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE TAM SORUMLULUK UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

3.3.1. Kiralama İşlemlerinde Katma Değer Vergisi Sorumluluğunun Değerlendirilmesi

KDVK'nın 1'inci maddesinin 3/f bendinde, GVK'nın 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemlerinin KDV'nin konusuna girdiği hüküm altına alınmıştır. Buna göre, söz konusu mal ve hakların kiraya verilmesi işlemi; ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen bir hizmet olmasa dahi KDV'ye tabi olacaktır. “GVK'nın 70'inci maddesinde sayılan mal ve haklardan sadece gayrimenkullerin bir iktisadi işletmeye dahil olmaması halinde bunların kiralanması işlemleri KDV'den istisna tutulmuştur. Bu sebeple, özel şahsın mülkiyetinde bulunan gayrimenkullerin kiralanmasında KDV açısından sorumluluk

³³⁵ Sarılı, a.g.e., 2010, s.458.

³³⁶ Durgun, a.g.m., s.66-67.

³³⁷ Akdoğan ve Acar, a.g.m., s.172.

söz konusu değildir³³⁸». Ancak devlete ait binaların kiralanması halinde KDV'nin söz konusu olup olmayacağı ve tevkifat yapılıp yapılamayacağı konusunda bazı belirsizlikler bulunmaktadır. Bu nedenle Danıştay'ın bu konudaki görüşlerini incelemek yerinde olacaktır. Danıştay'ın bu konuda verdiği bir karara göre; 'KDVK'nın 1'inci maddesinin üçüncü fıkrasının 'g' bendinde sayılan; genel bütçeye dahil idareler, katma bütçeye dahil idareler, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, dernek ve vakıflar ile her türlü mesleki kuruluşların kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri KDVK kapsamına girmediğinden vergiye tabi olmayacaktır. Bu kuruluşlar iktisadi işletme niteliği taşımadığından sahip oldukları gayrimenkullerin kiralanması işlemleri de vergiye tabi olmayacak, ancak GVK'nın 70'inci maddesi kapsamına giren diğer mal ve hakların kiralanması işlemleri ile bu kuruluşlarca gerçekleştirilen her türlü ithalatın vergiye tabi olacağı³³⁹ belirtilmiştir.

3.3.2. Serbest Meslek Faaliyetleri Çerçevesinde Yapılan Telif Faaliyetlerinde Katma Değer Vergisi Sorumluluğunun Değerlendirilmesi

GVK'nın 18'inci maddesi kapsamına giren serbest meslek faaliyetleri için sorumluluk uygulaması getirilmiş ve bu uygulama 19 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile düzenlenmiştir. KDVK'nın 1'inci maddesinin birinci bendine göre, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabidir. Ancak, sözü edilen faaliyetleri, mutad ve sürekli bir şekilde yapanlar gerçek usulde KDV'ye tabi olacak, arızı nitelik taşıyan serbest meslek faaliyetlerinde ise, KDV uygulanmayacaktır. GVK'nın 18'inci maddesi kapsamına giren serbest meslek faaliyetleri şunlardır: "Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, 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 etme veya

³³⁸ 31 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

³³⁹ İzmir VDB'nin 03.08.2009 Tarih ve 176200-ÖZ/1330 Sayılı Özelgesi.

kiralama faaliyetleridir³⁴⁰». Serbest meslek faaliyetlerinin KDV'ye tabi tutulmasında ele alınan ölçüt, bu faaliyetlerin sürekli yapıp yapılmadığıdır. Sürekli nitelikteki serbest meslek faaliyetleri KDV'ye tabi olup, KDV ya sorumlu sıfatıyla ya da mükelleflerin kendilerince beyan etmesi suretiyle ödenmektedir. Arızı nitelikteki serbest meslek faaliyetleri ise KDV'ye tabi bulunmamaktadır.

Serbest meslek faaliyetinin arızı ve sürekli yapılmasından anlaşılması gereken husus ile ilgili olarak gelir idaresinin iki farklı görüşü bulunmaktadır. Bunlardan ilki, 19 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde, GVK'nın 18'inci maddesi kapsamına giren faaliyetlerin mutad ve sürekli bir şekilde yapılması halinde bu faaliyetlerin KDV'ye tabi olacağı belirtilmiştir. Maliye Bakanlığı yayımladığı bir özalgede bu konu ile ilgili görüşünü şu şekilde ifade etmiştir: “Mükelleflerin telif hakkına konu olan hususlarda devamlılık arz edecek şekilde faaliyette bulunmamaları ve bu işi mutad meslek haline getirmemeleri yani, aynı yılda veya birbirini takip eden yıllarda birden fazla eser meydana getirmemeleri arızı serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilecek ve KDV'ye tabi olmayacaktır. Aksi bir durumda, mükellefin GVK'nın 18'inci maddesi kapsamına giren faaliyetleri mutad ve sürekli bir çerçevede sürdürmesi, gerçek usulde KDV mükellefiyetini gerektirecektir³⁴¹». Bu görüşlerden bir diğeri ise; GVK'nın 66'ncı maddesine göre, serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler serbest meslek erbabı olarak tanımlanmıştır. Buna göre bir kimsenin serbest meslek erbabı olabilmesi için hem serbest meslek faaliyetinde bulunması hem de bu faaliyeti mutad meslek halinde yapması gerekmektedir. Serbest meslek faaliyetinin yanında başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmemekte, serbest meslek erbabı olan bir kimse aynı zamanda ticari kazanç sahibi veya ücretli olabilmektedir.

221 Seri No'lu GVK Genel Tebliği'nde³⁴² süreklilik kavramı, serbest meslek faaliyetinin mutad meslek olarak ifa edilmesine, mutad olarak sürdürülmesine bağlanmıştır. Serbest meslek faaliyetinin mutad meslek olarak yapılmasından kastedilen husus ise, tebliğde verilen örneklerde açıklanmıştır. Tebliğde yer alan birinci örnekte, gelir idaresi üniversitede kadrolu öğretim görevlisi olarak çalışan

³⁴⁰ GVK md.18.

³⁴¹ MB'nin 21.08.1997 Tarih ve 42/4215-32-706/35615; 21.07.1997 Tarih ve 42/4215-32-706/30446 Sayılı Özelgeleri.

³⁴² 19.02.1999 Tarih ve 23616 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bay (A)'nın atölyede zaman zaman heykel yapıp satmasını, faaliyetin mutad meslek olarak yapılmaması olarak değerlendirmiş, aynı tebliğde yer alan beşinci örnekte devlet memurunun amatör olarak çektiği fotoğrafları, gazete ve dergilere göndererek, yayımlanan fotoğraflar karşılığında gelir elde etme işlemi yine gelir idaresi tarafından faaliyetin mutad meslek olarak yapılmadığı şeklinde değerlendirilmiştir. Faaliyetin arızı ya da sürekli olarak yapılmaması ile ilgili ortaya çıkan iki görüş birbiri ile çelişmektedir. 19 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde süreklilik, aynı yılda veya birbirini izleyen yıllarda birden fazla eser meydana getirme olarak tanımlanmışken, 221 Seri No'lu GVK Genel Tebliği'nde süreklilik, faaliyetin mutad meslek olarak yapılmasına bağlanmıştır. Mutad meslekten anlaşılması gereken, faaliyetin meslek haline getirilerek bu faaliyetten sağlanan gelirle geçiminin sağlanmasıdır. Ayrıca yargı organları bu konularda eser sayısına bakarak değil, işyeri açma ya da organizasyonda bulunulup bulunulmadığı fiiline bakmaktadır. Danıştay'ın bu konuda vermiş olduğu bir kararında, 'üniversitede görevli bir öğretim üyesinin bu görevinin yanı sıra bir işyeri açmadan ve herhangi bir organizasyonda bulunmadan heykel yaparak satmasının arızı serbest meslek faaliyeti olduğu³⁴³' belirtilmiştir.

GVK'nın 18'inci maddesi kapsamına giren faaliyetlerin mutad meslek haline getirilmeden yapılması halinde, bu faaliyetin arızı serbest meslek faaliyeti olarak kabul edilmesi ve KDV'ye tabi tutulmaması, mutad meslek tanımında ise 19 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde yer alan "aynı yılda veya birbirini izleyen yıllarda birden fazla eser meydana getirmeme" ölçütünün değil, 221 Seri No'lu GVK Genel Tebliği'nde yer alan örneklerde serbest meslek faaliyetinin mutad meslek olarak yapılması ölçütünün esas alınması ve telif hakkına konu faaliyetleri mutad meslek haline getirilmeden yapanlara ödenen telif ücretleri üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV tevkifatı yapılmaması yerinde bir karar olacaktır.

³⁴³ Dn. 7.D., 17.12.1991 Tarih ve E:1987/4177 K:1991/3088; Ankara Bölge İdare Mahkemesi'nin 25.10.1990 Tarih ve E:1990/1151, K:1990/1249 Sayılı Kararı.

3.4.KATMA DEĞER VERGİSİNDE KISMİ SORUMLULUK UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

3.4.1. Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde Katma Değer Vergisi Sorumluluğunun Değerlendirilmesi

Bilindiği üzere, fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri de KDV tevkifatı kapsamındadır. Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde KDV sorumluluğu KDVK'nın 9'uncu maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan 51 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile düzenlenmiştir. Bu tebliğe göre; fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde, fason hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin 2/3'ü, fason iş yaptırılanlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmek üzere tevkifata tabi tutulacak, 1/3'ü ise fason işi yapana ödenecektir³⁴⁴. Fason işlerde mamul bir bütün olarak imal ettirilebileceği gibi, üretim aşamaları itibarıyla kısmi olarak fason iş yaptırılması da mümkündür. Fason iş yapanların başkalarına fason iş yaptırmaları halinde, her iki fason iş bakımından KDV tevkifatı uygulanacaktır. Maliye Bakanlığı, yayımladığı 105 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile 51, 53 ve 58 No'lu KDV Genel Tebliği ile getirilen "fason tekstil ve konfeksiyon sektöründe KDV sorumluluğu" uygulamasını 01.07.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere kaldırmıştır. Ancak daha sonra, 107 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile, 105 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin fason, tekstil ve konfeksiyon işlerinde tevkifatı sona erdiren (A/I) bölümü kaldırılmıştır. Buna göre, 51, 53 ve 58 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde kapsamı ile uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlenen fason, tekstil ve konfeksiyon işlerinde 1/2 oranında KDV tevkifatı uygulanması karara bağlanmıştır. 01.07.2007 ile 04.01.2008 tarihleri arasında fason ve tekstil işlerinde sorumluluk uygulamasının kaldırılması sonrasında yayımlanan 105 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile, fason konfeksiyon teslimlerinde KDV oranı %8'e düşürülmüş, ayrıca KDV tevkifatı yapma zorunluluğu da ortadan kaldırılmıştı. Bu tebliğe tekstil ve konfeksiyon hizmetlerine tevkifat yapma zorunluluğu getiren 51, 53 ve 58 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin ilgili bölümleri de yürürlükten kaldırılmıştı. Tevkifatın kaldırılmasıyla birlikte, tevkifattan

³⁴⁴ 51 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

kaynaklanan iade hakkı da ortadan kalkmış oldu. Ancak daha sonra yayımlanan 107 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile fason tekstil konfeksiyon teslimlerine ilişkin getirilen düzenlemede; "... 51, 53 ve 58 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde kapsamı ile uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlenen fason tekstil ve konfeksiyon işlerinde 1/2 oranında KDV tevkifatı uygulanacağı belirtilmiştir. Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde tevkifat uygulamasından doğan KDV alacaklarının ise, vergi inceleme raporu ile iade edileceği belirtilmiştir. Bu kapsamda yapılacak iadelerde, fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde tevkifat uygulamasını düzenleyen daha önceki tebliğlerde yer verilen ve bu tebliğlere aykırı olmayan açıklamaların geçerli olacağı da açıktır.

Ayrıca, 53 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile, tekstil ve konfeksiyon sektöründe sadece giyim eşyalarında sorumluluk uygulaması öngörülmemiştir. Giyim eşyasının yanı sıra; perde, mobilya kumaşı, havlu, oto koltuk kumaşı, çuval ve benzerleri ile bunların imalinde kullanılacak iplik veya kumaşa verilen fason hizmetlerde de tevkifat uygulanacağı³⁴⁵ belirtilmiştir. Bununla birlikte, fason tekstil ve konfeksiyon hizmetlerinde, "fason olarak yaptırılan yıkama işleri de KDV sorumluluğuna tabi tutulmuştur³⁴⁶".

3.4.2. İşgücü Hizmet Alımlarında Katma Değer Vergisi Sorumluluğunun Değerlendirilmesi

KDVK'da tevkifata tabi tutulan işlerden biri de işgücü hizmet alımlarıdır. İşgücü hizmet alımlarında KDV sorumluluğu 96 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile düzenlenmiştir. Buna göre, "KDV mükellefi bazı işletmeler mal veya hizmet üretimlerine ilişkin olarak ihtiyaç duydukları işgücünü, kendilerine hizmet akdi ile bağlı ücretli statüsünde hizmet erbabı çalıştırarak temin etmek yerine, alt işverenlerden veya bu alanda faaliyette bulunan diğer kurum, kuruluş veya organizasyonlardan satın almaktadırlar. KDV mükelleflerinin alt işverenlerden veya bu konuda faaliyette bulunan diğer işletmelerden temin ettikleri işgücü hizmetine ait KDV'nin % 90'ının tevkifata tabi tutulması ve bunlar tarafından sorumlu sıfatıyla

³⁴⁵ 53 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

³⁴⁶ 58 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

beyan edilmesi³⁴⁷,’ gerekmektedir. Ancak 96 ve 97 Seri No’lu KDV Genel Tebliğleri ile getirilen düzenlemeler içerisinde yer alan “İşgücü Hizmetlerinde Tevkifat Uygulaması” konusunun yeterince anlaşılmadığı ve uygulamada bazı tereddütlere yol açtığı gözlenmektedir.

