

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**KATMA DEĞER VERGİSİNDE SORUMLULUK
VE TEVKİFAT**

Hacer AĞAMOĞLU

2501130655

TEZ DANIŞMANI

Dr. Öğretim Üyesi Şamil ÜNSAL

İSTANBUL - 2020



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MÜDÜRLÜĞÜ



YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : HACER AĞAMOĞLU Numarası : 2501130655
Anabilim Dalı / Anasanat Dalı / Programı : MALİ HUKUK (MALİYE) Danışmanı : DR. ÖĞR. ÜYESİ ŞAMİL ÜNSAL
Tez Savunma Tarihi : 17.12.2019 Saati : 14.00
Tez Başlığı : KATMA DEĞER VERGİSİNDE SORUMLULUK VE TEVKİFAT

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 36. Maddesi uyarınca yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABULÜNE / OYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- PROF. DR. SALİM ATEŞ OKTAR		Düzeltilme
2- PROF. DR. HABİB YILDIZ		Kabul
3- DOÇ. DR. YASEMİN TAŞKIN		Düzeltilme
4- DR. ÖĞR. ÜYESİ ŞAMİL ÜNSAL		Kabul
5- DR. ÖĞR. ÜYESİ BAŞAR SOYDAN		Kabul

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- DR. ÖĞR. ÜYESİ RECEP EMRE ERİÇOK		
2- DR. ÖĞR. ÜYESİ EZHAN DOĞRUSÖZ		

ÖZ
KATMA DEĞER VERGİSİNDE SORUMLULUK VE
TEVKİFAT
HACER AĞAMOĞLU

Katma Değer Vergisi, bir Avrupa Birliği vergisidir. AB'nin ortak pazar çalışmaları sonucunda ortaya çıkmıştır. Günümüzde KDV, hemen hemen tüm dünya üzerinde uygulanan dolaylı, gayri şahsi ve ekonomi politikaları üzerindeki etkisine göre nötr bir vergidir.

KDV'den bahsedebilmek için vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekmektedir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespiti için verginin konusunun, verginin ödenmesi bakımından da vergi mükellefinin bilinmesi gerekmektedir. KDV'yi daha iyi anlayabilmek için onu oluşturan unsurları incelemek gerekir. Çalışmamızda Türkiye'de uygulanan KDV'nin unsurları ile AB Ortak KDV uygulamasının unsurları karşılaştırılarak ele alınacaktır.

Her ülke vergi gelirlerini zamanında ve eksiksiz tahsil etmek ister. Bunun için kayıt dışı ekonomik faaliyetler ile mücadele edilmeye çalışılırken, vergi gelirlerini de zamanında tahsil etmek için vergi güvenlik önlemleri geliştirilmeye çalışılmaktadır. KDV'de sorumluluk kapsamında tevkifat müessesesi de verginin eksiksiz ve zamanında tahsili için getirilen vergi güvenlik önlemlerinden biridir. KDV'de sorumluluk uygulaması KDV'ye tabi işlemin meydana gelmesi halinde vergi sorumlusu tarafından tevkifat yapılmasını gerektirmektedir.

Çalışmanın amacı; KDV'deki sorumluluk müessesesini Türkiye uygulaması ile Avrupa Birliği Ortak KDV uygulaması çerçevesinde tanımlayıp, her iki uygulamanın karşılaştırmasını yapmaktır. Böylece her iki uygulamada da KDV'de sorumluluğun neden getirildiğinin, gelen uygulamaların neler olduğu ortaya konulmaya çalışılmıştır. Her iki uygulamada benzer olan yönler ile farklı olan sorumluluk alanları değerlendirilmeye tabi tutularak sorumluluk müessesesinin nasıl geliştirilebileceği, nelere dikkat edilmesi gerektiği ve işleyen mekanizmanın işlerliği üzerine çalışılmıştır.

AB Ortak KDV uygulaması ile Türkiye uygulamasındaki tevkifata ilişkin hükümler değerlendirildiğinde Türkiye uygulamasında daha geniş alanda tevkifat yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu durum Türkiye'nin daha iyi bir KDV sistemine sahip olduğunun bir göstergesidir.

Anahtar Kelimeler: Katma Değer Vergisi, Sorumluluk, Tevkifat, Vergi Sorumlusu, 2 No'lu KDV Beyanı.



ABSTRACT
RESPONSIBILITY AND WITHHOLDING IN VALUE ADDED
TAX
HACER AĞAMOĞLU

Value Added Tax is a European Union tax. It has emerged as a result of EU joint market studies. Today, VAT is a indirect tax based on implicit, impersonal and economic policies applied almost all over the world.

In order to be able to talk about VAT, the event that causes the tax must take place. In order to determine whether the event causing the tax has occurred, the subject of the tax and the taxpayer in terms of the payment of the tax should be known. In order to understand VAT better, it is necessary to examine the factors that make up VAT. Working with elements of VAT applied in Turkey were discussed by comparing the elements of the EU Common VAT application.

Every country wants to collect tax revenues in a timely and complete manner. For this purpose, while struggling with unregistered economic activities, tax security measures are being developed in order to collect tax revenues on time. Withholding within the scope of responsibility in VAT is one of the tax security measures introduced for complete and timely collection of tax. In practice, the liability for VAT requires withholding in the event of a transaction subject to VAT by the taxpayer.

The aim of the study; Turkey VAT the responsibility of institutions in the implementation of the European Union to define the framework of the Common VAT application is to make a comparison of both applications. Thus, in both applications, it was tried to put forward why the VAT was brought into account and what the incoming applications were. In both applications, similar aspects and different areas of responsibility were evaluated, and how the institution of responsibility could be developed, what needs to be paid attention to, and the functioning of the functioning mechanism was studied.

When the EU Common VAT application with provisions relating to withholding tax withholding obligations in Turkey Turkey has evaluated applications in the wider field of application. It is an indication that the system has a better VAT in Turkey.

Keywords: Value Added Tax, Responsibility, Withholding, Taxpayer, 2nd VAT Declaration.

ÖNSÖZ

Kamu idaresinin düzenli gelirleri arasında yer alan vergilerden olan Katma Değer Vergisi, dolaylı olması ve verginin fiili ödeyicisi tarafından hissedilmeden tahsil edilebilmesi nedeniyle vergi politikalarında sıklıkla tercih edilmektedir.

KDV, üretimden başlayarak ilave her bir adımda vergilendirmeyi gerektirdiğinden ticari faaliyette bulunan mükelleflerce yapılan ticari faaliyet nedeniyle ortaya çıkan vergiyi ödememek adına mükellefler vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma yollarına başvurabilmektedir. Vergiden kaçınma kanuni sınırlar içinde yer alsa da vergi kaçırma kanun dışı yolların tercih edilmesidir. Vergi kaçırma yollarına başvuru kayıt dışı ekonominin oluşmasına neden olmaktadır. Kayıt dışı ekonomi ise tahsil edilebilecek durumda olan vergilerin hiç kayıtlara girmemesi anlamına gelirken, kayıtlara girmeyen vergi nedeniyle hem harcama üzerinden alınan vergiler açısından hem de gelir üzerinden alınan vergiler açısından vergi gelirlerinde azalmaya neden olmaktadır.

KDV’de kayıp ve kaçağı önlemek üzere alınan önlemlerden olan sorumluluk müessesesi özünde idare tarafından belirlenen oranlarda tevkifat yükümlülüğünü içermektedir. Bu çalışmamızda esas olarak tevkifat yükümlülüğü incelenmeye çalışılmış olup, tevkifat yükümlülüğünü daha iyi anlayabilmek için KDV’nin unsurlarına da değinilmeye çalışılmıştır. Tevkifat yükümlülüğünde Türkiye uygulaması ile AB Ortak KDV uygulaması karşılaştırılarak anlatılmaya çalışılmıştır. Çalışmada özellikle AB Ortak KDV uygulaması ile kıyaslanmasındaki amaç ise KDV’nin bir AB vergisi olarak ortaya çıkmasıdır.

Çalışmalarım sırasında, desteklerini esirgemeyen ve yol gösteren bölüm hocalarım ve tez danışmanım Sayın Dr. Öğretim Üyesi Şamil ÜNSAL’a teşekkürlerimi sunarım. Çalışmalarım sürecinde sabırlarını, desteklerini ve anlayışlarını eksik etmeyen aileme özellikle bebeğime de çok teşekkür ederim.

HACER AĞAMOĞLU

İSTANBUL, 2019

İÇİNDEKİLER

ÖZ	iii
ABSTRACT	v
ÖNSÖZ	vi
KISALTMALAR LİSTESİ	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİNİN UNSURLARI

1.1- KATMA DEĞER VERGİSİNİN TARİHÇESİ	5
1.1.1- Avrupa Birliği'ne Genel Bakış	5
1.1.2- Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisinin Tarihçesi	8
1.1.3- Türkiye'de Katma Değer Vergisinin Tarihçesi	9
1.2- KATMA DEĞER VERGİSİ VE UNSURLARI	12
1.2.1- Katma Değer Vergisinin Konusu	13
1.2.2- Katma Değer Vergisi Mükellefi Ve Sorumlusu	17
1.2.3- Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay	21
1.2.4- Katma Değer Vergisinin Matrahı Ve Oranı	23
1.2.5- Katma Değer Vergisinde İndirim Mekanizması	26

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK

2.1- TÜRK VERGİ HUKUKUNDA GENEL OLARAK SORUMLULUK.....	35
2.1.1- Vergi Usul Kanunu'na Göre Vergi Sorumlusu.....	37
2.1.2- Vergi Sorumlusunun Hak Ve Yükümlülükleri	39
2.1.3- Vergi Usul Kanunu'na Göre Müteselsil Sorumluluk.....	43
2.2- KATMA DEĞER VERGİSİNDE SORUMLULUK.....	45
2.2.1- Katma Değer Vergisi Kanunu'na Göre Vergi Sorumlusu	48
2.2.1.1- Mükellef Sıfatı ile Verilen Katma Değer Vergisi Beyannamesi.....	50
2.2.1.2- Vergi Sorumlusu Sıfatı ile Verilen Katma Değer Vergisi Beyannamesi	51
2.2.1.3- Elektronik Hizmet Sunucularının Vermesi Gereken Katma Değer Vergisi Beyannamesi.....	53
2.2.2- Katma Değer Vergisinde Müteselsil Sorumluluk	54
2.3- AVRUPA BİRLİĞİ ORTAK KDV UYGULAMASINDA SORUMLULUK ..	57

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİNDE SORUMLULUK UYGULAMALARI

3.1- TÜRK KATMA DEĞER VERGİSİNDE SORUMLULUK UYGULAMASI..	63
3.1.1- Türk Katma Değer Vergisinde Tevkifatın Kanuni Dayanağı	65
3.1.2- Türk Katma Değer Vergisinde Tevkifat Kapsamındaki İşlemler	67
3.1.2.1- Tam Tevkifat Uygulaması	69
3.1.2.1.1- İkametgahı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler	69