91 Seri No’lu KDV Genel Tebliği’nin (A) bölümüne göre, hizmet alımlarında tevkifat uygulaması gereken kurum, kuruluş ve işletmelerin bu bölümde belirtilen türden işgücü hizmeti vermeleri halinde işgücü hizmet bedelleri üzerinden hesaplanan KDV’nin tevkifata tabi olmayacağı belirtilmiştir. Diğer taraftan ise, 97 Seri No’lu KDV Genel Tebliği’nin “Tevkifat Uygulamasının Kapsamı” başlıklı 2.2. bölümüne göre; sözü edilen düzenlemenin, eleman temini şeklindeki hizmetleri kapsadığıdır. Eleman temin hizmeti dışındaki hizmet ifalarının, bu bölümde düzenlenen tevkifat uygulaması kapsamında değerlendirilemeyeceği belirtilmiştir. Hem hizmet alımı ile işgücü alımının doğası gereği birbiriyle karıştırılması hem de 97 Seri No’lu KDV Genel Tebliği ile belirtilen durum bu konuda tereddütlerin yaşanmasına neden olmaktadır. Bu yüzden, KDV mükellefinin bordrosunda kayıtlı elemanların; başka firmaların veya 91 Seri No’lu KDV Genel Tebliği’nde adı geçen kurum ve kuruluşların gözetiminde çalıştırılmak suretiyle, temin işi hizmet ifası olarak değil, işgücü temini olarak belirtilerek %90 oranında KDV tevkifatına tabi tutulması gerektiği kanaatindeyiz. Ayrıca, gelir idaresi de uygulamaya yönelik sıkıntıları kabul etmiş ve bu yüzden 97 Seri No’lu KDV Genel Tebliği’ni yayımlamıştır. Bu tebliğde işgücü hizmetlerinde tevkifat uygulaması adı altında verilen kararlar da uygulamaya yönelik konuyu açıklığa kavuşturamamıştır. Çünkü sektör ve işletme tanımı net olmayan bir tebliği örnekler vermek suretiyle yeni bir tebliğ ile düzenlemenin problemleri çözemeyeceği ortadadır. ‘Yapılan düzenlemelerle, tevkifatın sağlıklı bir şekilde uygulanmasına engel olunacağı, bazı mükelleflerin hatalı işlemler yapacağı veya cezalı duruma düşeceğinin de bilinmesi gerekmektedir³⁴⁸. 96 ve 97 Seri No’lu KDV Genel Tebliğleri kapsamındaki işgücü hizmetlerinde tevkifat uygulamasının sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi için, sorumlu tayin edilen ve tevkifat yapacak kuruluşlar ile

³⁴⁷ 96 Seri No’lu KDV Genel Tebliği.

³⁴⁸ Talha Apak; “Katma Değer Vergisi’nde Tevkifat Uygulaması Gerekli Olduğu Kadar Yapılan Düzenlemelerinde Uygulanabilir Olması Gerekir”, Ocak 2006, http://www.alomaliye.com/ocak_06/talha_apak_kdv_tevkifat.htm, (Erişim Tarihi:09.05.2011).

tevkifat uygulanacak işlemlerin tanımı 91 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'ndeki düzenleme şeklinde yapılarak bu konu ile ilgili belirsizliklerin ortadan kaldırılması gerekmektedir.

3.4.3. Bakır Alüminyum ve Çinko Ürünleri ve Külçeleri Tesliminde Katma Değer Vergisi Sorumluluğunun Değerlendirilmesi

Bakır, alüminyum ve çinko ürünlerinde tevkifat uygulaması 96 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile düzenlenmiştir. Buna göre, “bakır ve bakır alaşımlarından mamul; anot, katot, her çeşit takoz (biyet), slab, platina, kütük, granül, filmaşın, levha, boru, prinç çubuk, lama, her türlü tel ve benzerlerinin tesliminde % 90 oranında tevkifat uygulanarak alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir³⁴⁹”. Ayrıca 97 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde, “bakır telin plastik, cam, kağıt, emaye, vernik ve benzeri izolasyon malzemeleri ile kaplanması suretiyle elde edilen “izoleli iletken” teslimlerinin 96 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde belirtilen bakır tel gibi değerlendirilemeyeceğinden dolayı tevkifata tabi tutulamayacağı” belirtilmiştir. Fakat metalle birleşen başka bir malzemenin ne ağırlıkta olması veya ortaya çıkan yeni ürünün eskisinden ne derece farklı olması gerektiği yönünde belirgin bir ölçü bulunmamaktadır. Ayrıca tebliğde sayılan ürünlere ismen benzerlik gösteren veya uygulamada o şekilde anıldığı halde esaslı olarak o üründen farklılık arz eden ürün teslimleri açısından belirsizlikler bulunmaktadır. Bu durum da sorumlu sıfatıyla vergi tevkifatı yapmak zorunda olan alıcılar için bazı karışıklıklar ortaya çıkarmaktadır. Çünkü sorumlu hangi ürünlerde KDV uygulayacağını ya da hangi ürünlerin değişiklik göstermesi halinde KDV tevkifatı kapsamından çıkacağı hususunda net bir bilgiye sahip değildir. Sorumlular, ortaya çıkan karışıklıklar nedeniyle gelir idarelerine başvurmakta ve konu ile ilgili görüş talebinde bulunmaktadırlar. Amacı, vergiyi güvence altına almak ve daha az sayıda mükellef ile verginin daha kolay tahsilini sağlamak olan gelir idaresinin bu durumlar karşısında yükü daha da artmaktadır. Kanaatimizce, yayımlanan tebliğlerin daha açık ve net olması, ikilem yaratmadan ve karmaşıklığa sebebiyet vermeden verginin hazineye intikalini kolaylıkla sağlayacak nitelikte olması gerekmektedir.

³⁴⁹ 96 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

3.4.4. Hurda Metal, Hurda Plastik Malzeme, Atık Kağıt ve Cam Teslimleri ile Alüminyum Profil ve Alüminyum Levha Teslimlerinde Katma Değer Vergisi Sorumluluğunun Değerlendirilmesi

KDVK'nın 17'nci maddesinin 4-g bendinde, hurda metal teslimleri 01.01.2004 tarihinden itibaren KDV'den istisna edilmiştir. Teslimi KDV'den istisna edilen hurda metal kapsamına; aynen veya onarılmak suretiyle üretim amacına uygun olarak kullanılmayacak haldeki ham, yarı mamul veya mamul metalleri, bunların hurda haldeki karışım veya alaşımları girmektedir. Hurda metal alımına ilişkin olarak getirilen istisna sonucu mükelleflerin tereddütte kaldığı konular bulunmaktadır. Bu tereddütlü konuların ilkinde Danıştay'ın görüşü şu şekildedir; '5035 Sayılı Kanun'un yürürlüğünden önce tevkif yoluyla hurda metal alımları sırasında ödenen KDV'nin, kanunun yürürlük tarihi olan 01.01.2004'ten sonra ihraç edilmesi nedeniyle iadesinin gerektiği³⁵⁰, belirtilmiştir. Bu kararın içeriğine bakıldığında; 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5035 Sayılı Kanun uyarınca hurda metal alımlarının KDV'den istisna edildiği, buna göre bu tarihten sonra yapılacak hurda metal ihracatları nedeniyle KDV iadesine hak kazanılamayacağı, nitekim 5035 Sayılı Kanun'un geçici 20/2 maddesinde bu kanunun yayımı tarihine kadar gerçekleşen işlemlere ilişkin olarak yüklenilen KDV'nin iadesinin yapılacağı belirtilmiştir. Ancak KDV istisnasından vazgeçen mükellefler için hurda metal teslimlerine ilişkin hesaplanan KDV üzerinden %90 oranında tevkifat uygulanacaktır. Hurda metal alımları ile ilgili diğer bir tereddütlü konu da hurda ve metal istisnası kapsamına giren ürünlerin hurda metal oranındaki karışım miktarlarıdır. Çünkü hurda metallerin karışım miktarı konusunda gelir idaresi tarafından yapılmış herhangi bir açıklama bulunmamaktadır. Bu durumlarda, ürünlerin karışım miktarlarının hurda ve metal sayılması için yeterli olup olmadığı ve istisnadan yararlanıp yararlanmadığı hususunda gelir idaresinin görüşünün alınması yerinde olacaktır. Gelir idaresi yayımladığı tebliğlerde, bu ürünlerin karışım miktarları, hangi hallerde hurda ve metal sayılıp istisnaya tabi olacağı konusunda ayrıntılı bilgi vermeli ve tartışma yaratmaktan kaçınmalıdır.

Hurda plastik malzeme, atık kağıt ve cam teslimlerinde KDV sorumluluğu tıpkı hurda metal teslimlerindeki KDV sorumluluğu gibi, KDVK'nın 17'nci

³⁵⁰ Dn. 9.D., 19.10.2006 Tarih ve E:2005/903, K:2006/4001 Sayılı Kararı.

maddesinin 4-g bendinde belirtildiği üzere 01.01.2004 tarihinden itibaren KDV'den istisna edilmiştir. Burada da KDV istisnasından vazgeçen mükellefler için hurda metal teslimlerine ilişkin hesaplanan KDV üzerinden %90 oranında tevkifat uygulanması söz konusudur. 'Ancak bu uygulama da mükelleflerin hurda, atık metal, plastik, kağıt, cam teslimlerinin KDVK'nın 17/4-g maddesinde yer alması nedeniyle sadece KDV'den istisna olarak düşündükleri, oysa KDVK'nın 17'nci maddesinde yer alan istisnaların kısmi istisna kapsamında olduğu ve bu nedenle istisna kapsamında gerçekleştirdikleri teslim ve hizmetler için indirim iptali işlemini çoğu zaman sehven yapmadıkları, unuttukları gözlemlenmektedir³⁵¹'. Bir işlemin hem vergiden istisna edilmesi hem de zamanında yüklenen vergilerin ise iptal ettirilmesi ve ödettirilmesi yanlış bir uygulamadır. Mükellefler bu durumda böyle bir yükümlülük almak yerine istisnadan vazgeçme hakkına sahiptirler. İstisnadan vazgeçilmesi halinde, hurda malları alan kişiler KDV tevkifatı yapacaklar ve tevkif ettikleri vergiyi sorumlu sıfatıyla beyan edip ödeyeceklerdir. Ayrıca hurda mal satan işletmeler, bu işlemin KDV tevkifatına tabi olduğunu alıcıya önceden bildirmelidirler.

105 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile getirilen düzenleme ile 01.07.2007 tarihinden itibaren yapılan alüminyum profil ve alüminyum levha teslimlerinde, doğrudan slab, billet, külçe gibi ham maddelerden imal edenler tarafından yapılacak ilk teslimleri ile bunları ithal edenler tarafından yapılacak ilk teslimlerinde KDV tevkifatının %90 oranında uygulanacağı belirtilmiştir. 'Alüminyum sektöründe dekorasyon, doğrama, otomotiv, makine, beyaz eşya, gemi, havacılık, savunma sanayi, endüstriyel ısıtma ve soğutma sanayi, reklam hizmetleri, bina inşaat, muhtelif profiller gibi onlarca alt sektör bulunmakta ve bu sektörlerde faaliyet gösteren irili ufaklı şahıs-şirket ve adi ortaklık şeklinde elli bine yakın işletme bulunmaktadır. Tüm bu firmaların KDV tevkifatı açısından gerek satıcılar, gerekse vergi daireleri tarafından takibinin güçlüğü ortadadır³⁵²'. Ayrıca daha önce hiç beyanname vermemiş olan binlerce mükellef beyanname vererek KDV sorumlusu olacaktır. Ancak bu aşamada, beyanların verilip verilmediğinin mükellef tarafından takibi aşamasında işletmeler arasında sorunlar yaşanacaktır. Bu durumun yanı sıra tebliğde

³⁵¹ Öğredik, a.g.m., s.38.

³⁵² Mehmet Maç; "Alüminyum Mamullerinde KDV Tevkifatı Hatalıdır", Haziran 2007, http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=1474, (Erişim Tarihi: 10.05.2011).

adı geçen ürünlerin hangilerinin tevkifata tabi olduğu yönündeki tartışmalar bu sektörde de sorunlar yaşanmasına neden olacaktır. KDV tevkifatının amacı, vergi kaçırmayı önlemek için mükelleflere tevkifat uygulaması getirmek suretiyle verginin güvence altına alınmasını sağlamaktır. Ancak alüminyum alanında getirilen tevkifat uygulaması, büyük üreticiden mal alan küçük üreticileri tevkifat yapmak zorunda bırakarak, verginin küçük üreticiler tarafından beyan edilmesini gerektirmiştir. Bu durumda küçük üreticiler verginin sorumlu sıfatıyla ödenmesinden yükümlü tutulmuştur. Fakat küçük üreticilerin bu sorumluluk uygulamasını yerine getirip getirmeyeceği tartışmalı bir konudur. Çünkü bu sorumluluk uygulaması asıl olarak büyük üreticilere yüklenmesi gerekmektedir. Küçük üretici, bu sorumlulukla getirilen verginin ödenmesinde sıkıntılar yaşayabilir ve verginin güvence altına alınması amaçlanırken bu uygulama sonucunda verginin tahsili daha da güçleşebilmektedir. Bu sebeple alüminyum ürünlerine getirilen tevkifat uygulamasının kaldırılması gerekmektedir. Eğer kaldırılmayacaksa da alüminyum, profil ve levhaların tevkifat kapsamından çıkarılması yerinde bir karar olacaktır.

3.4.5. Yapım İşleri ile Bu İşlere İlişkin Mühendislik-Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetlerinde Katma Değer Vergisi Sorumluluğunun Değerlendirilmesi

Yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetlerinde KDV sorumluluğu 91 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile düzenlenmiştir. Ancak, hangi yapım işlerinin tevkifata tabi olduğu ve hangi yapım işlerinde tevkifat uygulanmayacağı konusunda bazı tereddütler bulunmaktadır. Bu tereddütlerden ilki, hangi yapım işlerinde tevkifat uygulanıp uygulanamayacağı hususudur. Yapım işlerinde tevkifat uygulaması ilk kez 89 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile 2003 yılında yürürlüğe konmuş ve 91 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile kısmen değiştirilerek devam etmiştir. Yapım işleriyle ilgili tevkifat oranları 99 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile düzenlenmiştir. Bu tebliğin son kısmında; “30.04.2006 tarihinden önce ihalesi tamamlanmış yapım işlerine ilişkin olup bu tebliğin yayım tarihinden sonra düzenlenecek faturalarda gösterilen KDV tutarı tevkifata tabi tutulmayacaktır³⁵³” denilmek suretiyle 30.04.2006 (bu tarih de dahil) tarihinden önce

³⁵³ 99 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

ihalesi tamamlanmış yapım işlerine, tebliğin yayım tarihinden sonra düzenlenecek faturalarda KDV tutarının tevkifata tabi tutulmayacağı belirtilmiştir. Bu düzenlemedeki ihale ibaresi yapım işlerinin yazılı bir sözleşmeye dayanarak yaptırılmasını ifade etmektedir. Dolayısıyla, 30.04.2006 tarihinden önce sözleşmesi imzalanan yapım işlerine ait olarak 11.07.2006 tarihinden sonra düzenlenecek faturalarda gösterilen KDV tutarı üzerinden tevkifat uygulaması kaldırılmıştır. Ayrıca 30.04.2006 tarihinden önce alt yüklenicilere devrettikleri kısımlara ait işlerde de KDV tevkifatı uygulaması söz konusu değildir. Buna göre 01.05.2006 tarihinden itibaren ihale edilmiş yapım işleri ve buna bağlı olarak gerçekleştirilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri KDV tevkifatına konu olmaktadır.

Hangi yapım işlerinde tevkifat uygulanacağını belirlemek için diğer bir koşul da işin tevkifat kapsamına girebilmesi için ihale suretiyle verilmesi veya yazılı bir sözleşmeye dayanması gerekmektedir. Buradan anlaşılacağı üzere ihale suretiyle verilmeyen veya yazılı sözleşmeye dayanmayan işlerde tevkifat uygulaması söz konusu değildir. Fakat gelir idaresinin görüşü bu durumu teyit etmemektedir. Maliye Bakanlığı, İl Özel İdaresi'ne yapım işi taahhüt eden bir mükellefin söz konusu inşaat işini taraflar arasında ihale veya yazılı sözleşme düzenlemeksizin taşeron devrettiği bir durumda, taşeronun gerçekleştirdiği yapım işleri nedeniyle tevkifat kapsamına girip girmeyeceği hususunda şu düzenlemeyi yapmıştır: 'Bu açıklamalar çerçevesinde, ana yüklenicininİl Özel İdaresi'ne ifa ettiği yapım işi tevkifat kapsamında olduğundan söz konusu yapım işinin alt taşeronlara devrinde de yazılı bir sözleşme yapıp yapılmadığına bakılmaksızın 1/6 oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir³⁵⁴. Ayrıca tevkifat gerçekleştirilebilmesi için alıcı ile satıcı arasındaki işlemin malzemeli hizmet mi, yoksa mal alım-satım işlemi mi olduğu önem arz etmektedir. Tevkifat açısından "satım sözleşmesi" ve "eser sözleşmesi" ayrımı gündeme gelmektedir. Eğer belirtilen sözleşme satım sözleşmesi ise, yani işveren satıcıdan yapım işine ilişkin mal alıyorsa tevkifata gerek yoktur. Oysa taraflar arasında eser sözleşmesi ilişkisi kurulmuş ise, bu kapsamda yapılan teslim ve hizmetler tevkifata tabi tutulacaktır. Aslında bu iki sözleşme pek çok açıdan birbirine benzemekle birlikte, satım sözleşmesinde hazır bir malın satışı esasken; eser sözleşmesinde ise bir siparişin varlığı ve bunun imalının "taahhüt" edilmesi ön

³⁵⁴ MB'nin 23.06.2009 Tarih ve B.07.1.GİB.0.01.53/5309-360 Sayılı Özelgesi.

plandadır. Örneğin, İMKB’de işlem gören bir firmanın yapmış olduğu bir inşaat projesi için elinde bulunan hazır standart çelik kapıları satan (başka bir hizmet vermeyen) bir şirketin bu satış için hesapladığı KDV üzerinden tevkifat yapılmasına gerek bulunmamaktadır³⁵⁵. Ancak gelir idaresinin konuya ilişkin yayımladığı görüşü şöyledir: “...imalatını yaptığımız mıcırın bir kısmını, taahhüdünü üstlendiğiniz işlerde kullandığınızı, bir kısmını da TC Karayolları’na mamul mal olarak teslim ettiğinizi belirterek, TC Karayolları’na sadece mamul olarak yaptığınız mıcır teslimlerinde KDV’den tevkifat yapılıp yapılmayacağı hususunda idarenin görüşü istenilmiştir. Bu kapsamda yapılan açıklamaya göre, yol yapım işinin tamamının şirketiniz tarafından üstlenilmesi durumunda yapılan iş bir bütün olarak değerlendirileceğinden mıcır teslimi tevkifata tabi tutulacaktır. Buna karşılık, ihale edilen işin sadece mıcır teslimi olması ve yol yapım işinin başka bir mükellefe ihale edilmesi durumunda mıcır teslimi işi için tevkifat uygulanmayacaktır. Bu nedenle, TC Karayolları’na yapılan işin sadece mıcır teslimlerinden ibaret olması nedeniyle, bu hizmetin yapım işi olarak değerlendirilmeyerek, tevkifata tabi tutulmaması gerekmektedir³⁵⁶”. Oysa aynı şirket bu kapıları ölçülerine göre hazırlasa (sipariş üzerine imal etse) ve montajını gerçekleştirse işte burada (idarenin görüşü gereği) tevkifat yapılmasına gerek bulunmaktadır. Kaldı ki, taahhüdün varlığı yani eser sözleşmesi kapsamındaki bir yapım işinin mevcudiyeti halinde; işin montaj aşamasının olup olmadığı ya da işverenin sahasında bizzat çalışılıp çalışılmadığı da önem arz etmemektedir³⁵⁷.

İkinci bir tereddüt ise hangi yapım işinin tevkifata tabi olduğudur. 91 Seri No’lu KDV Genel Tebliği’nde tevkifata tabi tutulması gereken yapım işlerinin kapsamı belirtilmiştir. Buna göre; “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, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri³⁵⁸” tevkifat kapsamındadır. Burada kullanılan “gibi” kavramıyla belirsizlikler yaratılmıştır. Çünkü gelir idaresi bu kavramı kullanmak suretiyle geniş bir yoruma sebebiyet

³⁵⁵ Mehmet Maç ve Şenol Turut; “Katma Değer Vergisi’ne Tabi Yapım İşlerinin Kapsamı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:347, Temmuz 2010, s.9.

³⁵⁶ GİB, Sakarya VDB’nin B.07.1.GİB.4.54.15.01/KDV Sayılı Özelgesi.

³⁵⁷ Maç ve Turut, a.g.m., s.9.

³⁵⁸ 91 Seri No’lu KDV Genel Tebliği.

vermiş böylelikle her işin yapım işi gibi algılanması ve tevkifata tabi tutulması gerektiği gibi bir anlam ortaya çıkmıştır. Ayrıca mükelleflerin de yaptığı her iş dolayısıyla yaptıkları işin yapım işi kapsamına girip girmediği konusunda tereddütler yaşanacaktır. Açık uçlu bırakılan bu karar ile keyfi uygulamalara da sebebiyet verilebilmektedir. Bu sebeple, kararın gelir idaresi tarafından gözden geçirilmesi ve net olmayan ifadelerin kaldırılarak mükelleflerin tereddütlerinden kurtarılması gerekmektedir. Öte yandan yukarıda sayılan işlerle ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, tamamlama, (boya badana dahil) her türlü onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri (yapım) işleri de tevkifat kapsamındadır. Burada sayılan nakliye işi tartışmalara sebep olmaktadır. Bu konuda gelir idaresinin görüşü incelendiğinde; ‘yapım işinin bir unsuru olan nakliye işinin tamamının daha alt yüklenicilere (kamyonculara) yaptırılması durumunda söz konusu işe ait KDV’nin tevkifata tabi tutulması gerektiği³⁵⁹, belirtilmiştir. Burada üzerinde durulması gereken konu, nakliye işinin yapım işi ile ilgisinin bulunup bulunmadığıdır. Gelir idaresinin bu konudaki bir başka görüşüne göre, ‘yıllara sari inşaat ve onarım işleri ile iştigal eden bir firmanın yapmakta olduğu sulama kanalı inşaatında kullanılmak üzere DSİ 6’ncı Bölge Müdürlüğü’nün belirlediği ocaklardan şantiye sahasına kum, taş, çakıl, mıcır nakliyesi işleri yaptırması işleminde; nakliye işinin sulama kanalı yapım işi ile birlikte yapılması durumunda tevkifat uygulanacağı; şirketin başka firmalarla yapılan nakliye sözleşmesine göre nakliyenin sulama kanalı yapım işinden ayrı olarak yapılması durumunda tevkifat uygulanmayacağı³⁶⁰, belirtilmiştir. Gelir idaresinin bu konu ile ilgili yayımladığı başka bir kararda ise; ‘kamu kuruluşlarına ihale ile iş yapan bir kurumun satıcılarına ait malzemelerin nakliyesi işini tevkifat kapsamında değerlendirmemiştir³⁶¹’.

Yukarıdaki özelge ve tebliğlerden anlaşılacağı üzere, yapım işinin gereği olarak yapılan nakliye hizmetinde tevkifat uygulanması gerekmektedir. Bununla birlikte, yapım işleri ile birlikte ifa edilen mimarlık ve mühendislik, etüt ve proje, harita ve kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hizmetleri ve benzeri hizmetler de tevkifat kapsamındadır. Buradaki esas husus, bu hizmetlerin yapım

³⁵⁹ MB’nin 14.06.2005 Tarih ve B.07.0.GİB.0.55/5509-235/024369 Sayılı Özelgesi.

³⁶⁰ MB Adana Defterdarlığı’nın 18.12.2004 Tarih ve B.07.4.DEF.0.01.12/2004-2840 Sayılı Özelgesi.

³⁶¹ GİB İstanbul VDB’nin 07.02.2007 Tarih ve KDV.MUK.B.07.1.GİB.4.34.17.01.9.861 Sayılı Özelgesi.

işleri ile birlikte gerçekleştirilmesidir. Birlikte gerçekleştirilmesinden kastın, yapım işini üstlenen firmanın, bu işin projesini çizmesi veya mühendislik-mimarlık alanında hizmet vermesini kapsadığı görüşüdeyiz. Ama yapım işi dışında verilen mimarlık ve mühendislik hizmetlerinin KDV'ye tabi olmayacağı da açıktır. Gelir idaresinin bu konudaki görüşü incelendiğinde; 'belediyeye ifa edilen caddelere yol açılması uygulama projesi işinin yalnızca projenin yapılması işi olduğu ve işin kapsamına inşaat işlerinin yapılmasının dahil olmadığı gerekçesiyle yapım işleri kapsamında tevkifata tabi bulunmadığı³⁶²' belirtilmiştir. Gelir idaresinin başka bir kararında ise; '...yapımını üstlendiğiniz... Deri Organize Sanayi Bölgesinin Doğalgaz Şebeke işinin ana yüklenicisi olarak, harita yapım işini devreden firmanız tarafından; alt yüklenicinin ifa edeceği harita yapım hizmetine ait KDV üzerinden tevkifat uygulanması gerektiği³⁶³' belirtilmiştir. Bu özalgede ise, harita yapım işini üstlenen alt yüklenici tevkifata tabi tutulmuştur. Ancak burada alt yüklenici sadece harita çizimi işini üstlenmekte, yapım işi ile birlikte gerçekleşme söz konusu olmamaktadır. Bu hususta bazı tartışmalar ortaya çıkmaktadır. İlk özalgede proje işinin inşaat işi ile birlikte gerçekleşmediği için tevkifat kapsamında olmadığı belirtilmiş, ikinci özalgede ise; harita çizim işinin yapım işi ile birlikte gerçekleştiği belirtilmek suretiyle tevkifat kapsamına alınmıştır. Bu tartışmalı durumdan yola çıkarak gelir idaresinin, ikinci özalgede adı geçen harita çizimi işinin; müteahhitin işin harita çizimi de dahil olmak üzere tamamını taahhüt ettiğini esas alarak böyle bir yoruma gittiği söylenilebilir.

3.4.6. Büyük ve Küçükbaş Hayvan Etlerinin Teslimlerinde Katma Değer Vergisi Sorumluluğunun Değerlendirilmesi

108 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin (B/2) başlıklı bölümünde, büyük ve küçükbaş hayvanların etlerinin (sakatat ve bağırsakları dahil) teslimlerinde, 27.02.2008 tarihinden itibaren 1/2 oranında KDV tevkifatı uygulanacağı belirtilmiştir. Ancak büyükbaş hayvanların işkembeleri üzerinde bulunan yağları ayırt ederek iç yağ tesliminde bulunulması halinde; söz konusu teslimlerin 108 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin (B/2) bölümü gereğince, KDV tevkifatına tabi tutulup

³⁶² GİB İstanbul VDB'nin 12.07.2007 Tarih ve KDV.MUK.B.07.1.GİB.4.34.17.01.09.5548 Sayılı Özelgesi.

³⁶³ MB GİB'in 25.04.2005 Tarih ve B.07.0.GEL.0.53/5309-156 Sayılı Özelgesi.

tutulamayacağı hususunda mükellefler bazı belirsizlikler yaşamaktadır. Gelir idaresinin bu konu hakkında yayımladığı özelge ile söz konusu belirsizlik giderilmeye çalışılmıştır. Gelir idaresinin bu konudaki görüşü şu şekildedir: ‘Büyük ve küçükbaş hayvanların hiçbir işlem görmemiş iç yağları, etten farklı olarak mütalaa edilemeyeceğinden; gerçek usule tabi KDV mükelleflerine yapılacak büyükbaş hayvanların işkembeleri üzerinde bulunan iç yağların tesliminde, alıcılar tarafından 1/2 oranında KDV tevkifatı yapılması gerektiği³⁶⁴, belirtilmiştir.

3.4.7. Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetlerinde Katma Değer Vergisi Sorumluluğunun Değerlendirilmesi

Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri; sorumlu tayin edilen kurum ve kuruluşlara ait veya bu kurum ve kuruluşlara tahsis edilen ve faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetlerine ilişkin bedel üzerinden hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulacaktır. Ancak taşıtlara verilen bakım ve onarım hizmetinin tevkifata tabi olup olmadığı konusunda mükelleflerin yaşadığı belirsizliklerden dolayı gelir idaresi yayımladığı özelge ile bu konuya açıklık getirmeye çalışmıştır. Gelir idaresinin verdiği bir karara göre; ‘91 Seri No’lu KDV Genel Tebliği’nde belirtilen kurum ve kuruluşların kullandığı taşıtlara 28.02.2004 tarihinden sonra vereceğiniz taşıt bakım ve onarım hizmetlerine ilişkin bedel üzerinden (taşıtların bakım ve onarım hizmetlerinin yalnızca işçilik hizmetinden ibaret sayılması söz konusu olmayıp, bu hizmetin gereği olarak yapılan mal, malzeme ve parça teslimleri de bakım ve onarım hizmetine dahildir) hesaplanan KDV’nin 1/3 oranında tevkifata tabi tutulacağı³⁶⁵ belirtilmiştir. Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtların bakım hizmetleri, bunların kendinden beklenen görev ve işlevleri sağlamak için belli aralıklarla veya gerektiği zaman yapılan faaliyetlerdir. Bu hizmet sırasında bakımı yapılan şeyin belli aksam ve parçalarının değiştirilmesi de hizmetin ayrılmaz bir parçasıdır. Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtların onarımı ise bozulmuş, eskimiş araçların kullanılabilir hale getirilmesinden ibarettir. Bakım hizmetinde olduğu gibi

³⁶⁴ GİB Kayseri VDB’nin 25.03.2008 Tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.01/KDV-20-640/780 Sayılı Özelgesi.