3.1.2.1.2- Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan Teslim ve Hizmetler.....	71
3.1.2.1.3- Kiralama İşlemleri	73
3.1.2.1.4- Reklam Verme İşlemleri	74
3.1.2.2- Kısmi Tevkifat Uygulaması	75
3.1.2.2.1- Kısmi Tevkifat Uygulanacak Hizmetler	77
3.1.2.2.1.1- Yapım İşleri ile Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık Ve Etüt Proje Hizmetleri.....	78
3.1.2.2.1.2- Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim ve Benzeri Hizmetler	79
3.1.2.2.1.3- Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri.....	80
3.1.2.2.1.4- Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri	81
3.1.2.2.1.5- İşgücü Temin Hizmetleri.....	82
3.1.2.2.1.6- Yapı Denetim Hizmetleri	83
3.1.2.2.1.7- Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri, Çanta ve Ayakkabı Dikim İşleri ve Bu İşlere Aracılık Hizmetleri	84
3.1.2.2.1.8- Turistik Mağazalara Verilen Müşteri Bulma / Götürme Hizmetleri	86
3.1.2.2.1.9- Spor Kulüplerinin Yayın, Reklâm ve İsim Hakkı Gelirlerine Konu İşlemleri	86
3.1.2.2.1.10- Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri	87
3.1.2.2.1.11- Servis Taşımacılığı Hizmeti	88
3.1.2.2.1.12- Her Türlü Baskı ve Basım Hizmetleri.....	88
3.1.2.2.1.13- Yukarıda Belirlenenler Dışındaki Hizmetler.....	89
3.1.2.2.2- Kısmi Tevkifat Uygulanacak Teslimler.....	90
3.1.2.2.2.1- Külçe Metal Teslimleri.....	91

3.1.2.2.2.2- Bakır, Çinko, Alüminyum ve Kurşun Ürünlerinin Teslimi	91
3.1.2.2.2.3- Hurda ve Atık Teslimi	92
3.1.2.2.2.4- Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kâğıt, Cam Hurda ve Atıkları ile Konfeksiyon Kırpıntılarından Elde Edilen Hammadde Teslimi	93
3.1.2.2.2.5- Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı ile Ham Post ve Deri Teslimleri	93
3.1.2.2.2.6- Ağaç ve Orman Ürünleri Teslimi	94
3.1.3- Belgesiz Mal Bulundurma	94
3.1.4- 5300 Sayılı Kanuna Göre Tarım ürünleri Lisanslı Depoculuğu Faaliyeti Kapsamında Tarım Ürün Senetleri Teslim İşlemlerinde Sorumluluk.....	97
3.2- AVRUPA BİRLİĞİ ORTAK KATMA DEĞER VERGİSİNDE SORUMLULUK UYGULAMASI	98
3.3- KATMA DEĞER VERGİSİNDE SORUMLULUK UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI.....	101
SONUÇ	110
KAYNAKÇA	116

KISALTMALAR LİSTESİ

AET	: Avrupa Ekonomi Topluluğu
AB	: Avrupa Birliği
KDV	: Katma Değer Vergisi
VAT	: Value Added Tax
VUK	: Vergi Usul Kanunu
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
BSMV	: Banka Sigorta Muamele Vergisi
md.	: Madde
C.	: Cilt
s.	: Sayfa
bkz.	: Bakınız
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
VAT	: Value Added Tax
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development)
B2B	: Business to Business (İşletmeden İşletmeye)

GİRİŞ

Kamu otoritesince yerine getirilen hizmetlerin sürekli yapılabilmesi için kamu idaresinin düzenli gelir kaynaklarına ihtiyacı vardır. Devletin düzenli gelir kaynaklarından en önemlisi vergilerdir. Vergi, devletin karşılıksız, egemenlik gücüne dayalı ve bu nedenle yaptırım gücü ile elde edilen iktisadi kaynaklardır. Önceden sadece kamu hizmetinin finansman aracı olarak kullanılan vergiler, zaman içinde ekonomik hayata müdahale amaçlı maliye politikası aracı olarak kullanılmaya başlanmıştır.

Küreselleşme ile ortaya çıkan yeni fırsatlar, mükelleflere vergiden kaçınma imkanları sunarken vergi yüklerinin de azaltılmasını sağlamaktadır. Ancak mükelleflerin vergi yükünü azaltma çabaları bazen vergiden kaçınmanın ötesine geçerek vergi kaçırma boyutuna ulaşmaktadır. Bu durum günümüzde hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerin önemli bir sorununu oluşturmaktadır. Vergi kaçırma sorunu gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisinde azalmalara neden olduğundan vergi matrahını aşındırmaktadır. Kayıt dışı ekonomi ile mücadele kapsamında vergi güvenlik önlemlerinden olan tevkifat yöntemi gelirin elde edilmesi ile vergilendirilmesi arasındaki zamanı kısaltan vergi tahsil yöntemidir. Böylece verginin enflasyon karşısında erozyona uğramadan hazineye intikali sağlanmaktadır.

Tevkifat yöntemi ile işleme konu vergi, idare tarafından belirlenen kişi ya da kişilerce idareye ödenmektedir. Böylece vergi gelirinin hazineye intikal etmesi süresi kısalmaktadır. Tevkifat yöntemi hazinenin kolay tahsilat yapması, vergi idaresinin vergi tahsilatına ilişkin kolaylık sağlaması, KDV mükelleflerinin ise yükümlülüklerinde azalma sağlaması ve kamu idarelerinin vergi kayıplarını azaltma gibi nedenlerle tercih edilen bir uygulama olmuştur.

Çalışmamızın konusunu oluşturan KDV; üretimden tüketime uzanan zincirin her aşamasında, malların ve hizmetlerin satışı üzerinden hesaplanan ve vergi indirimine imkan tanıyarak katma değer artışı esasını benimsemiş, çok aşamalı, gayri şahsi ve genel bir satış vergisidir. KDV'nin uygulama alanı tüm üretim ve ticari süreci kapsadığından vergi tahsilatı açısından da önemli bir vergi türüdür. KDV'nin indirim mekanizmasına sahip olması onu nötr bir vergi yaparken, kamu idareleri tarafından

politika aracı tercih edilmesinde etkili olmaktadır. Dolaylı alınan bir vergi olması nedeniyle, vergi mükelleflerince hissedilmeden kamu idaresinin vergi gelirlerinde bir artış sağlanmaktadır. Ancak vergilendirilmek istemeyen ya da vergiden kaçınmaya çalışan mükellefler nedeniyle vergi gelirlerinde istenilen artış miktarı sağlanamayabilir. Vergi kaçırma yoluna başvuran mükellefler, kayıt dışı ekonominin oluşmasına yani vergi de kayıp ve kaçağın oluşmasına neden olmaktadır.

KDV’de sorumluluk ve tevkifat uygulaması, verginin toplanmasında ortaya çıkan kayıp ve kaçağı önlemek adına otokontrol sağlamaya yardımcı vergi güvenlik önlemlerindendir. KDV’nin belge düzenine verdiği önem ile otokontrol daha kolay sağlanabilmektedir. Ayrıca KDV’de tevkifat uygulamasına konu işlemin gerçekleşmesi halinde tevkifat işleminin yapılması mükellefçe zorunludur.

Türk vergi sistemindeki tevkifat uygulaması KDV Kanunun 9. Maddesi kapsamında uygulanmakta olup, tevkifata ilişkin tüm yükümlülükler vergi sorumlusunca yerine getirilmektedir. Genellikle işleme taraf olan vergi sorumlusu, bu sorumluluğunu tam tevkifat kapsamında ya da kısmi tevkifat kapsamında yerine getirmektedir. Yani tevkifat uygulamasında, tevkifata konu işlemin gerçekleşmesi halinde işlemin tabi olduğu KDV tutarının tamamı ya da idarece belirlenmiş oranda tevkifat uygulanmaktadır. Tevkifat sonucu oluşan KDV tutarı ise vergi sorumlusunca idareye beyan edilip ödenmektedir.

Vergi sorumlusu tayin edilirken tevkifata konu işlemin yapılması esnasında vergi sorumlusunun daimi KDV mükellefiyetinin olup olmadığı ise dikkate alınmamıştır. Bu nedenle daimi KDV mükellefiyeti olmayan vergi sorumluları tevkifata tabi işlem nedeniyle kanundan doğan yükümlülüklerini bilememekte, bu nedenle yükümlülüklerini ya hiç yerine getirmemekte ya da geç yerine getirmektedir. KDV’de tevkifat uygulamasının bir diğer yanı ise tevkifata tabi işlemin gerçekleşmesinin ardından KDV’nin tamamını tahsil edebilecek konumda olan mükellef için iade sürecinin başlamasıdır. İade tutarı için belirlenen tutar sınırlarına göre mükellefin iade alabileceği süre uzamakta olup, mükellefin zamanında alamadığı iade nedeniyle ticari hayatı da olumsuz etkilenmektedir.

Türkiye’deki KDV uygulamasında yer alan kayıp ve kaçağı önlemek adına uygulanan tevkifat uygulamasındaki belge düzeninin önemine rağmen, tevkifat uygulanması halinde KDV’nin beyan edilmemesi ya da eksik beyan edilmesi, vergi sorumlusunun kimler olabileceği ya da olması gerektiği ve tevkifat nedeniyle iadenin mükellefe geç intikal etmesi gibi aksaklıklar çalışma konusunun seçilmesinde etkili olmuştur.

Çalışma konusu; özellikle Türk vergi sistemi içerisindeki KDV incelendiğinde KDV’nin konu itibari ile çok geniş bir alanda uygulandığından, herkesin bir gün vergi sorumlusu olabileceği ihtimali nedeniyle önemlidir. Bu nedenle herkesin az ya da çok vergi sorumluluğuna ilişkin bilgi sahibi olması ve özellikle kanundan doğan şekli ve maddi yükümlülüklerini bilmesi gerekir.

KDV uygulaması AB’nin dolaylı vergiler konusundaki en önemli başarısıdır. KDV, Birliğe üye ülkeler arasında en az farklılık gösteren vergidir. Bu nedenle AB, KDV’nin önemli uygulayıcısıdır. KDV, doğuşu itibari ile bir AB vergisi olduğundan Türk vergi sistemindeki KDV uygulaması ve tevkifat yöntemi anlatılmaya çalışılırken AB Ortak KDV uygulaması ve tevkifat yöntemi ile karşılaştırılacaktır. Karşılaştırma yapılırken de genel bir değerlendirmenin yanı sıra Türkiye’de uygulanan KDV ile tevkifat uygulamasının aksaklıkları tespit edilmeye ve bu aksaklıklara ilişkin çözüm önerileri geliştirilmeye çalışılacaktır.