³⁶⁵ MB İstanbul Defterdarlığı’nın 05.03.2004 Tarih ve KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.09.1341 Sayılı Özelgesi.

onarım hizmetinde de onarılan şeye ait bazı parçaların değiştirilmesi işin tabii bir sonucudur. Dolayısıyla, makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait bakım ve onarım hizmetlerinin yalnızca işçilik hizmetinden ibaret sayılması söz konusu olmayıp, bu hizmetin gereği olarak yapılan mal, malzeme ve parça teslimleri de bakım ve onarım hizmetine dahil olacağından bu hizmetlerin KDV tevkifatına tabi olacağı açıktır.

3.4.8. Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı ile Ham Post ve Deri Teslimlerinde Katma Değer Vergisi Sorumluluğunun Değerlendirilmesi

Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimlerinde KDV sorumluluğu 107 ve 108 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile düzenlenmiştir. 107 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin (A/2) başlıklı bölümü ile, 05.01.2008 tarihinden itibaren 1/2 oranında KDV tevkifatı uygulanması öngörülmüştür. 108 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin (B/1) başlıklı bölümünde ise, tevkifat kapsamına alınan bu mallardaki tevkifat oranının, 27.02.2008 tarihinden başlamak üzere %90 olarak belirlenmesi uygun görülmüştür. Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı; pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri büyük ve küçükbaş hayvan etlerinin tesliminde tevkifat uygulamasına ilişkin olarak yayımladığı iç genelge ile; '108 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin (B/4) bölümünde; bu tebliğde belirtilen tevkifata tabi işlemlerde satıcılara, tevkifat kapsamına giren teslimleri ile ilgili fatura ve alıcı bilgilerinin yer aldığı bir listeyi bağlı oldukları vergi dairesine bildirim zorunluluğu getirilmiştir. Satıcıların bağlı olduğu vergi dairelerine intikal eden bu bilgilerle ilgili olarak şu şekilde hareket etmesi uygun görülmüştür. Buna göre; pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri, büyük ve küçükbaş hayvan etlerini teslim eden satıcılardan kendilerine intikal eden bilgiler, satıcıların bağlı oldukları vergi dairelerince aynı ayın 20'nci günü mesai saati bitimine kadar alıcıların bağlı oldukları vergi dairesine aktarılacak, bilgilerin kendilerine aktarıldığı vergi dairelerince de alıcıların sorumlu sıfatıyla vergiyi beyan edip etmediğinin takip edileceği³⁶⁶ belirtilmiştir. Bu yayımlanan genelge ile satıcılara da alıcılara da sorumluluklar yüklenmiştir. Satıcının teslim ettiği mallara ilişkin olarak fatura düzenleyip vergi dairesine teslim etmesi, vergi dairesinin de bu yolla alıcıya ait

³⁶⁶ MB GİB 28.02.2008 Tarih ve B.07.1.GİB.0.01.54/5473 Sayılı KDVK İç Genelgesi.

bilgileri kesin olarak bilmesi tevkifat uygulamasını güvenli hale getirmiş ve vergi alacağının tahsili kesinleşmiştir.

3.5. KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE MÜTESELSİL SORUMLULUK UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Müteselsil sorumluluk, 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'ne göre, mal alım satımı veya hizmet ifası nedeniyle vergi tevkifatı yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların bu yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde, verginin ödenmesinden alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısmılık nedeniyle veya sermaye, organizasyon veya yönetime katılmak veya menfaat sağlamak sureti ile dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit edilenler müteselsil sorumludurlar. Müteselsil sorumluluk ile ilgili bazı yargı kararları bulunmaktadır. Bu kararlar incelendiğinde; VUK'un 11'inci maddesi uyarınca müteselsil sorumlu adına işlem tesis etmeye, asıl mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinin yetkili olduğu³⁶⁷, müteselsilen sorumlu tutulanlar hakkında 6183 Sayılı Kanun kapsamında yapılacak takiplerin, asıl borçlunun bağlı bulunduğu alacaklı amme idaresince yapılabileceği³⁶⁸, müteselsil borçlunun, asıl borçlunun bağlı bulunduğu vergi dairesince takip edilebileceği³⁶⁹ belirtilmiştir. Ancak müteselsil sorumluluk ile ilgili yapılan bu açıklamalara rağmen müteselsil sorumluluğun hangi hallerde söz konusu olup, hangi hallerde ortadan kalktığı konusunda belirsizlikler yaşanmaktadır. Bu belirsizliğin ortadan kaldırılabilmesi için gelir idaresi tarafından bir özelge yayımlama yoluna gidilmiştir. Gelir idaresinin yayımladığı bu özelgeye göre; '...84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği uyarınca herhangi bir miktar sınırlaması olmaksızın, mal veya hizmet alım-satımında satıcının KDV'yi hazineye intikal ettirmediğinin tespit edilmesi halinde mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen mükelleflerin, işlem bedeli üzerinden hesaplanan vergi ile sınırlı olmak üzere, hazineye intikal etmeyen vergiden yukarıda belirtilen usul ve esaslara göre satıcı ile birlikte müteselsilen sorumlulukları bulunmakta olup, alıcıların KDV dahil toplam işlem bedelini; yine yukarıda belirtildiği şekilde banka

³⁶⁷ Dn. 7.D., 16.06.2004 Tarih ve E:2002/1727 K:2004/1852 Sayılı Kararı.

³⁶⁸ Dn. 7.D., 13.03.2003 Tarih ve E:2000/7958 K:2003/595 Sayılı Kararı.

³⁶⁹ Dn. 7.D., 29.01.2004 Tarih ve E:2002/465 K:2004/197 Sayılı Kararı.

veya özel finans kurumları vasıtasıyla ya da çekle ödemeleri halinde müteselsil sorumluluk uygulamasıyla muhatap tutulmayacaklardır. Ancak alıcı ile 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 ilişkinin bulunduğu vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlarla tespit edilmesi halinde ödeme yukarıdaki şekilde tevsik edilmiş olsa bile müteselsil sorumluluğun kalkmayacağı³⁷⁰ belirtilmiştir. Burada üzerinde durulması gereken konu, tespit niteliğidir. Bazı durumlarda denetim elemanlarının uygulama ve raporlarındaki tespitleri doğru ve hukuka uygun yapılırken, bazı değerlendirmelerde hatalı tespitlerin yapıldığı da gözlenmektedir. Böyle durumlarda iyi niyetli mükellefler diğer mükellefler yüzünden zor durumda kalmakta ve mükellefin gelir idaresine güveni zedelenebilmektedir. O yüzden denetimlerin hakkaniyete uygun şekilde yapılması oldukça önemlidir. Ayrıca, yukarıda belirtildiği üzere müteselsil sorumluluk hükümleri çerçevesinde ödemelerini, Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan banka veya özel finans kurumları vasıtasıyla yapanlar, ödeme sırasında düzenlenecek belgede satıcının adı-soyadı (tüzel kişilerde unvanı) ile banka veya özel finans kurumundaki hesap numarasını ve vergi kimlik numarasını doğru olarak yazdırmaları, ödemenin çekle yapılmış olması halinde TTK'nın 697'nci maddesinin birinci ve ikinci fıkrasına uygun olarak çek düzenlemeleri ve çekin üzerine lehine çek keşide edilenin vergi kimlik numarasını yazmaları durumunda, müteselsil sorumluluk uygulaması ile karşı karşıya kalmayacakları belirtilmiştir.

Müteselsil sorumluluk konusunda gelir idaresi ile mükellef arasında sorun yaşanan diğer bir konu ise; satıcının beyan ettiği halde ödemediği verginin alıcıdan istenmesi halidir. Danıştay'ın bu konu ile ilgili vermiş olduğu karara bakıldığında; 'kendisine fatura düzenleyen kişinin, faturalarda yer alan KDV'yi beyan etmesine karşın ödemediğinden bahisle, VUK'un 11'inci maddesi uyarınca, müteselsil sorumlu sıfatıyla, mükellef adına KDV salınmasına ve ağır kusur cezası kesilmesine ilişkin işlemi; VUK'un 11'inci maddesindeki müteselsil sorumluluğun, KDV uyuşmazlıklarına uygulanabilmesi için, kişi ve kuruluşlar arasında vergiyi ziyaa uğratma yönünde bir irtibatın bulunduğu tespit edilmesi gerektiği; olayda

³⁷⁰ GİB Bursa VDB'nin 13.08.2008 Tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.02-300-08-1479 Sayılı Özelgesi.

mükellef ile adına fatura düzenleyen kişi arasında, vergiyi ziyaa uğratma yönünden bir irtibatın bulunduğu tespit yapılmadığı; kanunların kendisine yüklediği ödevleri eksiksiz yerine getiren iyi niyetli yükümlülerin, mal aldıkları kişilerin, vergiyi ödeyip ödemediklerini takip etmelerinin ve onları bu yönde zorlamalarının olanaklı olmadığı; bu kişilerin hareketlerinden sorumlu tutulmalarının hukukun temel ilkelerine aykırı olacağı³⁷¹ belirtilmektedir. ‘Yargı organları her şeyden önce KDV ödenmesinden müteselsil olarak sorumlu tutulan alıcının, satıcı ile birlikte vergiyi ziyaa uğratma yönünde bir irtibatının olup olmadığı, iştirak halinden bahsediliyor ise bunun ne ölçüde güçlü bir tespitle ispatlanıp ispatlanmadığı, alıcı ve satıcı arasındaki fayda ilişkisi, organizasyon kurma ve geliştirme faaliyeti gibi ölçüleri adalet terazisinde tartarak karar vermektedir³⁷²’. Bu karardan anlaşılacağı üzere, satıcının ödemediği KDV tutarının alıcıdan müteselsil sorumluluk kapsamında istenebilmesi için, vergi ziyasının oluşumunda alıcı ile satıcı arasındaki irtibatın ve illiyet bağının ispatı gerekmektedir. Yani müteselsil sorumlu durumdaki kişilerin aralarında vergiyi ziyaa uğratma konusunda irade birliği yoksa sorumlulukta söz konusu olmayacaktır. Ayrıca gelir idaresi, Danıştay ve Anayasa Mahkemesi arasında müteselsil sorumluluk ile ilgili yorum farklılıkları görülmektedir. ‘‘Gelir idaresine göre, belli bir fiili durum veya statü oluştuğunda müteselsil sorumluluk söz konusudur. Danıştay müteselsil sorumluluğu, kayıtsız şartsız (objektif) değil, belli şartlarla kabul etmektedir. Danıştay’a göre müteselsil sorumluluk sübjektiftir. Anayasa Mahkemesi’ne göre ise müteselsil sorumluluk, objektif bir sorumluluktur³⁷³’’. Bu noktada ilginç olan hem Anayasa Mahkemesi’nin hem de Danıştay’ın, yorumlarını kanunun gerekçesine dayandırmasıdır. Ancak Danıştay, vergiyi ziyaa uğratma konusunda irade ya da organizasyonun bulunduğu yönündeki somut tespitlerin, en azından kuvvetli bir izlenimle ispat edilmesi gerektiği düşüncesindedir. Danıştay’ın bu içtihatları hukuka ve hakkaniyete uygundur. Danıştay bu yolla hem vergi tahsilini engellemeye yönelik faaliyetlerin önüne

³⁷¹ Dn. 7.D., 25.02.2004 Tarih ve E:2000/7946 K:2004/465 Sayılı Kararı.

³⁷² Şemsi Aziz Çınaroğlu; ‘‘KDV’de Müteselsil Sorumluluk Uygulaması ve Değerlendirilmesi’’, Ekim 2010, <http://www.cinaroglu.com.tr/makaleler/142-indirim-sahte-belge.html>, (Erişim Tarihi: 11.05.2011).

³⁷³ Bekir Baykara; ‘‘Vergi Sorumluluğu, Vergiden Sorumluluk ve VUK’un 11’inci Maddesine Göre KDV’den Müteselsil Sorumluluk’’, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:222, Şubat 2000, s.40.

geçmekte hem de görevlerini yerine getiren dürüst mükellefleri sorumlu tutmayarak hukuk devletinin gereklerini yerine getirmektedir.

3.6. KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE SORUMLULUK UYGULAMASI İLE İLGİLİ SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Gelir idaresi, sorumluluk müessesesi aracılığıyla vergi alacaklarını güvence altına alarak; hazineye intikal eden verginin eksiksiz olarak tahsilatını sağlamaktadır. Ayrıca bu sorumluluk sayesinde mükellef sayısı artırılmadan vergi sorumluları aracılığıyla verginin tahsili de gerçekleşmektedir. Sorumluluk uygulamasının bulunmadığı vergi sistemlerinde mükelleflerin her biri yapılan işlemler üzerinden vergileri kesecek ve bu vergileri ödemek için ilgili vergi dairesine başvuracaklardır. Ancak sorumluluk müessesesi sayesinde sorumlular tarafından vergiler beyan edilmekte ve gelir idaresi açısından ortaya çıkabilecek karmaşa engellenmektedir. Ayrıca vergi sorumluluğu sürekli bir yükümlülük değildir. Sorumluluğun ortaya çıkmasını gerektiren bir faaliyet gerçekleşmediği zaman beyanname verme yükümlülüğü bulunmamaktadır. Bu yönden de gelir idaresinin işi kolaylaşmakta gereksiz işlemlerin önüne geçilmektedir. Görüldüğü üzere vergi sorumluları sadece verginin ödenmesinden değil şekli ödevlerini yerine getirmekten de sorumlu tutulmuşlardır. Bu sayede hem şekli hem de maddi ödevleri yerine getiren vergi sorumluları yoluyla gelir idaresinin işleri kolaylaşmaktadır. Vergi sorumluluğunun getirdiği bu avantajlar ile sorumluluk uygulaması gelir idaresi açısından önemli bir güvenlik müessesesi olmuş ve bu müessesenin alanı gelir idaresi tarafından oldukça genişletilmiştir. Vergi sorumluluğunun bu avantajlarının yanı sıra bazı dezavantajları da bulunmaktadır. Vergi sorumluluğu müessesesinin kapsamı genelde tebliğlerle belirlenmiştir. Ancak bu tebliğlerin yeterince anlaşılır olmaması ve karışıklıklar yaratması sıkıntıları da beraberinde getirmektedir. Mükellefler ve sorumlular tarafından yapılan işlemlerin hangilerinin tevkifata tabi olduğu, hangilerinin tevkifat dışında tutulacağı ya da bu vergiye tabi işlemlerin neler olduğu konusunda yaşanan sorunlar nedeniyle mükellef veya sorumlular gelir idaresine başvurarak bilgi verilmesini istemektedir. Bu durumda gelir idaresinin işi zorlaşmakta mükelleflerin sorularına cevap vermek durumunda kalmaktadır. Ancak gelir idaresinin asıl görevi,

bu sorulara cevap yazmak değil; etkin ve yerinde denetimler yaparak verginin eksiksiz ve tam olarak hazineye intikalini sağlamaktır. Bu sebeple gelir idaresi yayımladığı tebliğlerin açık ve anlaşılır olmasına zen göstermeli ve ayrıntılarla sorumluluk uygulamalarını anlatmalıdır. Ancak bu Şekilde karışıklığı önleyecek ve kendi iş gücünü hafifleterek asıl amacına yönelebilecektir.