KDV’de tevkifat uygulamasındaki yükümlülüklerin tebliğ ile getirildiği göz önüne alındığında, tebliğler idarece düzenlenebildiğinden çok sık değişikliklere uğrayabilmektedir. Bu durum kanun tarafından getirilen yeniliklerin uygulamasına ilişkin düzenlemelerin yapılmasını kolaylaştırırken mükellef tarafından yeni düzenlemelerin takibinin yapılmasını zorlaştırmaktadır. Bu nedenle mükellef zaman zaman yerine getirmesi gereken yükümlülüklerini göz ardı edebilmektedir. Yani mükellefin bilmesi gereken yükümlülüklerinin takibi zorlaşmaktadır.

Çalışmada ele alınan KDV’nin konusunu oluşturan ve tevkifata tabi işlemlerin; KDV’den istisna olmadığı ve işlemi gerçekleştirenlerin ise KDV’den muaf olmadığı kabul edilmiştir. Çünkü taraflar arasında gerçekleştirilen işlemlerin istisna olması ya

da tarafların yapılan işlemten muaf olması halinde taraflar için KDV doğmayacağından tarafların tevkifat yükümlülüğü de olmayacaktır.

Vergi sorumluluğu ve tevkifat uygulaması ele alınırken dönemin mevzuat yapısı incelenmiş olup, bu kapsamda değerlendirme yapılmış ve mevcut sorunlara çözüm önerileri sunulmuştur. Tez çalışması kapsamında belirlenen sorunlar; kalıcı sorunlar olmayıp, mevzuat değişikliği ya da uygulama değişikliği gibi sebeplerle ortadan kalkabileceği gibi boyut değiştirmesi de söz konusu olabilir. Bu nedenle tevkifat uygulamasında karşılaşılan sorunlara günümüz mevzuatı çerçevesinde çözüm önerileri getirilmiştir.

Tez konusu, belirlenen amaç doğrultusunda üç ana bölüm ile anlatılacaktır. Tez konusu özellikle KDV’de Sorumluluk Ve Tevkifat olduğundan çalışmanın birinci bölümünde öncelikle KDV’nin tarihçesine yer verilecektir. Bu bölümde KDV’nin tarihçesi Türkiye ve AB ayrımına tabi tutularak anlatılacaktır. Daha sonra KDV’yi tanımak adına KDV’nin unsurları yine Türkiye ve AB Ortak KDV uygulaması çerçevesinde ele alınacaktır. Vergi Hukukunda sorumluluk, literatürde ve mevzuatta geniş yer kapladığından çalışmamız KDV’de tevkifattan doğan sorumluluk ile sınırlandırılarak anlatılacaktır. Bu kapsamdaki sorumluluk çalışması ikinci bölümde Vergi Hukukunda Sorumluluk başlığı ile Türkiye’de uygulanan vergi sorumluluğu ile AB Ortak KDV uygulamasında yer alan sorumluluk çerçevesinde değerlendirilecektir. Üçüncü bölümde ise Türkiye’de ve AB’de uygulanan sorumluluk uygulamaları ayrıntılı olarak açıklanacaktır. Sorunlar ve çözüm önerileri tespit edilirken Türkiye’de uygulanan KDV ile AB’de uygulanan Ortak KDV sistemi çerçevesinde sınırlandırılarak değerlendirme yapılacaktır.

Bu çalışmada literatür taraması yöntemi ile araştırma yapılmıştır. Sonrasında Türkiye’de yürürlükte olan KDV Kanunu ve AB Ortak KDV sistemi karşılaştırılarak ele alınmıştır. Literatür taraması yapılırken, AB’deki ve Türkiye’deki KDV uygulaması ve tevkifat tüme varım yöntemi ile değerlendirilmiştir. Karşılaştırmada daha önce bu konuda yapılan çalışmalar incelenmiş, her iki tarafta konuya ilişkin tartışmalarda ortaya çıkan söylem benzerlikleri ve farklılıkları söylem analizi yöntemi ile analiz edilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİNİN UNSURLARI

1.1- KATMA DEĞER VERGİSİNİN TARİHÇESİ

Katma Değer Vergisi, doğuşu itibari ile bir Avrupa Birliği vergisi olduğundan Katma Değer Vergisi'nin tarihine bakarken öncelikle Avrupa Birliği'nin (AB) gelişimine bakmak gerekir. Bu çerçevede Avrupa'da, İkinci Dünya Savaşı sonrası sorumluluk paylaşımı sağlayabilmek adına kömür ve çelik üretimi için Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu ile diğer sektörlerde ekonomik birliği sağlama adına Avrupa Ekonomi Topluluğu (AET) kurulmuştur.¹ Birlikler kurulurken bir diğer amaç da Avrupa'da ortak bir pazar oluşturabilmektir. Ortak pazar anlayışını temeline alan AET, altı kurucu üye² tarafından Roma Antlaşması (1957) imzalanması ile resmen kurulmuştur.

1.1.1- Avrupa Birliği'ne Genel Bakış

AET'nin amaçları, bu topluluğu kuran Roma Antlaşması'nın 2. maddesinde belirlenmiş olup, bunlar; topluluk için ortak bir pazarın kurulması, ortak pazar amacına hizmet için ekonomik faaliyetlerde uyum sağlayabilmek için ekonomi politikalarında benzer uygulamalara geçilmeye çalışılması, ortak pazar ve ortak politikaların getireceği uyum ile de üye ülkelerde sürekli ve dengeli bir büyümenin sağlanması ve kalıcı büyüme ile üye ülkelerde refah düzeyinin artması için uluslararası alanda daha sıkı ilişkilerin kurulmasını sağlamaktır.³ Yani Paris Antlaşmasında belirlenen tüm bu amaçların merkezinde topluluğa üye ülkelerde ortak pazarın kurulması ile birey bazında refahın çıkarılabilecek en üst düzeye çıkarılması vardır.⁴ AET'nin belirlemiş

¹ Avrupa Birliği'nin Tarihçesi, (Çevrimçi) <https://www.ab.gov.tr/105.html>, 25 Kasım 2019.

² Kurucu üye ülkeler; Batı Almanya, Belçika, Fransa, Hollanda, İtalya ve Lüksemburg'dur.

³ İktisadi Kalkınma Vakfı, **Açılan Müzakere Fasıllarında Ne Durumdayız?**, 281. Yayın, İstanbul, İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları, 2016, s. 7.

⁴ Eda Ajhan Hajdar, "Avrupa Birliği'nde Dolaylı Vergilerin Uyumu ve Türkiye'nin Etkileşimi", **Yüksek Lisans Tezi**, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Bursa, 2006, s. 5.

olduğu tüm amaçları gerçekleştirmesini sağlayacak olan ortak pazarın kurulması için 12 yıllık bir takvim planlaması öngörülmüştür.⁵

AET’de ortak pazar amacının ilk gerçekleşmesi 1960’larda ticaret ve tarım alanı ile başladı. İlk deneme olan ticaret ve tarım alanındaki ortak pazar sisteminin başarıya ulaşması ile planlanan süreden önce ortak pazar sistemi kurulmuş oldu. Ortak pazar ile başarı sağlanınca birliğin büyüme sağlayacağı, dolayısıyla refahta da bir artış sağlanacağını kanaati ile birliğin üye sayısında bir artış meydana gelmeye başladı. Üye sayısı artan AET, amaçlarını daha rahat gerçekleştirmek, topluluk içi organlarını tek merkezde toplamak, böylece daha hızlı karar alabilmek ve daha güçlü bir yapıya bürünebilmek için çalışmalara başladı. Bu çalışmalar sonucunda, 1992 yılında Maastricht Antlaşması ile AB doğdu. “AB’ye 1973 yılında Danimarka, İrlanda ve İngiltere, 1981 yılında Yunanistan, 1986 yılında Portekiz ve İspanya, 1995 yılında Avusturya, Finlandiya ve İsveç, 2004 yılında Estonya, Litvanya, Letonya, Çek Cumhuriyeti, Polonya, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi, Slovakya, Slovenya, Malta ve Macaristan, 2007 yılında ise Bulgaristan ve Romanya ile 2013 yılında Hırvatistan üye oldu.”⁶

AET temellerini oluşturan ve dolayısıyla AB’nin de temellerini oluşturan Roma Anlaşması’nın başlangıç hükümlerine bakıldığında, ekonomik alanda temel hedefin Birliğe üye ülkeler arasında ortak bir pazarın kurulması olduğu görülmektedir.⁷ Ortak pazar kurulmasına ilişkin Roma Antlaşması’nın 94. maddesinde üye devletlerin, ortak pazarın kuruluşu ve işleyişini etkileyebilecek kanun, tüzük veya idari düzenlemelerin uyumlaştırmasına yönelik direktiflerin oybirliği ile çıkarılacağı ve bir veya daha fazla üye devlette, uygulamaları mevzuat değişikliği gerektirebilecek direktifler olması halinde görüş alınması gerektiği ifade edilmiştir.

⁵ Mine Genç, “Türkiye’nin Avrupa Birliği İle Bütünleşmesinin Maastricht Kriterleri Bağlamında Değerlendirilmesi”, **Yüksek Lisans Tezi**, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, Antalya, 2018, s. 10.

⁶ AB’nin Tarihçesi,(Çevrimiçi) <https://www.avrupa.info.tr/tr/ab-nedir-72>, 18 Nisan 2019.

⁷ Muhsin Armutlu, “Katma Değer Vergisi ve Türkiye Uygulamasında İhracat İstisnası”, **Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, 2007, s. 1.

Ortak pazar için çıkarılan direktifleri çerçevesinde Birliğe üye ülkelerin vergilendirme politikalarına bir göz attığımızda; bu politikalar üye ülkelerin kendi sosyal ve ekonomik koşullarına göre belirlenmektedir. Bu nedenle bu alanda yapılan düzenlemeler birliğe üye ülkelerin kendi egemenlik alanındadır. Vergi koyup kaldırmak, vergiye ilişkin kanunda değişiklik yapabilmek ülkelerin egemenlik alanına müdahale olması nedeni ile AB’de vergi politikası, Avrupa bütünleşmesi için şekil alan ikincil bir politika’dır. Vergi politikası belirlenirken AB’nin amacı ortak pazar anlayışı önemli rol oynamaktadır. Roma Antlaşması, AB’de maliye ve iktisat politikasını ortak politika olarak kabul etmemiştir. Bu nedenle AB’nin ulusal devletler de geçerli olan anlamda ekonomik ya da sosyal amaçlı asli nitelikte bir vergi politikası yoktur.⁸ Yani AB’ye üye olan ülkeler egemenlik alanına müdahalenin sürekli olmaması için vergiye ilişkin bir hüküm koyulabilmesi için oybirliği şeklinde bir sınırlandırma getirmiştir.

AB vergi politikasını, vergi uyumlaştırması düzenlemeleri ile uygulamaktadır. Vergi uyumlaştırmasının sağlam bir temele oturtulması, hukuki temelinin olmasına ve Konseyin vergi politikasına ilişkin direktif çıkarmasına bağlı olmaktadır.⁹ Vergi uyumlaştırmasının gerekliliği ise ortak pazarda rahat hareket edilebilmesi ve sistemin daha rahat işleyebilmesi için gereklidir. Birlik tarafından çıkarılan direktifler doğrultusunda üye ülkeler mevzuat düzenlemelerini yapmaktadır. Bu düzenlemeler yapılırken de üye ülkeler, vergi oranlarını yüksek tutmak yerine, vergi matrahını genişletmeye çalışmaktadır. Geniş vergi matrahı ile vergi tahsilini artırma politikası gütmektedir.¹⁰ Çünkü amaçları ticaret hacmini genişletmek ve ortak pazardan daha büyük bir paya sahip olmaktır. Bu sayede vergi uyumlaştırmasını yapan ülkeler ortak pazarda daha aktif rol alabileceklerdir.

⁸ M. Ziya Suer, **Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sistemine Üzerine Etkileri**, Cilt-I, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı İle İso Ortak Yayını, Ankara, 1999, s. 148.

⁹ Aykut Tavşancı, “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasının Dolaylı Vergiler Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:281, 2005, s. 112.

¹⁰ Suer, **a.g.e.**, s.207.

1.1.2- Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisinin Tarihçesi

KDV, harcamalar üzerinden alınan bir vergi olduğundan muamele vergisi olarak da nitelendirilebilir. Muamele vergisi ise Birinci Dünya Savaşı ile önem kazanmaya başlamış olup, AB ile vücut bulmuştur.

KDV, 20. Yüzyıl başlarında Thomas ADAMS ve Wilhelm som SIEMENS tarafından ortaya atılmıştır. İlk kez 1948 yılında Fransa'da Maliye Bakanlığı'nda çalışan Maurice LAURE tarafından hazırlanan bir projeyle sadece imalat aşamasında uygulanmıştır. 1954 yılından itibaren de tüketim tipi KDV'ye dönüştürülerek uygulanmaya devam etmiştir.¹¹ Fransa'da uygulanan verginin başarılı olması üzerine AET Maliye Komitesince bütün üye ülkelere harcama vergisi olarak uygulanması için tavsiyede bulunulmuştur.

Birliğe üye olan ülkelerde daha önce uygulanan vergileme yöntemlerinde verginin hesaplanması konusunda yaşanan sorunlar nedeni ile Birliğe üye olan ülkeler arasında ticari ilişkiler olumsuz etkilenmekteydi. Direktiflerin yayınlanması ve üye ülkelerin mevzuat değişiklikleri ile yürürlüğe giren KDV uygulaması, bir malın üretim veya dağıtımının her aşamasında açık bir şekilde vergi hesaplanabilmesinin kolaylığı ile ticari ilişkilerde olumlu etkilere neden olmuştur.¹² KDV, AB mevzuatına üye devletler tarafından 1967 yılında yürürlüğe girmiştir. Yeni gelen vergi ile bu döneme kadar uygulanan üretim ve tüketim vergileri kaldırılmıştır.

AB'nin 1. Direktifine uygun olarak Almanya ve Fransa 1968 yılında, Hollanda 1969 yılında, Lüksemburg 1970 yılında KDV sistemine geçmiştir. 3. Direktif ile ek süre alan Belçika 1971 yılında, 3.,4. ve 5. Direktifler ile ek süre alan İtalya 1973 yılında, İrlanda 1972 yılında, İngiltere 1973 yılında KDV sistemine geçmiştir. Danimarka 1967 yılında, Yunanistan 20. Direktif ile 1 yıl daha erteleterek 1 Ocak 1987 yılında KDV sistemine geçmiştir. İspanya ve Portekiz ise 1 Ocak 1986 tarihinde

¹¹ Fatma Kutluca, "Türkiye'de Katma Değer Vergisi Uygulamasının Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi", **Yüksek Lisans Tezi**, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Manisa, 2013, s. 36.

¹² Sorularla AB Politikaları ve Türkiye Serisi, "Vergilendirme Politikası", **İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları**, Yayın No:246, Haziran 2011, s.13.

başlamıştır.¹³ AB komisyonunca çıkartılan direktifler, üye devletler üzerinde sonuca ulaşmak adına bağlayıcı nitelikte olup, milli otoritelerin şekil ve yöntem açısından tercih yapmalarına imkan tanımaktadır.¹⁴

KDV'nin AB'ye üye ülkelerde hızla yayılmasının temel nedeni, Avrupa Topluluğu'nu kuran 1957 tarihli Roma Antlaşması'nın 93. maddesinin dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasına ilişkin hükmüdür.¹⁵ Bunun yanı sıra etkili olan bir diğer etken de Fransa'da uygulanan KDV'nin başarılı olmasıdır. AB Neumark Komitesi'nin 1967 yılında KDV'nin uygulanmasını öngören direktifini¹⁶ benimsemiş ve 1967'de yayınladığı direktifle KDV'nin 1970'den itibaren üye devletlerde uygulanmasını zorunlu kılmıştır.¹⁷ Bunun üzerine KDV, üye ülkelerin uyumlaştırma çalışmaları üzerine mevzuatlarında yer alan bir vergi haline gelmiştir.

KDV, nihai tüketime yönelik olan KDV'nin işletmeler için nötr olması (yani indirim mekanizmasına sahip olması) ve uluslararası ticarete konu olan malları nihai olarak tüketime konu olduğu ülke tarafından KDV'ye tabi olması (destinasyon ilkesi) olmak üzere iki temel üzerine kurulmuştur.¹⁸ KDV için oluşturulan bu temeller, KDV sistemini benimsemiş ülkelerdeki mükelleflerin çifte vergilendirilmesinin de önüne geçilmesini sağlamıştır.

1.1.3- Türkiye'de Katma Değer Vergisinin Tarihçesi

Türkiye'de uygulanan KDV tarihine bakarken öncelikle genel muamele vergilerinin tanımına bakmak gerekir. Çünkü harcama üzerinden alınan vergiler genel muamele vergisi şeklinde başlamıştır. Genel harcama vergileri, alım ve satım işlemlerini, üretim ve ticaret işlemlerini vergi konusu olarak aldığı için genel muamele

¹³ Suer, **a.g.e.**, s.187.

¹⁴ Ceyhan İnaltong, "Katma Değer Vergisi Uygulamaları, Sorunlar ve Çözüm Önerileri", **Doktora Tezi**, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2017, s. 45.

¹⁵ Ergül Tunç, "Katma Değer Vergisinde İndirim ve İade Uygulamaları (Avrupa Birliği ve Türkiye Karşılaştırması)", **Yüksek Lisans Tezi**, Ankara, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007, s. 13.

¹⁶ Emre Özgür Koç, "AB Adaylık Sürecinde KDV'nin Uyumlaştırılması", (Çevrimiçi), web.hitit.edu.tr/dosyalar/materiyaller/oemrekoc@hititedutr231220148M5X7H8J.docx, 19 Haziran 2019.

¹⁷ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım, 2000, s. 369.

¹⁸ M. Mahmut Yılmaz, "OECD Uluslararası KDV Uygulama Rehberi ve Küresel KDV Forumu (17-18 Nisan 2014) Sonuç Bildirgesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 420, 2016, s. 151.

vergileri denmektedir. Temel prensibi harcamalara konu olan bütün malların vergilendirilmesi olan genel muamele vergileri birbirinden farklı üç biçimde sınıflandırılmaktadır.¹⁹ Bu vergiler Toplu Muamele Vergileri, Yayılı Muamele Vergileri ve Katma Değer Vergisidir.

Ülkemizde ilk olarak 1926 yılında uygulanmaya başlanan Umumi İstihlak Vergisi, bütün maddi malları ve bazı hizmetleri kapsayan ve pul yapıştırma usulü ile toplanan bir muamele vergisi türüdür. Verginin pul yapıştırmak suretiyle tahsilinin zor olması üzerine değişikliğe gidilmiştir.²⁰ 1927 yılında tek aşamalı bir satış vergisi olan sınaî işletmelerin satışları ile Türkiye'ye ithal edilen üretim malları ve ihraç edilen tüm sınai mallar üzerinden bir verginin tahsili şeklinde uygulanan 1039 sayılı Muamele Vergisi kabul edilmiştir. Bu verginin bir başka özelliği de, üretim ve ithal sırasında önceden ödenmiş olan verginin, satış sonrasında alınacak vergiden indirilebilmesidir.²¹ 1931 yılında ise 1927 yılında yürürlüğe giren vergilendirme yöntemi ile vergi yükünün imalat sektöründe olması üzerine değişikliğe gidilmesine ihtiyaç duyulmuş ve 1934 Muamele Vergisi uygulanmaya başlamıştır. 1940 yılına gelindiğinde vergilendirme sisteminin yanı sıra ülke ekonomileri için ciddi sorun olan kayıt dışı iş ve işlemler önlenemeyince üç kaynaktan vergilendirmeyi getiren 1940 yılında Muamele Vergisi'ne geçilmiştir. Bu kanuna göre vergilendirilen kaynaklar; İmalat Sektörü, Bankacılık Sektörü ve İthalattır.²² 1957 yılında, 6802 sayılı Gider Vergisi Kanunu kabul edilmiş olup, bu vergi ile ilk madde üretiminde alınan istihsal vergisi yürürlüğe konulmuştur. Gider vergilerinin içeriği; istihsal ve hizmet vergileridir. Gider vergileri içinde yer alan istihsal vergisi; ilk üretim safhasında alınan bir satış vergisidir. 1957 – 1985 yılları arası vergilendirmeye ilişkin mevzuat açısından

¹⁹ İsmail Türk, **Kamu Maliyesi**, 1. Baskı, Ankara, Turhan Kitapevi, 1992, s.186.

²⁰ Ceyhan İnaltong, **Katma Değer Vergisi'nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2013, s. 11.

²¹ Mehmet Emin Merter, İbrahim Atilla ACAR, Enver ARSLAN, "Türk Vergi Sisteminde KDV Uygulaması ve Etkinliğinin Analizi", **Maliye Dergisi**, Sayı: 153, Temmuz-Aralık 2007, s. 26.

²² İnaltong, **a.g.e.**, s. 12.

durağan bir dönem olmuş olup, 1985 yılına gelindiğinde 6802 sayılı Gider Vergisi Kanunu yerine²³ 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu uygulamaya başlanmıştır.²⁴

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu sırasıyla 2, 3, 4 ve 5'inci Beş Yıllık Kalkınma Planlarında mevcut perakende satış vergisinin tabanı genişletilmesi ve günün şartlarına uygun olarak modern hale getirilmesi amacıyla mevzuatlarımız arasında girmiştir.²⁵ Katma Değer Vergisi, AB'ne giriş düşüncesiyle birlik mevzuatına uyum amacıyla vergi sistemimizde yerini almıştır.²⁶ KDV Kanunu'nun kabul edilmesi ile de AB vergi uyumlaştırması uygulamalı olarak başlamıştır.