KDVK'nın 9'uncu maddesinde tanınan yetkiye göre, Maliye Bakanlığı gerekli gördüğü hallerde verginin emniyet altına alınması amacıyla KDV'ye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği daha önce de belirtilmiştir. Bu konuda herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır. Buradan anlaşılacağı üzere, gelir idaresi isterse KDV'ye tabi herhangi bir işlem türünde alıcılara, işlemin KDV'sini kısmen veya tamamen satıcıya ödemeyerek sorumlu sıfatıyla bağlı bulunduğu vergi dairesine ödemesi için zorunluluk getirebilir. Gelir idaresi isterse bu konuyu bir tebliğle düzenleyerek sisteme dahil edebilir. Buradaki sorun kanunlara aykırı bir idare uygulaması değil, idarenin sınırlarını kendi belirleyebileceği bir uygulamada yaŐattıęı belirsizliktir. Bu belirsizlik ortamı mükellefleri riskli uygulamalara sürüklemekte, alıcı ile satıcı arasında sorunlar yaratmaktadır. Dolayısıyla gelir idaresinin bir an önce bu belirsizliğe son verecek kapsamlı bir düzenleme yapması gerekmektedir.

Bilindiği zere, Türk vergi sisteminde prensip olarak beyan esası geçerlidir. Ancak beyan esasında bazı işlemlerin ya da mükelleflerin tam olarak kontrol edilememesi, vergi tahsilatının vergi güvenlik müesseseleri aracılıyla emniyet altına alınmaya çalıŐılması sonucunu doğurmaktadır. Gelir idaresi, etkin bir vergi güvenlik sistemi olan "tevkifat" uygulamasına pek çok vergi türünde sıkça baŐvurur hale gelmiştir. Ancak KDV'de tevkifat uygulaması indirim mekanizmasının etkisini ortadan kaldırdığı için KDV'nin yapısına aykırıdır. Bu aykırılık, tevkifata konu teslim ya da hizmetler nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirimle giderilemeyen kısmının nakden veya mahsuben iadesini mümkün kılarak kısmen de olsa düzeltilmeye çalıŐılmaktadır. Ancak gelir idaresinin iade prosedürünü zorlaŐtıran bazı uygulamaları neticesinde mükelleflerin yükü aęırlaŐmaktadır. Ayrıca KDV iadesinin zor ve uzun bir süreç olması da mükellefi çoğu zaman bu prosedürün gereklerini yapmama yoluna itmektedir. Bu nedenle gelir idaresinin tevkifat uygulamasına giderken daha özenli davranması, KDV'nin yapısını bozmamak

açısından mümkün olduğunca beyan esasına itibar etmesi gerekmektedir. Sorumluluk müessesesinin kapsamı gitgide büyümüş ve bunun sonucunda tevkifat yapmak zorunda olan geniş bir kitle ortaya çıkmıştır. Gelir idaresi, sorumluluk müessesesini düzenlemek amacıyla tebliğler yayımlamış ancak, hukuki dayanağı sağlam olmadığından dolayı ortaya çıkan sorunlara engel olamamış ve yapılan işlemlerin hukuka uygunluğu tartışılır hale gelmiştir. Bu aşamada sorumluluk adına yapılması gereken; yukarıda bahsedilen gönüllü beyan sistemine işlerlik kazandırmak, vergi oranlarını düşürerek verginin tabana yayılmasını sağlamak ve gelir idaresinin etkin ve yerinde denetimleriyle vergiyi güvence altına almaktır. Bunların yanında sorumluluk müessesesine vergi sistemlerinde elbette yer verilecektir. Ancak sorumluluk müessesesine yer verilirken bu müessesenin esasları ve şartları önceden belirlenmek suretiyle tek bir düzenleme yapılması ve yapılan düzenlemenin dayanağını kanundan alması gerekmektedir. Çünkü birden fazla tebliğle açıklanmaya çalışılan tevkifat uygulaması karışıklığa sebep olmakta ve beklenen amaca ulaşılmasını engellemektedir. Bu karmaşadan dolayı vergi mahkemelerinde ve Danıştay'da; çok sayıda mükellefle devlet halen mahkemeliktir. Bu düzenleme ile gelir idaresinin ve yargının iş gücü azalacak ve kendilerinden beklenen çalışmalara zaman ayırabileceklerdir. Bununla birlikte vergi oranlarının düşürülmesi ve verginin tabana yayılması ile sosyal devletin gerektirdiği görevler yerine getirilmiş olacaktır. Vergi oranlarının düşürülmesiyle mükellefler vergi kaçırmak yerine vergiyi ödeme yoluna gidecek ve böylelikle beyan esası uygulanabilecektir. Ancak bu sayede gelir idaresi hantallığından kurtularak vergi toplayan bir kurum haline dönüşecektir.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere KDV'de sorumluluk uygulaması Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan çok sayıdaki tebliğler ile şekillenmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı, KDV tevkifatı ile ilgili olarak yayımlanan tüm tebliğleri tek tebliğ haline getirmek ve uygulama birliği sağlamak amacıyla internet sitesinde yeni bir tebliğ taslağı yayınlamıştır. Tebliğ taslağı, KDV genel tebliğlerinde yer alan KDV tevkifatına tabi işlemlerin sistematik bir biçimde yeniden şekillendirilmesini ve tevkifat uygulamalarında Maliye Bakanlığı'nın yetkisi çerçevesinde yapılması düşünülen düzenlemeleri içermektedir. Bu yeni düzenlemenin Resmi Gazete'de yayımlanıp yürürlüğe girmesinden itibaren KDV'de tevkifat uygulamasına ilişkin tek bir düzenleme yer alacaktır. Bu taslağın içeriğine

bakıldığında, bazı KDV genel tebliğlerinin tamamının, bazı tebliğlerin ise ilgili bölümlerinin yürürlükten kaldırıldığı görülmektedir. Ayrıca bu taslakta bazı tevkifat oranları da değiştirilmiştir. Yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik-mimarlık ve etüt-proje işlemlerinde tevkifat oranı %30 olarak belirlenmiştir. Temizlik hizmetleri, bahçe bakım hizmetleri, makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri, her türlü yemek servisi hizmetleri, danışmanlık ve denetim hizmetleri ile organizasyon (konser, fuar, kutlama, parti, kokteyl, davet, kongre, seminer, panel, tanıtım ve benzeri) ve araç kiralama (şoförü ile birlikte olsun olmasın otomobil, otobüs, kamyon, iş makinesi ve benzerlerinin kiralanması) hizmetlerinde tevkifat oranı %60 olarak belirlenmiştir. Özel güvenlik hizmetleri, işgücü hizmet alımları, yapı ve denetim hizmetleri, akaryakıt teslimleri, bakır çinko ve alüminyum ürünlerinin teslimi ile fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde tevkifat oranı %90 olarak belirlenmiştir. Turizm acentesi ve rehberlerine yapılan ödemeler, spor kulüplerinin yayın ve reklam gelirlerine konu işlemleri, külçe metal teslimleri, hurda atık teslimleri ile hurda ve atıklardan elde edilen kauçuk ve plastik hammaddesi teslimleri, pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimleri, büyük ve küçükbaş hayvan etlerinin teslimleri ile ağaç ve orman ürünleri teslimlerinde %60 oranında tevkifat uygulanacağı belirtilmiştir. KDV’de tevkifat uygulamasına ilişkin hazırlanan bu taslağın uygulanabilmesi halinde oldukça yarar sağlanacağı açıktır. Çünkü daha önce birçok tebliğle açıklanmaya çalışılan tevkifat uygulaması oldukça karmaşık bir hal almıştır. Bu yüzden tek bir düzenleme ile konunun açıklığa kavuşturulması ve karışıklığın ortadan kaldırılması yerinde bir karar olmuştur. Sorumluluk uygulaması, tebliğlerin yeterince konuya açıklık getirememesi ve anlaşılmasının güç olması sebebiyle kendisinden beklenen görevi yerine getiremez hale gelmişti. Ancak Gelir İdaresi Başkanlığı’nca yayımlanan tevkifat uygulaması taslağı ile diğer bütün tebliğler kaldırılacak ve tek bir düzenleme uygulamaya konulacaktır. Böylece gelir idaresinin verginin tahsilinde karşılaştığı sorunlar ortadan kalkacak, mükelleflerin sorumluluk uygulamasına ilişkin yaşadığı belirsizlikler son bulacaktır. Ayrıca devletle mükellef arasında yaşanan sorunlar çözülecek ve mahkemelerde sorumlulukla ilgili çözüm bekleyen konuların sayısı daha da azalacaktır. Böylece vergilerin hazineye intikali kolaylaşacak, verginin tahsil edilmesinde kolaylık sağlanacak ve gelir idaresi ile mahkemelerin iş gücünde bir

azalma meydana gelerek kendilerinden beklenen görevleri yerine getirmek için uygun ortam yaratılmış olacaktır.

GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Verginin ödenmesinden ilk olarak vergi kanunlarında belirtilen mükellefi sorumludur. Ancak bazı durumlarda, verginin ödenmesinden asıl mükellefin yerine veya asıl mükellefle birlikte kanunda adı geçen üçüncü kişiler de sorumlu tutulabilmektedir. VUK'un 8'inci maddesinin ikinci fıkrasına göre, vergi sorumlusu; "verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir". VUK'un 8'inci maddesinin dördüncü fıkrasında ise, "VUK'un müteakip maddelerinde geçen mükellef tabiri vergi sorumlularına da şamildir" denilerek vergi sorumlusunun görevleri genişletilmiştir. Bu maddeye göre vergi sorumluları sadece verginin ödenmesinden sorumlu olmayıp vergiyi kesme, defter tutma, beyanname verme gibi şekli ödevleri yerine getirmekle de yükümlü tutulmuştur.

Vergi sorumlusu olabilmek için medeni haklardan yararlanma ehliyetine sahip olmak yeterlidir. Medeni haklardan yararlanma ehliyetine sahip olmak için kişi olmak yeterlidir. TMK'ya göre kişilik, çocuğun sağ olarak tamamıyla doğduğu anda başlar. Bununla birlikte vergi sorumluluğu için de medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmak şart değildir. Ödeme gücü bulunan herkes vergi sorumlusu olabilmektedir. Diğer bir ifadeyle, 18 yaşından küçük olanlar, ayırt etme gücü bulunmayanlar ve kısıtlı olanlar da vergi sorumlusu olabilmektedir. Ancak bu kişilerin vergilendirme ile ilgili kanuni ödevlerini bizzat kendilerinin yapmaları söz konusu değildir. Bunun için, söz konusu ödevler bu kişilerin kanuni temsilcileri aracılığıyla yerine getirilir. Bu nedenle, gerçek kişinin kendisi tarafından birtakım sebeplerle yerine getirilemeyecek olan vergisel ödevlerinin, usulüne uygun bir şekilde yerine getirilmesi için kanuni temsilci devreye girmekte ve vergi sorumluluğunu üzerine almaktadır. Kanuni temsilciler vergi kanunları ile kendilerine yüklenen vergi ödevlerini yerine getirmemeleri halinde sorumlu olacaklardır. Gerçek kişilerin yanı sıra tüzel kişilerde vergi sorumlusu olabilmektedir. Bununla birlikte tüzel kişiliği olmayan bazı kişi veya mal topluluklarının da vergi sorumlusu olabildiği görülmektedir.

Küçükler, kısıtlılar, tüzel kişiler, tüzel kişiliği olmayan topluluklar ve Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin vergilendirmeye ilgili kanuni ödevlerini bizzat kendilerinin yapmaları söz konusu olmadığından, bu ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilmektedir. Kanuni temsilciler bu görevlerini yerine getirirken bazı sorumluluklar yüklenmektedir. Kanuni temsilcilerin; küçükler, kısıtlılar, tüzel kişiler, tüzel kişiliği olmayan topluluklar ile Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin vergilendirmeye ilgili ödevlerini yerine getirmelerinden sorumlu tutulabilmeleri için, bazı şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu şartlar;

- Kanuni temsilcilerin temsil ettikleri kişilerin vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olması,
- Kanuni temsilcilerin temsil etmiş olduğu vergi mükellefi veya vergi sorumlularının kanuni ödevlerini yerine getirmemiş olması,
- Kanuni temsilcilerin temsil ettiği vergi mükellefi veya vergi sorumlusunun kanuni ödevlerini yerine getirmeyerek, ortaya çıkacak vergi ve buna bağlı alacakların tamamen veya kısmen mükellefin veya vergi sorumlusunun malvarlığından alınamamış olması halinde kanuni temsilcinin sorumluluğu ortaya çıkmaktadır.

Verginin eksiksiz ödenmesi amacı ile düzenlenmiş olan vergi sorumluluğu müessesesi literatürde önemli bir yer tutmaktadır. Çünkü sorumluluk müessesesi sayesinde gelir idaresi, vergi alacağını en kolay ve en az masrafla toplayabilmek için binlerce mükellefi muhatap almak yerine, mükellefle ilişki içinde olan ve onlara ödemede bulunan kişiler aracılığıyla verginin en kısa sürede toplanmasını sağlayarak hem vergi alacağını güvence altına almakta hem de vergileri daha kolay ve kısa sürede toplamaktadır.