Türkiye'de KDV sistemine geçilmesinin önemi, muamele vergilerinin piyasadaki olumsuz etkilerini ortadan kaldırmak, AB üye ülkelerinin vergi sistemlerine uyum sağlayarak uluslararası ekonomik ilişkilerimizi geliştirmek, ayrıca vergi kaçakçılığını önleyerek vergi adaletini sağlamaya çalışmaktır.²⁷ Türkiye'de KDV kanununa geçişi zorunlu kılan ekonomik nedenler şöyle sıralanabilir; yatırımların teşvik edilmesi, ihracatın geliştirilmek istenilmesi, sanayi üzerindeki üretim nedeniyle oluşan vergi yükünün azaltılmak istenmesi, ekonomide oluşan enflasyonist baskının düşürülmeye çalışılması, kaynakların optimal dağılımına uygunluk sağlanması, ihtisaslaşmanın teşviki ve fiyatlar genel seviyesinin kontrol edilmesi sayılabilir. KDV kanununa geçişi zorunlu kılan mali nedenler ise şöyle sıralanabilir; vergide adaletinin sağlanmak istenmesi, gelir elde etmek yani vergi hasılatını artırmak, vergi kaçakçılığının önüne geçmek, vergilemede adaletin sağlanması, dolaysız vergi sistemine tamamlayıcı olmak ve AB mevzuatına uyum sağlamak olarak sayılabilir.²⁸ KDV sistemine geçiş ile üretimden satışa kadar uzanan

²³ “Katma Değer Vergisi Tarihi”, (Çevrimiçi) <https://medium.com/@verdigineiyibak/katma-de%C4%9Fer-vergi%CC%87si%CC%87-tari%CC%87hi%CC%87-d41433bbfaa0> , 01 Kasım 2019.

²⁴ Fethi Heper, **Toplumsal Yapı ile Vergi Yapıları Arasındaki İlişkiler**, Eskişehir, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, 1981, s. 55.

²⁵ Hidayet Şal, “Katma Değer Vergisinde İhracat İstisnası; Antalya İli Örneği”, Isparta, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, **Yüksek Lisans Tezi**, 2011, s. 13.

²⁶ Hasan Oral, “Katma Değer Vergisi İndirimi Şartlarına Türkiye ve Avrupa Birliği'nin Yaklaşımı”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, C. 31, Sayı: 138, 2018, s. 135.

²⁷ Fethi Heper, Mehmet Ak, “Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Oransal ve Sosyal Düzenlemelerin Avrupa Birliği Katma Değer Sistemi İle Karşılaştırması-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:123, 2003, s. 17.

²⁸ Katma Değer Vergisi Kanun Tasarısı ve Gerekçesi, TC Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 1980, s. 8-13.

kesintisiz bir sisteme geçilmiştir. KDV, Türk vergi sisteminde çıkış amacına uygun olarak geniş bir vergilendirme alanına sahip şekilde uygulanmaya devam etmektedir.

1.2- KATMA DEĞER VERGİSİ VE UNSURLARI

KDV'nin konusu, üretimdir.²⁹ KDV, üretimden tüketime kadar olan aşamalarda mal ve hizmet satışından nispi olarak alınan yayılı bir harcama vergisidir. Yani KDV, her ekonomik değer taşıyan aşamada satış değeri üzerinden hesaplanmakla beraber her üretim ve dağıtım aşamasında yaratılan katma değerlerin vergiye tabi tutulmasıdır. Kısacası, KDV üretimden tüketime uzanan bir süreci kapsamaktadır. Turhan'a göre KDV, gayri safi yayılı muamele vergisinin vergi adaletsizliği ve rekabet eşitsizliği gibi olumsuz etkilerine yönelik yapılan eleştiriler sonucunda ortaya çıkarılmış bir gider vergisi türüdür. KDV, bir malın satış değeri ile bunun yapılması için gerekli olan giderlerin alış fiyatı arasındaki farktan oluşmaktadır.³⁰

KDV hakkındaki başka tanımlara da bakacak olursak; KDV, üretim ve tüketim sürecinin her aşamasında malların ve hizmetlerin satışından alınan ve vergi indirimine imkân tanıyarak değer artışı esasını benimsemiş çok aşamalı genel bir satış vergisidir.³¹ KDV, her üretim ve tüketim aşamasında, mal ve hizmetlerin satışında oransal olarak alınan yayılı bir işlem vergisidir.³² KDV'nin en temel özelliği, mal ve hizmetin her üretim ve el değiştirmesi aşamasında yaratılan katma değeri vergilendirmesidir.³³ Mallar, nihai tüketiciye ulaşıncaya kadar geçtikleri her aşamada ve her seferinde ürünlerin tabi olduğu vergi oranı, toplam satış fiyatına uygulanmak suretiyle vergilendirilir.³⁴ KDV, şeffaf bir vergidir. Çünkü mal alım ya da satımı yapanlar KDV'nin ne kadar olduğunu görebilmektedir.³⁵

²⁹ Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1998, s.375.

³⁰ Salih Turhan, **Vergi Sistemleri Ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1993, s.159.

³¹ Ebru Demir, "Türkiye'de İhracatta KDV İstisnası ve Avrupa Birliği Uygulaması İle Karşılaştırılması", Kütahya, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, **Yüksek Lisans Tezi**, 2010, s. V.

³² Abdullah Aykon Doğan, **KDV Kanunu Açıklaması ve Yorumu**, Ankara, 1985, s.3.

³³ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2. Bası, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989, s. 385.

³⁴ Mualla Öncel, "Katma Değer Vergisi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 29, Sayı: 3-4, Eylül-Ekim 1972, s. 289-312.

³⁵ Nuri Değer, **Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu**, Yaklaşım Yayıncılık, s. 89.

KDV'ye ilişkin yapılan tanımlamalara baktığımızda her biri üretim sürecini kapsayan, üretimin her aşamasında sağlanan katkı oranında vergilendirmeyi hedef alan, ilgili ürüne daha önce bir katkı yapılmış ise buna ilişkin verginin indirimini sağlayan, süreç içerisinde yer aldığından yayılı bir vergi olarak ifade edilmiştir. KDV'nin yapısını oluşturan indirim mekanizması ile de mükellefin çıkış gibi büyüyen vergiden etkilenmemesi amaçlanmıştır.

AB vergisi olan KDV ile ilgili olarak AB'nin 2. Direktifi ile vergilendirme sisteminin yapısı, uygulama şekli ortaya konmuştur. Bu direktife göre tarafsız ve şeffaf bir yapıya sahip olan KDV, bu özelliği nedeni ile giderek dünya üzerinde yaygınlaşmaya başlamıştır.

Bir önceki bölümde de anlatıldığı üzere KDV Kanunumuz 3065 sayılı olarak 01.01.1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Genel olarak KDV sistemini anlayabilmek için öncelikle 3065 sayılı KDV Kanununda diğer vergi kanunlarında da yer alan ve yer aldığı kanundaki vergiyi tanımamızı sağlayan tanımlayıcı maddeler bulunmaktadır. Bu unsurlar; verginin konusu, verginin mükellefi, vergiyi doğuran olay, muafiyetler, istisnalar, verginin beyan şekli, verginin dönemi, verginin beyan edileceği vergi dairesi, verginin ne zaman ve nasıl ödeneceği ile vergilendirmeye ilişkin açıklanmasına ihtiyaç duyulan diğer hususlardır. Çalışmamızın konusu KDV'de Sorumluluk ve Tevkifat olduğundan öncelikle KDV'nin nasıl şekillendiğini gösteren unsurlar olan KDV'nin konusu, verginin mükellefi, verginin sorumlusu, vergiyi doğuran olay, verginin matrahı ve oranı ile vergi indirimini tanımlamak gerekir.

KDV'nin unsurları tanımlamaya çalışılırken KDV'nin çıkış yeri olan AB Ortak KDV Uygulamasında yer alan tanımlamalara da bakılacak olup, her iki uygulama arasındaki farklılıklara da değinilmeye çalışılacaktır.

1.2.1- Katma Değer Vergisinin Konusu

Türk vergi sistemi içerisinde KDV Kanunu'nun 1. maddesine göre; *“Sürekli olarak yürütülen ticari, sınai, zirai faaliyetler ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde*

yapılan teslim ve hizmetler ile yapılan her türlü mal ithalatı” KDV’nin konusuna girmektedir. Bu bakımdan arızı olarak yürütülen ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet kapsamındaki işlemler KDV’ye tabi değildir.³⁶ KDVK md.1/2 hükmü gereğince KDV’nin konusunu oluşturan faaliyetlerin sürekliliği, kapsamı ve niteliğinin belirlenmesinde Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine bakmak gerekir. Ticari faaliyetin tanımlanabilmesi için Gelir Vergisi Kanununda açıklığın olmaması halinde ise Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuata bakılarak karar verilmelidir.

Ayrıca KDV Kanunu’nun 1. maddesinin devamında ticari, sınai, zirai ve serbest meslek kazancı dışında kanunda tek tek sayılan ve KDV’nin konusunu oluşturan diğer mal teslimi ve hizmet ifası aşağıdaki gibi belirtilmiştir: *“Posta, telefon gibi hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri, her türlü şans ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması, profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi, müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar ile 10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi, boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları, Gelir Vergisi Kanununun 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 ticarî, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri ile rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyet oluşturulmak suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler.”*

Kanundaki KDV’nin konusuna giren hususlara bakıldığında; ticari hayata ilişkin faaliyet ile ilgili olan tanımlı genel olarak değerlendirilirken, ayrıca verginin konusuna giren hususlar tek tek sayılmıştır. Verginin konusuna giren olayların kanunumuzda tek tek sayılması, ne kadar ayrıntılı bir düzenleme yapıldığını

³⁶ Mualla Öncel, v.d., **Vergi Hukuku**, 28. Baskı, Ankara, Turhan Kitapevi, 2019, s. 433.

göstermektedir. Bu durum vergilendirilen tabanın ne kadar geniş olduğunu da göstermektedir.

AB’de KDV’nin konusu 6. direktifin 2. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre; *“Vergi mükellefleri tarafından ülke dahilinde bir bedel karşılığında yapılan mal teslimleri, hizmet ifaları ve malların ithalatı”* KDV’nin konusunu oluşturmaktadır. Bu düzenlemeden anlaşılacağı üzere, vergilendirmeye gidebilmek için ithalat dışındaki mal ve hizmet tedarikinin bir KDV mükellefi tarafından ve bir bedel karşılığı yapılması gerekmektedir.³⁷ AB ortak KDV sisteminde KDV’nin konusu, daha genel bir tanım olarak ifade edilmiştir.³⁸

Türkiye ile AB’de uygulanan KDV’nin konusuna giren hususları karşılaştırdığımızda; ilk göze çarpan AB uygulamasında KDV’ye konu işlemin gerçekleşmesi halinde bedele tabi olmasıdır. Yani mal teslimi ya da hizmet ifası belli bir bedel karşılığında yapılmış ise KDV’nin konusuna girmektedir. Türkiye’de ise KDV’nin konusuna giren işlemin yani vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi yeterlidir. Eğer gerçekleşen bu işlem herhangi bir bedel karşılığında yapılmamış ise yine uygulanan KDV Kanunu’nun 27. maddesinde yer alan emsal bedel³⁹ üzerinden bir bedel hesaplanarak KDV hesaplanmaktadır. KDV Kanunu’ndaki emsal bedel tanımı ile bedelsiz yapılan KDV’nin konusuna giren işlemin bedelinin nasıl tespit edileceğini açıklamıştır. Kanun aracılığı ile yapılan bu tanımlama mükellefe yol gösterici nitelikte olup, mükellefin keyfi hareket etmesini önlemektedir.

AB uygulamasında KDV’nin konusunu vergi mükelleflerinin yaptığı mal teslimi, hizmet ifası ve mal ithalatı oluşturmaktadır.⁴⁰ Burada vergi mükellefi olarak belirtilen Türkiye uygulamasında sürekli nitelikte yürütülen ticari, sınai, zirai faaliyetler ve serbest meslek faaliyetini yürütenleri karşılamaktadır. Türkiye’de sürekli

³⁷ Beyazıt Balcı, “AT Uygulamasında Vergiyi Doğuran Olay”, **Vergi Dünyası**, Sayı:181, 1996, s.12-15.

³⁸ Nurettin Bilici, **Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2005, s. 222.

³⁹ KDV Kanunu 27. maddesi *“Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir. Emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunur.”* Hükümünü içermektedir.

⁴⁰ Avrupa Birliği Ortak KDV Uygulamasına İlişkin 6. Direktifin 2. maddesi.

nitelikte yürütülen ticari, sınai, zirai faaliyetler ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ise AB uygulamasındaki mal teslimi ve hizmet ifasını ifade etmektedir.

KDV'nin konusundaki bir diğer ayırım, mal ithalatında ortaya çıkmaktadır. AB'de vergi mükelleflerinin yaptığı mal ithalatı KDV'nin konusunu oluştururken⁴¹, Türkiye'de her türlü mal ithalatı KDV'nin konusunu oluşturmaktadır.⁴² Ayrıca; KDV'nin konusunu oluşturan diğer mal teslimi ve hizmetler ifası kanunda tek tek sayılmış olup, rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla vergilendirme ile KDV'nin konusunun kapsamı daha da genişletilmiştir. AB'de KDV'nin konusuna giren alan daha sınırlı iken Türkiye'de KDV'nin konusuna giren alan mevzuatta düzenlenmesine göre daha geniştir. KDV'ye tabi alanın geniş olması; belli konular üzerine uzmanlaşılması, mevzuatta sadeliğin sağlanması⁴³ hususlarında da aksaklıkların olmasına neden olmaktadır. Vergi tabanının geniş olması ile mükellef vergiden kaçınma yollarına başvurmak isteyebilecek, bu nedenle verginin tespiti için daha sıkı vergi denetimi gerekecektir. Vergi denetimlerinin artması idarenin fazla olan iş yükünün artmasına neden olurken, ticari hayatta da mükellefler arasında güven ortamının bozulmasına neden olacaktır.⁴⁴ Vergilendirilebilir alanın geniş olmasının en büyük avantajı, işlem hacmi ve işlem tutarına göre daha fazla vergi gelirin elde edilmesini sağlamak olacaktır.

AB uygulamasında KDV'nin konusunu gerçekleştiren kişinin vergi mükellefi olması gerekir.⁴⁵ Türkiye'de ise vergi mükellefi olsun olmasın KDV'nin konusunun gerçekleşmesi vergilendirmek için yeterli olacaktır. Bu durum Türkiye uygulamasında KDV Kanunu'nun KDV'nin konusuna işlemleri gerçekleştiren herkes tarafından bilinmesini gerektirmektedir.

⁴¹ Avrupa Birliği Ortak KDV Uygulamasına İlişkin 6. Direktifin 2. maddesi.

⁴² 3065 Sayılı KDV Kanunu'nun 1. maddesi.

⁴³ Öncel, **a.g.m.**, s. 300.

⁴⁴ Mehmet Emin Akyol, "KDV'de Tevkifat Uygulaması", **Vergi Dünyası**, Eylül 2008.

⁴⁵ Oral, **a.g.m.**, s. 138.

1.2.2- Katma Değer Vergisi Mükellefi Ve Sorumlusu

Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesine göre vergi mükellefi, "*Vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişilerdir.*" Bu hükme göre, vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren veya geliri elde eden kişi, bu olay dolayısıyla ödenmesi gereken vergiyi bizzat⁴⁶ ödemekle yükümlü tutulmuştur. Diğer bir ifade ile vergi mükellefi, vergiyi doğuran olayın şahsında gerçekleştirerek vergi ödeme gücüne sahip olan gerçek veya tüzel kişilerdir.

Yine Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesine göre vergi sorumlusu, "*Verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.*" Vergi sorumlusu, kendisi mükellef olmamakla birlikte, vergi mükellefi ile olan ilişkisi nedeniyle vergi kanunları ile öngörülen hallerde ve şekillerde vergi tevkifatını yaparak ilgili tutarı vergi dairesine ödeme yükümlülüğü bulunan kişidir.⁴⁷

Türk vergi sistemi içerisinde KDV mükellefi KDV Kanunu'nun 8. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre; KDV'nin konusuna giren işleri yapanlar olarak tanımlanmıştır.⁴⁸ KDV'de mükellef tanımı yapılırken, nihai tüketici konusunda yapılan bir düzenleme olmadığından hiç kimseye bu konuda bir ayrıcalık tanınmamıştır. Yani kamu idaresi de, kendisini KDV Kanunu kapsamında nihai tüketici olarak addetmekte ve kamu idaresinin mal ve hizmet satın alması halinde kendisine herhangi bir istisna ya da muafiyet uygulaması getirmemiştir. Vergilendirilme anlamında KDV Kanunu kişiselleştirilemediğinden objektif karaktere sahip vergiler arasında yer almaktadır. KDV mükellefleri; vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı halde mal satımı ya da hizmet sunumu sonrası düzenlenen faturada

⁴⁶ Ceyhan İnaltong, **a.g.e.**, s. 19.

⁴⁷ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Güncellenmiş 11. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2005, ss.51-52.

⁴⁸ KDV Kanunu'nun 8. maddesine göre mükellefler şöyle tanımlanmıştır:

- "*a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar,*
b) İthalatta mal ve hizmet ithal edenler,
c) Transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar,
ç) Müzayede mahallerinde yapılan satışlarda bu satışları yapanlar(06.04.2018'den itibaren),
d) PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları,
e) Her türlü şans ve talih oyunlarını tertip edenler,
g) 1 inci maddenin 3 üncü fıkrasının (c) bendine giren hallerde bunları tertipleyenler veya gösterenler,
h) Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,
ı) İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlardır."

KDV hesaplırsa veya KDV'yi fatura vb. belge üzerinde göstermeye yetkisi olmadığı halde düzenlenen bu belge üzerinde KDV gösterilmesi halinde belgeyi düzenleyen vergiyi vergi idaresine ödemekle mükelleftir.⁴⁹ Bu sorumluluk KDV mükellefine yüklenmiş ek külfet gibi görünmekte olup, KDV'nin hata kabul etmeyen bir kanun olduğunu da göstermektedir.⁵⁰

Aynı kanunun 9. maddesinde ise vergi sorumlusuna yer verilmiş olup, bu maddeye göre; mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'na⁵¹ öngörülen hallerde vergi alacağını emniyet altına alınması amacıyla verginin ödenmesinde tarafların sorumlu olması olarak tanımlanmıştır. Başka bir ifade ile vergi sorumlusu; vergi temsilcisi veya vergiye tabi işlemlerin yürütüldüğü üçüncü kişi olabilir.⁵²

KDV'yi diğer vergilerden ayıran özellik olan indirim mekanizması yalnızca mükelleflerce kullanılabilir. Bu nedenle mükellef tanımı önemlidir.⁵³ Çünkü kanuni mükellef, fiili mükelleften tahsil etmiş olduğu KDV tutarından, satmış olduğu malı satın alırken ya da hizmeti sunarken katlandığı maliyet nedeniyle yüklendiği KDV tutarını indirebilmekte ve aradaki farkı beyan edip ödemektedir. İndirim sisteminden faydalanabilmek içinde KDV mükellefi olmak gerekir.

AB Ortak KDV uygulamasında KDV mükellefiyeti Birliğin 6. Direktifinde yer alan 4. maddede düzenlenmiştir. Söz konusu maddenin birinci fıkrasına göre KDV mükellefi, “*Amacı ve sonucu ne olursa olsun, herhangi bir yerde, herhangi bir ekonomik faaliyeti bağımsız olarak yapan kişi*” olarak tanımlanmıştır. Her ne kadar tanımda faaliyetin devamlılığı hususunda bir ifade yer almıyorsa da maddenin üçüncü fıkrasında üye ülkelere, arızı olarak ekonomik faaliyette bulunanların mükellefiyetini tesis edebilmek üzere seçimlik bir hak verilmiştir.⁵⁴

⁴⁹ S. Ateş Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, 2. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2018, s.191.

⁵⁰ Erkan Aydın, **Katma Değer Vergisinde Sorumluluk**, İstanbul, XII Levha Yayıncılık, 2009, s. 77.

⁵¹ Çalışmanın devamında Hazine ve Maliye Bakanlığı yerine sadece Maliye Bakanlığı ifadesi kullanılacaktır.

⁵² S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 14. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2019., s. 73-75.

⁵³ Hasan Oral, **a.g.m.**, s. 138.

⁵⁴ Beyazıt Balcı, “AT KDV Mevzuatında Vergi Mükellefi”, **Vergi Dünyası**, Sayı 186, 1997, s.45-47.

Ekonomik faaliyet ifadesinin kapsamı ise aynı maddenin ikinci fıkrasında açıklanmaktadır. Buna göre;

“Ekonomik faaliyet; madencilik ve zirai faaliyet de dahil olmak üzere, imalat, ticaret ve mesleki faaliyetleri kapsar. Ayrıca, maddi veya gayri maddi hakların sürekli bir gelir temini amacıyla kullanılması da ekonomik faaliyet sayılır”

aynı fıkarda hükme bağlanmıştır. Ekonomik faaliyetin bağımsız nitelikte olması koşulu ise ücret geliri elde edenlerin mükellefiyet dışında tutulması amacından kaynaklanmaktadır. 4. maddenin 4. fıkrasında bu hususa açıklık getirilerek, *“ücretlilerin ve bir iş sözleşmesiyle veya çalışma koşulları, alınan ücret ve işverenin sorumluluğu konularında işveren ücretli ilişkisine yol açan diğer hukuki bağlarla bir işverene bağlı olanların bağımsız sayılmayacakları”* belirtilmiştir.