Vergi sorumluları kendi içinde vergi kesen durumundaki vergi sorumlusu, fer’i vergi borçlusu durumundaki vergi sorumlusu ve vergi ödevlisi durumundaki vergi sorumlusu olarak üç gruba ayrılır. Vergi sorumluluğu çerçevesinde, müteselsil sorumluluk yaygın olarak düzenlenmiş olmakla birlikte müşterek sorumluluğa da yer verilmiştir. Sorumluluğun sınırlı olup olmaması açısından, asıl mükellefin tüm borçlarından ve tüm malvarlığı ile sınırsız sorumluluk türü yaygın iken, belirli paylarla veya zaman dilimleriyle sınırlandırılmış sorumluluk türleri de

bulunmaktadır. Vergi hukukunda kusura bağlı ve kusursuz sorumluluk türüne ilişkin düzenlemeler ile vergi mükelleflerine verilen ödevlerde kullanılan maddi ve şekli ödev ayırımına uygun olarak vergi sorumluluğu da bulunmaktadır. Maddi sorumlulukta verginin aslı, zam ve cezalarından kaynaklanan sorumluluk söz konusudur. Sorumlu sıfatıyla başkası adına ödenen vergi borçları için genellikle asıl borçluya rücu etme imkanı varken, bazı istisnai durumlarda rücu imkanı bulunmamaktadır.

KDV harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş ve en modern türüdür. KDV, üretim-tüketim zincirinin her aşamasında, malların ve hizmetlerin satışından alınan ve vergi indirimine imkan tanımak suretiyle değeri artışı temel alan, gayrişahsi, çok aşamalı, genel bir satış vergisidir. Ülkemizde tüketim vergisi olarak tahsil edilen KDV, bütçe ve vergi gelirlerinin büyük bir kısmını oluşturmaktadır. Mükellefler satışları üzerinden hesapladıkları vergiden, alış ve giderleri nedeniyle ödedikleri vergiyi mahsup ettikten sonra kalan kısmı vergi dairesine ödemektedirler. KDV'nin diğer yayılı muamele vergilerinden en önemli farkı, vergi piramitleşmesinin (şelale etkisi) oluşmamasıdır. Vergi piramitleşmesinin oluşmamasının sebebi ise, KDV'de malların üretim aşamasından başlayıp tüketim aşamasına gelene kadar her aşamada yaratılan katma değerin vergilendirilmesidir. Böylece vergi piramitleşmesinin de önüne geçilmiş olmaktadır. Ayrıca KDV üretim aşamasından tüketim aşamasına kadar oluşan katma değeri her aşamada vergilendirdiği için tarafsız bir vergidir.

KDV'nin oranının yüksek olması, dolaysız vergiler gibi adaletli bir yapısı olmadığından, geliri düşük mükellefler üzerine ağır bir yük haline gelmekte ve denetim yetersizliği gibi sebeplerden dolayı KDV'nin hazineye intikalinde sorunlarla karşılaşmaktadır. Bu sorunu gidermek için etkin bir güvenlik kurumu olan sorumluluk ve müteselsil sorumluluk diğer vergi kanunlarında olduğu gibi KDV'de de yer almıştır.

3065 Sayılı KDVK'nın 9'uncu maddesinde yer alan sorumluluk uygulaması, Maliye Bakanlığı'nın buna ilişkin yetkisi çerçevesinde çıkarılan tebliğlerle daha da genişletilmiştir. KDV için getirilen sorumluluk uygulamasının temel amacı, verginin emniyet altına alınması, mükellef sayısının artırılmadan verginin pratik bir şekilde

toplanması ve belge düzeninin sağlanması şeklinde sıralanabilir. Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınabilmesi amacının yanında yaptığı iş ve işlemler nedeniyle KDV ödemesi gereken sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanarak KDV ödemeyen mükellefleri de engellemek istemiştir. Tevkifat kapsamının artması KDV'yi tevkifat üzerinden alınan bir vergi haline dönüştürmektedir.

KDV'nin mükellefi, verginin konusuna giren işlemleri yapan herkeştir. Fakat bazı durumlarda vergi mükellefi dışındaki üçüncü kişilerde KDV'nin ödenmesinden sorumlu tutulabilmektedir. KDVK'nın 9'uncu maddesinin birinci fıkrasına göre, "mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir" şeklinde hüküm altına almıştır. Bu hükümde öngörülen sorumluluk, işleme taraf olanların verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten mükellef gibi sorumlu olmalarıdır.

KDV'nin hazineye intikalini sağlayıp vergi kaybını azaltmak için kamu yönü ağır basan kurum ve kuruluşlara, özel kesimden aldıkları mal ve hizmetlerin önemli bölümünü teşkil eden işlemlerde yüksek oranlarda tevkifat yapma sorumluluğu getirilmiştir. Fakat kendisine sorumluluk yüklenen kuruluşlara aşırı güvenmek sorumluluk verilenlerin yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde yeterli bir çözüm olmayacaktır. Bu sebeple sorumluluk müessesesini daha da genişletmek yerine, sürekli ve verimli denetimler yapmak daha etkili bir çözüm olacaktır.

Ayrıca kamu kurum ve kuruluşlarının zaman zaman yapılarında oluşan değişikliklere göre sorumlulukları da farklılık gösterebilmektedir. Ancak tüm kamu kurum ve kuruluşları aynı kanuni mevzuata tabi olmaları nedeniyle, sorumluluklarının aynı çerçevede belirlenmesi ile yaşanabilecek sıkıntıların önlenebileceği düşünülmektedir. Bu sebeple, yaşanan sıkıntılar ve Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu'nun vermiş olduğu bir kararı dikkate alınarak KDV tevkifatı yapmakla sorumlu tutulan kamu kurum ve kuruluşlarının mal ve hizmet alımlarında ödeme emri belgesinin düzenlendiği tarih itibariyle vergiyi doğuran olayın

gerçekleştiği yönünde kanuni düzenlemenin yapılması veya özel bütçeli idarelerin yapmış olduğu tevkifat tutarlarının Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hükümleri çerçevesinde ilgili vergi dairesinin hesaplarına aktarılmak üzere emanet hesaba alınması ve bu hesap üzerinden takibinin yapılması halinde sıkıntıların önüne geçilebilecek ve genel bütçeye dahil diğer idareler ile diğer kamu kurum ve kuruluşları arasında uyum sağlanacaktır.

KDV’de yapılan işlemlere uygulanacak tevkifat oranları; her türlü yemek servisi hizmetleri, danışmanlık ve denetim hizmetleri, bahçe ve çevre bakım hizmetleri, yapım ve denetim hizmetleri, fason tekstil ve konfeksiyon işleri, büyük ve küçükbaş hayvan etlerinin teslimleri için, 1/2; temizlik hizmetleri, turizm acente, rehber ve benzerlerinin yaptığı hizmetler için 2/3; özel güvenlik hizmetleri için 4/5; işgücü hizmetleri, hurda metal teslimleri, hurdadan elde edilenler dışındaki bakır, alüminyum ve çinko külçe teslimleri, pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimleri için %90; yapım işleri için 1/6; makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri için 1/3 olarak belirlenmiştir.

Vergi borcunun ödenmesi bakımından asıl mükellefin yanı sıra onunla belli çerçevede ilişki içinde olan diğer mükellefleri sorumlu tutmak ve böylece kamu alacağının daha kolay bir şekilde hazineye intikalini sağlamak amacıyla getirilen bir diğer güvenlik kurumu müteselsil sorumluluk, KDV içinde uygulanmaya konmuştur. KDV’de müteselsil sorumluluk VUK’un “Vergi Kesenlerin Sorumluluğu” başlıklı 11’inci maddesine dayanılarak KDV tebliğleri ile düzenlenmiştir. Fakat, KDV mükellefiyet yapısı ve işleyişi bakımından vergi kanunlarında yer alan vergi tevkifatlarından farklı bir yapıdadır. Bu sebeple, önemli bir yeri bulunan müteselsil sorumluluk uygulamasının, usul ve esasları bakımından ayrıntılı bir kanuni düzenleme ile yapılandırılması daha uygun olacaktır.

KDV’de sorumluluk uygulaması tam ve kısmi sorumluluk olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Tam sorumlulukta, mükellef tarafından ödenmesi gereken KDV’nin tamamı sorumlu sıfatıyla alıcı tarafından kesilerek vergi dairesine yatırılır. Bu uygulama ile mükellef sayısı artırılmadan verginin güvenli ve pratik bir şekilde toplanması amaçlanmıştır. KDV sorumluluğunun en geniş ve önemli düzenleme alanı olan kısmi sorumlulukta ise, teslim ve hizmetlerde, işlem bedeli üzerinden

hesaplanan KDV'nin, bir kısmı alıcılar tarafından, diğer kısmı ise satıcılar tarafından ödenerek mükellef sıfatıyla beyan edilmektedir. Kısmi sorumluluk vergi emniyetinin sağlanması amacıyla özellikle vergi kayıp ve kaçığının yüksek olduğu sektörlerde uygulanmaktadır. Ancak, tevkifata tabi işlemler nedeniyle mükelleflerin tevkif ettikleri vergiyi beyan ve ödemiş olmaları şartıyla, bu işlemlerle ilgili olarak önceki aşamalarda meydana gelecek olumsuzluklardan sorumlu tutulamayacakları ve bu mükelleflerin iadelerinin genel esaslara göre yerine getirilmesi kısmi tevkifat uygulamasının amacı ile çelişmektedir.

KDV'de sorumluluk uygulaması, ilgililerin devlet egemenliği sahası dışında kalmaları nedeniyle, gelir idaresinin vergiyi tahsil etme konusunda kanunların kendisine tanıdığı kamu gücünü kullanmadığı, dolayısıyla fiilen verginin tahsil edilebilme olanağının ortadan kalktığı durumlarda, gelir idaresinin bu konuya ilişkin eksikliklerini gidermek üzere, vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla getirilmiş bir vergi güvenlik müessesesidir. KDV'de tevkifat uygulamasına bakıldığında, kayıt dışı ekonominin büyüklüğünün, gelir idaresini KDV'de tevkifat uygulamasının kapsamını genişletmeye yönlendirdiği anlaşılmaktadır. Gelir idaresi açısından fayda sağlayacak bu uygulamanın özellikle iyi niyetli KDV mükelleflerinin vergi yükünü artırdığı ve KDVK'nın sistematığıne aykırı olduğu unutulmamalıdır. Ayrıca sorumluluk uygulamasının yaygınlaşmasıyla; KDV tevkifatı yapan geniş bir vergi sorumlusu kitlesi ortaya çıkmış, tevkifat uygulaması yaygınlaştırılmış ve gelir idaresinin yönlendirdiği ayrı bir mevzuat ortaya çıkmıştır. Günümüze kadar KDV tebliğlerinin dörtte birinin vergi sorumluluğuna ilişkin olması bu durumu kanıtlar niteliktedir. Ancak bu düzenlemelerin hukuksal zemini sağlam olmadığından dolayı, bu düzenlemelere göre yapılan işlemlerin doğruluğu da tartışılır hale gelmektedir.

Artık Türk vergi sisteminde köklü tedbirler alınarak kalıcı çözümlere ulaşılması gerekmektedir. Gönüllü beyan sisteminin teşvik edilmesi, bu beyan esasına etkin ve verimli denetimlerle işlerlik kazandırılması, vergi çeşitleri ve sorumluluk müessesesinin kapsamının daraltılarak kırtasiyeciliğe son verilmesi, vergi oranlarının ülke ekonomisi ve sosyal yapının esas alınarak düşürülmesi, verginin tabana yayılması, gelir idarelerinin mevcut hantal yapısından kurtarılarak etkin çalışır hale getirilmesi şarttır. Bu köklü tedbirlerin alınması yanında sorumluluk uygulaması gibi etkin bir vergi güvenlik kurumuna da başvurulabilir. Uygulama alanı

Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan tebliğlerle oldukça genişletilen sorumluluk uygulamasının daha kolay olması, mevzuattaki sorunlar nedeniyle karşılaşılan zorlukların ortadan kaldırılması ve anlaşılır hale getirilmesi için tek bir düzenlemenin olması gerekmektedir. Aksi halde vergi toplayamayan ve vergi toplamak amacıyla birçok vergi güvenlik kurumuyla donatılan vergi sistemimiz her geçen gün daha karmaşık bir hal alarak, adaletsiz uygulamalara açık hale gelecektir.

KAYNAKÇA

- AKALIN, Güneri. *Kamu Ekonomisi*, Ankara Üniversitesi SBF Yayını, Ankara, 1986.
- AKAR, İhsan ve Hakan Şahin. *Katma Değer Vergisinde Sorumluluk Uygulamaları*, Bursa Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odası Yayını, Bursa, 2006.
- AKDOĞAN, Ömer ve M. Gürhan Acar. “Belgesiz Mal Bulunduranların KDV Sorumluluğu ve Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunlar”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:222, Şubat 2000, ss.170-176.
- AKDOĞAN, Abdurrahman. *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003.
- AKINTÜRK, Turgut. *Müteselsil Borçluluk*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara, 1971.
- AKINTÜRK, Turgut. *Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Özel Hükümler, Genişletilmiş 12. Baskı*, Beta Yayınevi, İstanbul, 2006.
- AKSOY, Şerafettin. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, İstanbul, 1999.
- AKTAŞ KULAÇ, Yasemin. *Türk Vergi Hukukunda Gerçek Kişilerin Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumlulukları*, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar, 2008.
- AKYOL, M. Emin. “KDV Sorumluluğu Uygulamasında Son Durum”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:313, Eylül 2007, ss.26-32.
- ALTINDAĞ, Mehmet. “Katma Değer Vergisinde Sorumluluk ve Sorumluluk Kapsamına Alınan İşlemler”
(<http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=2359&did=67&dad=MAL%C4%B0%20C3%87%C3%96Z%C3%9CM%20DERG%C4%B0S%C4%B0%20Say%C4%B1:64%20TEMMUZ%20A%C4%9EUSTOS%20EYL%C3%9CL%202003>), (30.03.2011).
- APAK, Talha. “Katma Değer Vergisi’nde Tevkifat Uygulaması Gerekli Olduğu Kadar Yapılan Düzenlemelerinde Uygulanabilir Olması Gerekir”,

(http://www.alomaliye.com/ocak_06/talha_apak_kdv_tevkifat.htm),
(09.05.2011).

ARSLAN, Mehmet. *Vergi Hukuku*, Alfa Yayıncılık, Ankara, 2000.