AB Ortak KDV uygulamasında KDV’de vergi sorumlusu 6. Direktifin 21. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre; AB mevzuatına göre vergiye tabi bir işlemin yurtdışında bulunan kişilerce gerçekleştirilmesi halinde üye devletler, verginin yurtdışında yerleşik mükelleften farklı bir kişi tarafından ödenmesine ilişkin düzenleme yapabilirler. Vergi ödemekle yükümlü kişi vergi temsilcisi veya vergiye tabi işlemlerin yürütüldüğü üçüncü kişi olabilir. Üye devletler, vergi ödeme konusunda münferiden ya da müteselsilen sorumluluk öngörebilirler.⁵⁵

AB ortak KDV uygulaması ile Türkiye’deki KDV Kanunu’nda yer alan mükellef tanımlarını karşılaştırdığımızda; AB mevzuatına göre vergi mükellefi kapsamına girenler, Türkiye’deki sürekli olarak yürütülen ticari, sınai, zirai faaliyetler ve serbest meslek faaliyetini yapanlar ile Gelir Vergisi Kanunu’nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri ile gelir elde edenlerdir. Türkiye’deki uygulamada KDV’nin konusu daha geniş alana yayıldığından AB’de sayılanlara göre daha fazla mükellef bulunmaktadır. Ayrıca AB uygulamasında ekonomik faaliyetin arızı olarak yapılması halinde mükellefiyetin tesis edilip edilemeyeceği hususunda

⁵⁵ AB 6. Direktif, (Çevrimiçi) <https://www.verginet.net/StandartIcerik.aspx?ID=3941>, 20 Ekim 2019.

ülkelere seçimlik bir hak tanınmıştır.⁵⁶ Türkiye uygulamasında ise ticari, sınai ve zirai faaliyetler ile serbest meslek faaliyetinin arızı olarak yapılması halinde KDV'nin konusu olmayacağından herhangi bir mükellefiyet tesisi yapılmayacaktır. Arızı olarak yapılacak faaliyetlerde Türkiye uygulamasında KDV konusu olmayacağından Türkiye'de bu faaliyetleri gerçekleştirmek mükellefler açısından daha avantajlı olacaktır. AB uygulamasında da mükellefiyet tesis edilmesini öngörmeyen ülkeler, arızı faaliyet gerçekleştiren mükellefler için avantajlı olacaktır.

AB ortak KDV uygulaması ile Türkiye'deki KDV Kanunu'nda yer alan vergi sorumlusu tanımlarını karşılaştırdığımızda ise; AB mevzuatına göre vergi sorumlusu kapsamına giren işlemler; Türkiye uygulamasında dar mükellefin gerçekleştirdiği KDV'nin konusuna giren işlemlerdir. Türkiye'de ayrıca Maliye Bakanlığı'nca öngörülen hallerde vergi alacağını emniyet altına alınması amacıyla verginin ödenmesi hususunda karşımıza vergi sorumlusu tanımı çıkmaktadır. Buna göre; mevzuat karşılaştırmasına göre Türkiye'de daha geniş alanda vergi sorumluluk alanı vardır.

Vergi güvenliği amacı ile getirilen vergi sorumluluğu ile işleme taraf olmayan üçüncü kişilere de tevkifat yükümlülüğü getirilebilecektir. Özellikle dar mükellefler ile gerçekleştirilen mal teslimi ve hizmet ifasında ödeme aracı olarak banka tercih edildiği düşünüldüğünde vergi sorumlusu olarak bankanın belirlenmesi halinde tevkifat yükümlülüğü daha kolay gerçekleşmiş olacaktır. Çünkü dar mükellefler, ödemeleri ya da tahsilatlarını banka üzerinden gerçekleştirirken işlemlerin ticari nitelikte olup olmadığı banka tarafından kolaylıkla tespit edilebilmektedir. Ayrıca banka çalışanlarının deneyimli olması da yükümlülüklerde aksama yaşanmamasını sağlayacaktır. Böylece dar mükelleflere ilişkin işlemlerin tespiti ve vergi sorumlusu sıfatı ile yükümlülüklerinin yerine getirilip getirilmediğinin idarece tespiti de kolaylaşmış olacaktır.

AB'de KDV'nin konusunu vergi mükellefinin gerçekleştirdiği işlemler oluşturduğundan vergi sorumlusu, vergi mükellefi olan kişiler de olabilecektir. Türkiye'de ise KDV'nin konusuna giren hususlar tek tek sayılmış olup, vergi sorumlusu vergi mükellefi olabileceği gibi vergi mükellefi olmama durumu da vardır.

⁵⁶ Beyazıt Balcı, "AT KDV Mevzuatında Vergi Mükellefi", **Vergi Dünyası**, Sayı 186, 1997, s.45-47.

Vergi mükellefi olmayanların vergi sorumlusu olması halinde yeterli bilgiye sahip olmadıklarından vergi yükümlülüklerini yerine getirmelerinde aksamalar söz konusu olabilecektir. Ayrıca vergi mükellefi olmayanların yükümlülüklerini yerine getirip getirmediüklerinin idare tarafından tespiti de zor olacaktır. Çünkü KDV, yapısı itibari ile belge düzenine önem veren bir vergi olduğundan KDV’de vergi sorumluluğuna ilişkin tevkifat uygulamasında da belge düzenini önemlidir. Sürekli vergi mükellefiyeti olmayanların belge düzenine uyması, vergi mevzuatını anlaması ve hakim olması ise beklenilenin üstünde bir durumdur. Bu nedenle Sürekli vergi mükellefi olmayanların vergi sorumluluğu, yükümlülüklerini yerine getirmeme ile sonuçlanması muhtemeldir. Sürekli vergi mükellefi olmayanların vergi yükümlülüklerine ilişkin KDV Kanunu’nda aksi bir düzenleme yoktur. Bu aksaklıkların giderilebilmesi için KDV mükellefiyeti olmayanların tevkifat yükümlüğü yetkili kurum/kurumlarca belirlenecek belli bir tutar ve üzeri için olmalıdır.

1.2.3- Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay

Konusu, mükellefi, matrahı ve oranı kanunla belirtilmiş olan bir verginin, mükellef bakımından belirli bir miktarda bir borç haline gelmesi için bir etkene ihtiyaç vardır. Bu etken, vergiyi doğuran olay olarak ifade edilmektedir.⁵⁷ Başka bir ifade ile vergi borcunun doğması için verginin konusu ile mükellefi arasında kanunun aradığı şartların ve ilişkinin doğması haline vergiyi doğuran olay denilmektedir.

KDV Kanunu’nun 10. maddesinde vergiyi doğuran olay tanımlanmıştır. Vergiyi doğuran olay, verginin konusuna giren ve kanuna göre tek tek sayılan her bir hüküm için tek tek belirlenmiştir.⁵⁸ Buna göre; malların tesliminin ve hizmetin ifasının

⁵⁷ Aksoy, **a.g.e.**, s. 200.

⁵⁸ 3065 sayılı KDV Kanununun 10. maddesine göre vergiyi doğuran olaylar şöyledir:

a) *Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması,*

b) *Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,*

c) *Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması,*

d) *Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi,*

gerçekleştiği anda, fatura düzenlemiş ise fatura düzenlendiği anda, elektrik, su gibi enerji dağıtım veya kullanımında bedellin tahakkuk ettirilmesinde, gümrükle ilişkili işlemlerde gümrüğe girdiği anda ya da çıktığı anda vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir.

Gerek KDV'nin gerekse istisnaların ve tevkifata tabi işlemlerin beyanı açısından en önemli şart, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesidir.⁵⁹ Mükellef için vergi borcu, devlet için vergi alacağı şeklindeki ilişki vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması ile işlemeye başlamaktadır.⁶⁰ Mükellef ile idare arasında bir ilişkinin varlığından bahsedebilmek için vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekmektedir.

Mükellefiyet vergiyi doğuran olay ile başladığından; vergiyi doğuran olay hükmünün bilinmemesi ya da hatalı yorumlanması KDV'nin vergilendirme döneminin aylık⁶¹ olduğu düşünüldüğünde KDV beyannamesinde dönem kayması ya da ay kayması denilen hatanın oluşmasına yol açmaktadır.⁶² Bu hataların önüne geçilebilmesi için vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleştiğinin tespiti önem arz etmektedir.

e) Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyeciyi veya sürücüye tevdi,

g) Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,

ı) İthalatta, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili,^[3]

j) İkametgâhı, işyeri, kanunî 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,^[4]

k) 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi.”

⁵⁹ Gökhan Tokaç, “Katma Değer Vergisinde İhracat İstisnası ve İade Müessesesi”, İstanbul, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, **Yüksek Lisans Tezi**, 2007, s. 39.

⁶⁰ Mehmet Aslan, **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, İstanbul, Alfa Yayınları, 2002, s. 41.

⁶¹ KDV Kanununun 39. maddesinde; “*Katma Değer Vergisinde vergilendirme dönemi, faaliyet gösterilen takvim yılının üçer aylık dönemleridir. Ancak, Maliye ve Gümrük Bakanlığı mükelleflerin yıllık gayri safi hasılatlarına göre üç aylık vergilendirme dönemi yerine birer aylık vergilendirme dönemi tespit etmeye yetkilidir.*” Hükmü yer almaktadır. Bu hükme istinaden uygulamada KDV aylık beyan esasına dayalı olarak alınan vergilerdendir. Yine KDV Kanununun 41. maddesinde ise beyannamenin ne zaman verileceğine ilişkin hükme yer verilmiş olup hüküm; “*Mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar Katma Değer Vergisi beyannamelerini, vergilendirme dönemini takip eden ayın yirmi dördüncü günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine vermekle yükümlüdürler.*” Şeklindedir.

⁶² Mehmet Maç, **KDV Uygulaması**, İstanbul, Denet Yayıncılık, 1998, s. 102.

6. direktiftin 10. maddesinde vergiyi doğuran olay tanımlanmıştır. Buna göre vergiyi doğuran olay,

“Vergi alacağının bağlı olduğu hukuki şartların tekemmülü anlamına gelir. Vergiyi doğuran olay mal teslimi veya hizmet ifası anında gerçekleşir ve vergi alacağı doğar.”

şeklinde açıklanmıştır. 10. maddenin devamında mal teslimi, hizmet ifası ve mal ithaline göre vergiyi doğuran olayın meydana geldiği zamanın belirleneceği belirtilmiştir.

AB uygulaması ile Türkiye uygulamasındaki vergiyi doğuran olayların mevzuatsal tanımları karşılaştırıldığında her ikisi uygulamada da benzer hükümler yer almaktadır. Bu nedenle her iki uygulamada da vergiyi doğuran olay olan mal teslimi ve hizmet ifasının gerçekleşmesi bakımından bir farklılık bulunmamaktadır. Türkiye uygulamasında AB uygulamasına göre KDV’nin konusu daha geniş tabana uygulandığından Türkiye uygulamasında vergiyi doğuran olaya ilişkin tanımlama yapılırken daha detaylı anlatılmıştır.

1.2.4- Katma Değer Vergisinin Matrahı Ve Oranı

Vergi Usul Kanunun 20. maddesine göre; *“Verginin tarhi, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idari muameledir.”* Bu hükümden de anlaşılacağı üzere verginin hesaplanabilmesi için vergi oranına ve matraha ihtiyaç vardır.