ARSLAN, Erdoğan. “KDV’de Sorumluluk ve Tevkifat”, *Vergi Dünyası Dergisi*,
Sayı:321, Mayıs 2008, ss.13-26.

ARPACI, Altar Ömer. “Katma Değer Vergisinde Tevkifat Sorumluluğu
Uygulamaları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:188, Mayıs 2004, ss.33-47.

ARPACI, Altar Ömer. “Bazı Hizmet Alımları ve İşgücü Temininde Katma Değer
Vergisi Tevkifatı Uygulaması ve Ortaya Çıkan Bir Sorun”, *Mali Pusula
Dergisi*, Sayı:52, Nisan 2009, ss.68-71.

AYDEMİR, Oğuz. “Katma Değer Vergisinde Yeni Sorumluluk Uygulaması”,
Maliye Postası Dergisi, Sayı:370, Şubat 1996, ss.13-18.

AYDEMİR, Birol. *Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulamasının
Değerlendirilmesi ve Efektif Katma Değer Vergisi Oranlarının
Hesaplanması*, Uzmanlık Tezi, DPT, Ankara, 1996.

AYDIN, Fazıl. “Katma Değer Vergisinin Türkiye ve Avrupa Topluluğu Açısından
Karşılaştırmalı İncelemesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:10, Ekim 1993.

AYTEKİN, Serdar. “Katma Değer Vergisinde Hizmet İhracatı İstisnası”, *Vergi
Raporu Dergisi*, Sayı:119, Ağustos 2009, ss.65-69.

BAĞDINLI, Halil ve Hilmi Atağan. “Güncel KDV Tevkifat Oranları ve Özellik Arz
Eden Hususlar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:242, Kasım 2008, ss.30-34.

BAYAR, Doğan. “Mali Sorumluluk Nedir”, *Maliye Dergisi*, Sayı:154, Ocak-
Haziran 2008, ss.12-15.

BAYKARA, Bekir. “Vergi Sorumluluğu, Vergiden Sorumluluk ve VUK’un 11’inci
Maddesine Göre KDV’den Müteselsil Sorumluluk”, *Vergi Dünyası Dergisi*,
Sayı:222, Şubat 2000, ss.32-42.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin. *Vergi Hukukunun Temel İlkeleri*, Afyon Kocatepe
Üniversitesi, Yayın No:18, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Yayın No:5,
Afyon, 1977.

- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin. “Türk Vergi Ceza Hukukunda Sorumluluk”, *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:4 Sayı:2, 1986, ss.281-309.
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin. *Vergi Ceza Hukuku, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı*, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Yayın No:21, Afyon, 1999.
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin. *Vergi Ceza Hukuku Yeniden Yazılmış 3. Baskı*, Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, , Afyonkarahisar, 2006.
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin. *Genel Vergi Hukuku*, Celepler Matbaacılık, Derya Kitabevi, Trabzon, Afyon, 2007.
- BİLİCİ, Nurettin. *Vergi Hukuku, Genel Hükümler - Türk Vergi Sistemi, Güncelleştirilmiş 15 Bası*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007.
- BOZTAŞ, Hakan. “Katma Değer Vergisi Kanununda Sorumluluk Uygulaması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:331, Mart 2009, ss.218-223.
- BULUTOĞLU, Kenan. *Türk Vergi Sistemi*, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1971.
- BUYRUK, Özkan. “Vergi Hukukunda Müteselsil Sorumluluk-Vergi Sorumluluğu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:309, Mayıs 2007, ss.112-117.
- CANDAN, Turgut. *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, Tüze Yayıncılık, Ankara, 1998.
- CANOĞLU, Mehmet Ali ve Rüstem Hacırüstemoğlu. *Vergi Uygulamaları ve Muhasebesi*, İstanbul, 1990.
- ÇINAROĞLU, Şemsi Aziz. “KDV’de Müteselsil Sorumluluk Uygulaması ve Değerlendirilmesi”, (<http://www.cinaroglu.com.tr/makaleler/142-indirim-sahtebelge.html>), (11.05.2011).
- DERYAL, Yahya. *Ticaret Hukuku, 3. Baskı*, Derya Kitabevi, Trabzon, 1998.
- DİKMEN, M. Orhan. *Maliye Dersleri Giriş ve Genel Vergi Teorisi (Gözden Geçirilmiş İlaveli Üçüncü Baskı)*, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1969.
- DOĞAN, Abdullah Aykon. *Katma Değer Vergisi Kanunu Açıklaması ve Yorumu*, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1985.

- DOĞRUSÖZ, A. Bumin. *Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme "Stopaj"*, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Yayın No:3, İstanbul, 1992.
- DONAY, Süheyl. *Ceza Hukukunda Objektif veya Kusursuz Sorumluluk, Sorumluluk Hukukunda Yeni Gelişmeler II. Sempozyumu*, İstanbul Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Enstitüsü Yayını, İstanbul Üniversitesi Yayın No:2805, Hukuk Fakültesi, Yayın No:630, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1981.
- DURGUN, Ercan. "Belgesiz Mal Bulundurma ve Hizmet Satın Alınmasında Sorumlu Sıfatıyla KDV Uygulaması ve Vergi İndirimi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:178, Haziran 1996, ss.65-69.
- DURSUN, Menduh. "Yapım İşlerinde Katma Değer Vergisi Tevkifatı", *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı:129, Haziran 2010, ss.113-123.
- EĞİLMEZ, Mahfi. *Katma Değer Vergisi (Teori-Uygulama)*, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Ankara, 1983.
- EREN, Fikret. *Sorumluluk Hukuku Açısından Uygun İlliyet Bağı Teorisi*, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975.
- ERGİNAY, Akif. *Vergi Hukuku, İlkeler-Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi, Son Vergi Kanunları Değişikliklerine Göre Yeniden Düzenlenmiş Ve Gözden Geçirilmiş 10. Baskı*, Turhan Kitabevi, Ankara, 1982.
- ESER, Emrullah ve Tahirhan Baydu. "Fason, Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde Sorumluluk Uygulamaları", *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı:113, Şubat 2009, ss.71-76.
- EYİMAYA, Üzeyir. "KDV ve ÖTV Yönünden Belgesiz Mal Bulunduranların Sorumluluğu", *Diyalog Dergisi*, Sayı:247, Kasım 2008, ss.43-49.
- FEYZİOĞLU, Bedi N. *Vergi Hukuku Ders Notları*, İstanbul, 1977.
- GENCER, Mahir. "KDV Tevkifatı ve Vergi Sorumluluğu", (<http://www.muhasebetr.com/muhasebe/036/>), (31.03.2011).

- GERÇEK, Adnan. “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:54, Sayı:3 2005, ss.157-193.
- GERÇEK, Adnan. “Kamu Borçlusu Olarak Mükellef ve Vergi Sorumlusu”, *Bilanço Dergisi*, Kasım 2010, Sayı:129, ss.74-77.
- GÜÇBİLMEZ, Tandoğan. *Katma Değer Vergisi ve Türkiye Yönünden Bir Değerlendirme*, Uzmanlık Tezi, DPT, Ankara, 1974.
- GÜLTEKİN, Hakkı. “Kanuni Temsilcilerin Ödevi ve Vergi Cezaları Karşısındaki Durumu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:30, Şubat 1984.
- GÜNDEL, Ahmet. “Vergi Kaçakçılığı ve Kaçakçılığa Teşebbüs Suçlarında Sorumluluk - II ”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:7, Temmuz 1993 ss.5-11.
- GÜNDOĞDU, Burhan. “Ticaret Şirketlerinde Mütessesil Sorumluluk”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Haziran 2005, Sayı:286, ss.133-140.
- GÜRBOĞA, Erkan. “Katma Değer Vergisi Kanununda Yapılan Son Değişiklikler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:238, Temmuz 2008, ss.74-79.
- GÜVEN, Havva Arzu. “Kusursuz Sorumluluk”, *Mükellefin Dergisi*, Sayı:81, Eylül 1999, ss.89.
- JEZE, Gaston. *Maliye İlimi ve Fransız Mali Mevzuatı Hakkında Başlangıç Dersleri*, Çeviren: Mehmet ERTUĞRULOĞLU, Ankara, 1956.
- KANETİ, Selim. *Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Bası*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.
- KANETİ, Selim. *Haksız Fiil Sorumluluğunda Kusur Kavramının Görevi, Sorumluluk Hukukunda Yeni Gelişmeler I. Sempozyumu*, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 2759, Hukuk Fakültesi Yayın No:623, Fakülteler Matbaası, 1980.
- KAPLAN, İbrahim. *Borçlar Hukuku Dersleri (Genel Hükümler)*, Cilt I, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1997.
- KAPLAN, Recep. *Mütessesil Sorumluluk ve Vergi Hukukundaki Yeri*, Uludağ Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa, 2005.

- KARABIYIK, Vehbi. “Kanuni Temsilcilerin Değişmesi Halinde Sorumluluk”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:132, Aralık 2003, ss.153-156.
- KARAKOÇ, Yusuf. *Genel Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Bası*, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2007.
- KARAKOÇ, Güven. “3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunundaki Sorumluluk Müessesesi, Mahiyeti Çeşitleri ve Uygulamaları”, (<http://www.bilgidenetim.com/makale/goster/445>), (24.03.2011).
- KAY, J. A. ve M.A. King. *The British Tax System*, Oxford University Press, United Kindom, 1986.
- KIRBAŞ, Sadık. *Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı*, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1987.
- KIRIKTAŞ, İlhan. “Konfeksiyon ve Tekstil Sektörünün Yaptırdıkları Fason İşler ile Hurda Metal Alımlarında Katma Değer Vergisi Sorumluluk Uygulaması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:174, Şubat 1996, ss.24-31.
- KIZILOT, Şükrü. *Danıştay Kararları ve Özelgeler*, Yaklaşım Yayıncılık, 1998.
- KIZILOT, Şükrü, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez. *Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.
- KOCABAŞ, Bilal. “İşgücü Temininde Katma Değer Vergisi Tevkifatı”, *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, Sayı:250, Şubat 2009, ss.116-121.
- KOCAHANOĞLU, Osman Selim. *Türk Katma Değer Vergisi*, Temel Yayınları, İstanbul, 1989.
- KOCAMAN, Musa. “Vergi Kanunları Açısından Sorumluluk Müessesesi”, (<http://www.sakaryavdb.gov.tr/DOCUMENT/VERG%C4%B0%20KANUNLARINDA%20SORUMLULUK.pdf>), (04.03.2011).
- KURU, Baki. *İcra ve İflas Hukuku*, Evrim Dağıtım, Cilt:1, İstanbul, 1988.
- MAÇ, Mehmet ve Tarık Jamali. “Metal Mamullerde KDV Tevkifatı”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı:43, Temmuz 2007.
- MAÇ, Mehmet. Sorumlu Sıfatıyla Ödenmesi Gereken KDV (2 No.lu KDV Beyannamesi), *Diyalog Dergisi*, Sayı:258, Ekim 2009, ss. 54-70.

- MAÇ, Mehmet ve Şenol Turut. “Katma Değer Vergisi’ne Tabi Yapım İşlerinin Kapsamı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:347, Temmuz 2010, ss. 7-16.
- MAÇ, Mehmet. “Alüminyum Mamullerinde KDV Tevkifatı Hatalıdır”, (http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=1474) (10.05.2011).
- MADANOĞLU, Cihat. *Avrupa Topluluğu’nda Dolaylı Vergilerde Uyumlaştırma Çalışmaları ve Katma Değer Vergisi*, Ankara Üniversitesi Basımevi, 1992.
- OKTAR, Ateş. *Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Mütessesil Sorumluluk: Vergi Usul Kanunu’nun 11. Maddesi ve Anayasa Mahkemesinin Soruna Yaklaşımı*, Doçentlik Çalışması, İstanbul Üniversitesi, İstanbul, 1996.
- OKTAR, Ateş. “Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Mütessesil Sorumluluk Üzerine Düşünceler”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:25, Nisan-Haziran 1997, ss.63-105.
- OKTAR, Kemal. *KDV Tevkifatı Uygulaması, Tevkifat Uygulamasından Doğan KDV İadeleri*, Özkan Matbaacılık, Ankara, 2006.
- OKTAR, Kemal. *KDV İstisnalar ve İadeler, 7. Baskı Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş*, Özkan Matbaacılık, Ankara, 2007.
- OLGUN, Sevinç. “Limited Şirket Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu”, *Terazi Hukuk Dergisi*, Sayı:11, Temmuz 2007, ss.43-52.
- OTYILDIZ. Hale, *Katma Değer Vergisi Sisteminde İhracat İstisnası*, Kocaeli Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli, 2000.
- ÖĞREDİK, Güray. “KDV 17/4-g Kapsamında Hurda ve Atık Metal, Plastik, Kağıt, Cam Teslimleri, Kısmi İstisnalarda KDV İndirim İptali ve Muhasebe Kayıtları”, *Mali Pusula Dergisi*, Sayı:13, Ocak 2006, ss.35-38.
- ÖĞÜT, Ahmet. “Katma Değer Vergisinde Sorumluluk Uygulaması-II”, *Maliye Postası Dergisi*, Sayı:478, Ağustos 2000, ss.59-63.
- ÖNCEL, Mualla. *Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Yayın No: 522, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi ve Basın Yayın Yüksek Okulu Basımevi, Ankara, 1983.

- ÖNCEL, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. *Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 6. Baskı*, Turhan Kitabevi, Ankara, 1998.
- ÖZ, Ersan ve Mehmet, Aslan. “AB’ye Uyum Sürecinde KDV: Uyumlaştırma Çalışmalarının Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:205, Ekim 2005, ss.150-168.
- ÖZKAN, Murat. “Katma Değer Vergisinde Vergi Sorumluluğu”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:141, Eylül 2004, ss.143-147.
- ÖZTÜRK, Selçuk. “Katma Değer Vergisinde Tevkifat Uygulamaları”, (<http://www.selcukozturk.net/tr/index.php/makaleler/katma-deger-vergisinde-tevkifat-uygulamalari/>), (18.12.2010).
- PAMUKÇU, Nevzat. “Katma Değer Vergisinde Müteselsil Sorumluluk”, (<http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8547&did=2&dad=MAL%C4%B0%20%C3%87%C3%96Z%C3%9CM%20DERG%C4%B0S%C4%B0%20Say%C4%B1:55%20N%C4%B0SAN-MAYIS-HAZ%C4%B0RAN%202001>), (06.04.2011).
- PEHLİVAN, Osman. *Vergi Hukuku, Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Derya Kitabevi, Trabzon, 2002.
- REİSOĞLU, Safa. *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Beta Yayınevi, İstanbul, 2006.
- SABAN, Nihal. *Vergi Hukuku*, Der Yayıncılık, İstanbul, 2002.
- SARILI, Mustafa Ali. *Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk*, Kazancı Matbaacılık, İstanbul, 2004.
- SARILI, Mustafa Ali. *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Ümit Matbaacılık, Ankara, 2010.
- ŞAFAK, Ali. *Hukuk Başlangıcı, Sorular, Olaylar, Örnek Çözümler, 3. Baskı*, Alkım Kitapçılık, Ankara, 1994.
- ŞAHİN, Kürşat. “Dar Mükellef Kurumlarda KVK’nın 24. Maddesine Göre Stopaj ve Sorumlu Sıfatıyla KDV Uygulaması”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:90, Haziran 2000, ss.244-251.

- ŞEN, Salim. “Katma Değer Vergisinde Sorumluluk Uygulaması ve Çerçevesi”, *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, Sayı:517, Ağustos 2008, ss.37-41.
- ŞENER, Esat. *Hukuk Sözlüğü*, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2001.
- ŞENYÜZ, Doğan. *Vergi Hukuku, Genel Kısım*, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2006.
- ŞENYÜZ, Doğan, Adnan Gerçek ve Mehmet Yüce. *Türk Vergi Sistemi*, Yaklaşım Yayıncılık, 2008.
- TANDOĞAN, Haluk. *Tehlike Sorumluluğu Kavramı ve Türk Hukukunda Tehlike Sorumluluklarının Düzenlenmesi Sorunu, Sorumluluk Hukukunda Yeni Gelişmeler II. Sempozyumu*, İstanbul Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Enstitüsü Yayını, İstanbul Üniversitesi Yayın No:2805, Hukuk Fakültesi Yayın No:630, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1981.
- TARCAN BULUT, Seda ve Önder Genç. “Kamu Kurum ve Kuruluşlarında Katma Değer Vergisi Sorumluluğu”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı:113, Şubat 2009, ss.77-86.
- TEKİNAY, Selahattin Sulhi, Sermet Akman, Haluk Burcuoğlu ve Atilla Altop. *Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 7. Baskı*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993.
- TEKKOYUN, İsmail ve Mehmet Tekkoyun. “Genel Olarak ve Şirketler Hukukunda Sorumluluk Kavramı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:267, Kasım 2003, ss.83-90.
- TIĞLI, Pınar. *Katma Değer Vergisinde Sorumluluk ve Mütessesil Sorumluluk*, Marmara Üniversitesi, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2004.
- TOROSLU, Nevzat. *Ceza Hukuku*, Savaş Yayınları, Ankara, 1988.
- TOSUNER, Mehmet, Zeynep Arıkan ve Ahmet Burçin Yereli. *Türk Vergi Sistemi, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 7. Bası*, İzmir, 2002.
- TUĞLU, Ali. “Dar Mükellef Kurumlardan Sağlanan Mal Teslimi ve Hizmet İfalarında KDV Sorumluluğu-I”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:98, Şubat 2001, ss.106-113.

- TUNA, Hatice. *Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk Müessesesi ve Sonuçları*, Dokuz Eylül Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 1999.
- TÜRK HUKUK LÜGATI, Başbakanlık Basımevi, 4. Baskı, Ankara, 1998.
- UFUK, Mehmet Tahir. “Katma Değer Vergisi Tevkifatında Mütessesil Sorumluluk”, *Diyalog Dergisi*, Sayı:255, Temmuz 2009, ss.10-14.
- ULUATAM, Özham ve Yaşar Methibay. *Vergi Hukuku*, Ankara, 1999.
- VAROL, Savaş ve Sevtap Benli. “Kamu Kurum ve Kuruluşları Açısından Katma Değer Vergisi Tevkifatı Uygulaması” *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı:125, Şubat 2010, ss.31-40.
- VURAL, Mahmut. *Katma Değer Vergisi İade Rehberi, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 3. Baskı*, Yıldız Yayıncılık, İstanbul, 2004.
- YAPMIŞ, Murat. “Katma Değer Vergisinde Yer Alan Tam Sorumluluk Halleri”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı:121, Ekim 2009, ss.80-83.
- YAŞARAN, Erhan ve Veysel Çıplak. “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Dolaylı Vergiler Açısından Uyumlaştırılması”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı:89, Şubat 2007, ss.89-95.
- YAZICI, Mehmet. “Katma Değer Vergisine İlişkin Muhasebe Düzeni”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:44, 1985.
- YILDIRIM, Musa. “Avrupa Birliği’nde Uygulanan KDV Sistemi, Türkiye’deki KDV ile Karşılaştırılması, ve Uyumlaştırma Çalışmaları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:239, Ağustos 2008, ss.76-94.
- YILMAZ, Ejder. *Hukuk Sözlüğü*, Doruk Yayınları, Ankara, 1976.
- ZENGİN, Emre ve Seçkin Biçer. “KDV Kanununda Tam ve Kısmi Sorumluluk Uygulaması”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı:113, Şubat 2009, ss.88-107.
- “Katma Değer Vergisi’nde Tevkifata Tabi Tutulan İşlemlerin Tevkifat Oranları” (http://www.maliforum.com/KDV_Tevkifat_Oranlari.htm), (20.03.2011).
- “KDV Mevzuat” (<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/688.html>), (19.01.2011).

“Medeni Hukuk”

(http://tr.wikipedia.org/wiki/Medeni_hukuk), (20.09.2010).

- Kanunlar

19.06.1932 Tarih ve 2128 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 09.06.1932 Tarihli 2004 Sayılı İcra İflas Kanunu

28.07.1953 Tarih ve 8469 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 21.07.1953 Tarihli 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

15.06.1959 Tarih ve 10231 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 08.06.1959 Tarihli 7338 Sayılı Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu

06.01.1961 Tarih ve 10700 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 31.12.1960 Tarihli 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

10.01.1961 Tarih ve 10703-10705 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 04.01.1961 Tarihli 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

23.02.1963 Tarih ve 11342 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 18.02.1963 Tarihli 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

11.07.1964 Tarih ve 11751 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 01.07.1964 Tarihli 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu

11.08.1970 Tarih ve 13576 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 29.07.1970 Tarihli 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu

29.05.1981 Tarih ve 17354 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 26.05.1981 Tarihli 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu

02.11.1984 Tarih ve 18563 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 25.10.1984 Tarihli 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

11.12.1985 Tarih ve 18955 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 04.12.1985 Tarihli 3229 Sayılı Kanun

23.06.1999 Tarih ve 23734 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 18.06.1999 Tarihli 4389 Sayılı Bankalar Kanunu

08.12.2001 Tarih ve 24607 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 22.11.2001 Tarihli 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu

12.06.2002 Tarih ve 24783 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 06.06.2002 Tarihli 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu

02.01.2004 Tarih ve 25334 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 25.12.2003 Tarihli 5035 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

12.10.2004 Tarih ve 25611 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 26.09.2004 Tarihli 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu

21.06.2006 Tarih ve 26205 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 13.06.2006 Tarihli 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

04.02.2011 Tarih ve 27836 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 11.01.2011 Tarihli 6098 Sayılı Borçlar Kanunu

14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 13.01.2011 Tarihli 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

-Tebliğler

30.11.1984 Tarih ve 18591 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 1 Seri No’lu KDV Genel Tebliği

21.07.1985 Tarih ve 18818 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanana 15 Seri No’lu KDV Genel Tebliği

21.03.1986 Tarih ve 19054 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 19 Seri No’lu KDV Genel Tebliği

16.12.1988 Tarih ve 20021 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 30 Seri No’lu KDV Genel Tebliği

16.02.1989 Tarih ve 20082 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 31 Seri No’lu KDV Genel Tebliği.

20.07.1995 Tarih ve 22349 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 49 Seri No’lu KDV Genel Tebliği

10.01.1996 Tarih ve 22519 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 51 Seri No’lu KDV Genel Tebliği

30.03.1996 Tarih ve 22596 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 53 Seri No’lu KDV Genel Tebliği.

30.05.1996 Tarih 22651 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 55 Seri No’lu KDV Genel Tebliği

07.12.1996 Tarih ve 22840 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 58 Seri No’lu KDV Genel Tebliği

11.06.1998. Tarih ve 23369 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 68 Seri No’lu KDV Genel Tebliğleri

10.09.1998 Tarih ve 23459 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 70 Seri No’lu KDV Genel Tebliği

19.02.1999 Tarih ve 23616 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 221 Seri No’lu GVK Genel Tebliği

01.03.2001 Tarih ve 24333 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 81 Seri No’lu KDV Genel Tebliği

10.05.2001 Tarih ve 24398 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 82 Seri No’lu KDV Genel Tebliği

09.03.2002 Tarih ve 24806 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 86 seri No’lu KDV Genel Tebliği

19.03.2002 Tarih ve 24700 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 85 Seri No’lu KDV Genel Tebliği

28.02.2004 Tarih ve 25387 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 91 Seri No’lu KDV Genel Tebliği

19.01.2005 Tarih 25705 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 93 seri No’lu KDV Genel Tebliği

03.07.2005 Tarih ve 25864 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 95 Seri No’lu KDV Genel Tebliği

18.11.2005 Tarih ve 25997 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 96 seri No’lu KDV Genel Tebliği

31.12.2005 Tarih ve 26040 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 97 Seri No’lu KDV Genel Tebliği

11.07.2006 Tarih ve 26225 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 99 Seri No’lu KDV Genel Tebliği

01.05.2007 Tarih ve 26509 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 104 Seri No’lu KDV Genel Tebliği

30.06.2007 Tarih ve 26568 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 105 Seri No’lu KDV Genel Tebliği

04.01.2008 Tarih ve 26746 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 107 Seri No’lu KDV Genel Tebliği

26.02.2008 Tarih ve 26799 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 108 Seri No’lu KDV Genel Tebliği

11.07.2008 Tarih ve 26933 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 110 Seri No’lu KDV Genel Tebliği

- Genelge ve Özelgeler

Gelir İdaresi Başkanlığı, Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı (VDB)’nın B.07.1.GİB.4.54.15.01/KDV Sayılı Özelgesi

Maliye Bakanlığı’nın 21.08.1997 Tarih ve 42/4215-32-706/35615; 21.07.1997 Tarih ve 42/4215-32-706/30446 Sayılı Özelgeleri

Maliye Bakanlığı İstanbul Defterdarlığı’nın 05.03.2004 Tarih ve KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.09.1341 Sayılı Özelgesi

Maliye Bakanlığı Adana Defterdarlığı’nın 18.12.2004 Tarih ve B.07.4.DEF.0.01.12/2004-2840 Sayılı Özelgesi

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 25.04.2005 Tarih ve B.07.0.GEL.0.53/5309-156 Sayılı Özelgesi.

Maliye Bakanlığı'nın 14.06.2005 Tarih ve B.07.0.GİB.0.55/5509-235/024369 Sayılı Özelgesi

Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 07.02.2007 Tarih ve KDV.MUK.B.07.1.GİB.4.34.17.01.9.861 Sayılı Özelgesi

Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.07.2007 Tarih ve KDV.MUK.B.07.1.GİB.4.34.17.01.09.5548 Sayılı Özelgesi

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı 28.02.2008 Tarih ve B.07.1.GİB.0.01.54/5473 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu İç Genelgesi.

Gelir İdaresi Başkanlığı Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.03.2008 Tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.01/KDV-20-640/780 Sayılı Özelgesi

Gelir İdaresi Başkanlığı Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.08.2008 Tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.02-300-08-1479 Sayılı Özelgesi

Maliye Bakanlığı'nın 23.06.2009 Tarih ve B.07.1.GİB.0.01.53/5309-360 Sayılı Özelgesi

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.08.2009 Tarih 176200-ÖZ/1330 Sayılı Özelgesi

-Yargı Kararları

Yargıtay Dördüncü Hukuk Dairesi'nin 20.10.1966 Tarih, Esas No:9278, Karar No:9147 Sayılı Kararı

Yargıtay Onbeşinci Hukuk Dairesi'nin 21.04.1975 Tarih, Esas No:2093, Karar No:2228 Sayılı Kararı

Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 08.02.1979 Tarih ve Esas No: 1978/1248, Karar No: 1979/340 Sayılı Kararı

Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 14.12.1982 Tarih ve Esas No: 1982/396, Karar No: 1982/4561 Sayılı Kararı

Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 22.12.1983 Tarih ve Esas No: 1983/5, Karar No: 1983/9766 Sayılı Kararı

Danıştay Yedinci Dairesi'nin 10.03.1985 Tarih ve Esas No:1984/1488, Karar No:1985/848 Sayılı Kararı

Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 15.04.1987 Tarih ve Esas No: 1986/4182, Karar No:1987/1233 Sayılı Kararı

Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 23.09.1987 Tarih ve Esas No: 1987/1332, Karar No: 1987/2597 Sayılı Kararı

Danıştay Yedinci Dairesi'nin 27.03.1991 Tarih ve Esas No:1988/2705, Karar No:1991/1195 Sayılı Kararı

Danıştay Yedinci Dairesi'nin 17.12.1991 Tarih ve Esas No:1987/4177, Karar No:1991/3088; Ankara Bölge İdare Mahkemesi'nin 25.10.1990 Tarih ve Esas No:1990/1151, Karar No:1990/1249 Sayılı Kararı

Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 15.01.1997 Tarih ve Esas No:1996/2113, Karar No:1997/171 Sayılı Kararı

Danıştay Onbirinci Dairesi'nin 02.03.1999 Tarih ve Esas No:1997/3863, Karar No:1999/868 Sayılı Kararı

Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 30.11.1999 Tarih ve Esas No:1998/4488, Karar No:1999/4471 Sayılı Kararı

Danıştay Yedinci Dairesi'nin 13.03.2003 Tarih ve Esas No:2000/7958 Karar No:2003/595 Sayılı Kararı.

Danıştay Yedinci Dairesi'nin 29.01.2004 Tarih ve Esas No:2002/465 Karar No:2004/197 Sayılı Kararı

Danıştay Yedinci Dairesi'nin 25.02.2004 Tarih ve Esas No:2000/7946 Karar No: 2004/465 Sayılı Kararı

Danıştay Yedinci Dairesi'nin 16.06.2004 Tarih ve Esas No:2002/1727 Karar No:2004/1852 Sayılı Kararı.

Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 19.10.2006 Tarih ve Esas No:2005/903, Karar No:2006/4001 Sayılı Kararı

Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 23.05.2007 Tarih ve Esas No:2006/4600, Karar
No:2007/1713 Sayılı Kararı