KDV Kanunu’nun 20. maddesinde matrah; *“vergiyi doğuran olayın karşılığını teşkil eden bedel”* olarak tanımlamıştır. Bedel ise; *“borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve diğer değerler toplamı”* olarak tanımlanmıştır.

KDV Kanunu’nun 28. maddesinde oran tanımlanmıştır. Buna göre; *“Kanuni oran %10 olup, Cumhurbaşkanı bu oranı, dört katına kadar artırmaya, %1’e kadar*

indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir.”

KDV'nin hesaplanmasında üretimden tüketime uzanan sürecin dikkate alındığı düşünüldüğünde matraha dahil unsurların da belirlenmesi de önem kazanmaktadır. Bu nedenle KDV Kanunu'nun 24. maddesinde de matraha dahil olan unsurlara baktığımızda, bunlar; *“mal alımına ilişkin giderler, ambalaj giderleri, sigorta giderleri, komisyon ve benzeri giderler, vergi, resim harç gibi unsurlar ile vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim ve benzeri her türlü menfaat ve değerlerdir.”* Matraha dahil unsurların gerçekleşmiş olması halinde, oluşan bu değer mükellef tarafından malın alım ya da satımına konu olan tutara (fatura bedeline) eklenmesi gerekmektedir. Matraha dahil unsurların eklenmesi ile matrah son halini almaktadır. KDV tutarı da matraha dahil unsurların mal satım bedeline eklenmesi üzerine tabi olduğu oran üzerinden hesaplanmaktadır.

KDV, vergiyi doğuran olay ile ortaya çıktığından ve vergiyi doğuran olay meydana gelen olaya göre farklılaştığından ayrıca belgeye dayalı bir vergilendirme sistemine sahip olmasından dolayı literatürde farklı tartışmalara da neden olmaktadır. Örneğin; bedelin geç ödenmesi nedeniyle ortaya çıkacak kur farkı.⁶³ Bedelin geç ödenmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farkının KDV'ye tabi olması gerektiğini düşünenler, kur farkının kanunun devamında ve benzeri kısmında yer alan diğer menfaatler arasında sayılabileceğini belirtir. Karşıt görüşü savunanlar ise; kanunun lafzi yorumundan kur farkı kanunda doğrudan sayılan unsurlar içinde yer almadığını, bu nedenle KDV'ye tabi olmaması gerektiğini belirtir.

AB Ortak KDV uygulamasına ilişkin 6. Direktifin 11. maddesinde matrah, *“Mal teslimi veya hizmet ifasının fiyatına eklenmiş sübvansiyonlar dahil olmak üzere satıcı tarafından alıcıdan veya üçüncü bir kişiden mal veya hizmet bedeli olarak elde edilen her şeyi ifade eder.”* şeklinde tanımlanmıştır. AB Ortak KDV Sisteminde kural olarak matrah, vergiye tabi işlemin temelinde, alıcı ve sağlayıcı arasında karar verilmiş

⁶³ Aydın, a.g.e., s. 86.

hususları oluşturan her şeyden meydana gelir.⁶⁴ Ayrıca madde devamında matraha dahil edilecek unsurlar ve matraha dahil edilmeyecek unsurlar açıkça belirtilmiştir.

KDV’de uygulanacak orana ise 6. Direktifin 12. maddesinde Oranlar başlığı ile yer verilmiştir. Buna göre; *“Üye ülkelerde uygulanmak üzere herhangi bir oran tespiti yapılmamış ve vergiye tabi işlemlere uygulanacak oranın, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği anda yürürlükte bulunan oran olacağı”* ifade edilmiştir.⁶⁵ Bu durumda düşük KDV oranına sahip ülkelere avantaj sağlarken yüksek KDV oranına sahip ülkeleri dezavantajlı bir konuma getirebilmektedir. Oran konusunda bir devletin diğer devlete ekonomik bir üstünlük sağlamasının önüne geçmek amacıyla aynı maddenin devamında ülkelerin oran konusunda farklı politikalar uygulamaları halinde gerekli önlemleri alabilecekleri hususunda yetki de verilmiştir.

AB üye devletler; KDV oranlarını belirlerken matrah üzerinden hesaplanacak üye devletlerce kararlaştırılan tek oran olan standart oran olabileceği gibi, belirli durumların gerçekleşmesi halinde mal teslimi veya hizmet ifasına yükseltilmiş oran ya da indirilmiş oran uygulayabilirler. Üye ülkeler belirlenen oranı değiştiremez ve belirlenen oran için uygulanacak mal ve hizmet kapsamını genişletemezler.⁶⁶

AB’de uygulanan standart oran AB KDV Direktifinin ekinde listelenmiş mal ve hizmetler için öngörülen indirimli oranlar dışında kalan tüm mal ve hizmetlere, indirimli oran %5’den az olmamak koşulu ile AB KDV Direktifi Ek III’deki sınırlı sayıda mal ve hizmete, düşük oran %5’den daha az olarak AB KDV Direktifi kapsamında sınırlı sayıda mal ve hizmete, sıfır oran mal ve hizmetin varış ülkesinde vergilendirilmesi esasına dayalı olarak üye ülkelerinin mal ve hizmet ihracında uygulanmaktadır. Sıfır oran uygulamasında kural olarak, topluluk içi işlemlerde mallar, alımı takiben diğer bir topluluk içi üye devletteki vergi yükümlüsüne arz veya

⁶⁴ Stefano Fantorini, Hakan Üzeltürk, **Avrupa Birliği’nin Vergilendirme Politikası ve Türk Mevzuatının Uyumu**, İstanbul, İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları, 2001, s. 21.

⁶⁵ Hakan Karabacak, “Avrupa Birliği’nde Katma Değer Vergisinin Oran yapısı”, **Maliye Dergisi**, Sayı:147, 2005, s.48–49.

⁶⁶ Serkan Acuner, “Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi Mevzuatına Genel Bir Bakış ve Mevzuata Aykırı Olarak İndirimli Oran Uygulayan İspanya Hakkında Adalet Divanı Tarafından Verilen Kararın Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:380, 2013, s. 204-205.

transfer ediliyorsa, bu işlem ortak pazar anlayışı nedeniyle KDV'den muaf sayılmaktadır.⁶⁷

AB uygulaması ile Türkiye uygulamasında da gerekli görülen hallerde oran farklılaştırılmasına gidilmiştir. Farklı oranlar uygulama yönünden her iki uygulamada benzer özellik taşımaktadır. Farklı vergi oranı kullanım amacı daha geniş tabanın vergilendirilerek vergi tabanını genişletmektir. Ayrıca KDV'de farklı oranlar uygulanırken oluşan vergi rekabeti ile ülke içindeki ticari işlem hacminin artırılması amaçlanmış olup, ticari hayat canlı tutulmaya çalışılmıştır.

1.2.5- Katma Değer Vergisinde İndirim Mekanizması

Harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş ve modern türü olan KDV, vergi indirimi esasına dayanmaktadır. Üretimden perakende satışına kadar olan her aşamada KDV konusu olan katma değer üzerinden ödenecek vergi, mal teslimi ve hizmet ifası yapılması ile hesaplanan KDV'den, tedarik edilen mal ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen KDV'nin indirilmesi suretiyle hesaplanmaktadır.⁶⁸

KDV'de indirim mekanizması, üretim sürecini oluşturan her bir aşamada vergilendirilen katkının yani ödenen verginin bir sonraki aşamada ödenecek hale gelen vergiden indirilebildiği bir mekanizmadır. Mükellefçe yapılan bu indirim sayesinde satış vergisi, son satış fiyatı üzerinden alınmış olmaktadır. Bu durum KDV'yi diğer vergilerden ayıran en önemli özelliğidir.⁶⁹ İndirim mekanizması sayesinde ara tüketim ve ticari aşamaların vergiye etkisi olmamakta ve perakendeci tüketiciye malı satıncaya kadar vergi idaresinin verginin tamamını almasına imkan vermemektedir.⁷⁰ Üretiminden tüketime hesaplanan verginin aşama aşama tahsili gerçekleşebildiğinden harcamalar üzerinden alınan bu vergi tipi yayılı vergiler arasında yer almaktadır.

⁶⁷ Tuğçe Akdemir, "Katma Değer Vergisinde Tersine Vergilendirme Mekanizması: Avrupa Birliği İle Türkiye Üzerine Karşılaştırmalı Analiz", Ankara, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, **Doktora Tezi**, 2018, s.82.

⁶⁸ A. Selçuk Özgenç, "Avrupa Birliği İçtihamı ve Türk İçtihamı Açısından Katma Değer Vergisi'nde Mütessesil Sorumluluk", **Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 5, Sayı:1, Temmuz 2017, s. 2-3.

⁶⁹ Şükrü Kızılot, **KDV Kanunu ve Uygulaması**, Cilt 2, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 1998, s. 1446.

⁷⁰ Kutluca, **a.g.e.**, s. 48.

KDV Kanunu'nun 29. maddesinde KDV'yi diğer vergi türlerinden ayıran vergi indirimi mekanizmasından bahsedilmiştir. Buna göre; mükelleflerin vergiye tabi olan işlemleri üzerinden hesapladıkları KDV tutarından kendilerine yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları üzerinden hesaplanan KDV'yi ve ithalde ödenen KDV'yi indirim konusu yapabilmektedirler. İthalat açısından indirim yapılabilmesi için önemli olan verginin ödenmiş olmasıdır. Kanunda yer alan indirim mekanizmasının tanımına bakıldığında bu sistemden sadece KDV mükelleflerinin yararlanabildiği söylenebilir.⁷¹ Mükellefin hesaplamış olduğu indirim tutarının, vergilendirme dönemi sonunda yüksek olması durumunda mükellef için devreden KDV'yi oluşturmaktadır. Devreden KDV, sonraki dönemlere devreder, iade edilmez. Devreden KDV tutarı, Cumhurbaşkanınca belirlenecek tutarı aşması halinde mükellefin, kanunda belirtilen kurumlara borcunun olması halinde bu borçlara ilişkin mahsubu yapılabilir. Bazı durumlarda ise mahsuben iadesi yapılamayan verginin nakden iadesi de mümkündür. Ayrıca 101 seri nolu KDV tebliğine göre indirimli oran nedeni ile iade alabilecek olan mükelleflerin iade tutarını işletmelerine ait elektrik ve doğalgaz borçlarına yapabilecekleri mahsuba ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.⁷²

Mükellef indirim hakkını, 01.01.2019 tarihinden itibaren vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılını aşmamak kaydı ile kanuni defterlerine kaydetmesi üzerine elde eder. 01.01.2019 tarihinden önce ise mükellef indirim hakkını, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılını aşmamak kaydı ile kanuni defterlerine kaydetmesi üzerine elde etmekteydi. Kanunda belirlenen bu indirim hakkına ilişkin süre sınırlaması, KDV sistemi içerisinde dönemsellik şartı⁷³ olarak yer almaktadır. Ayrıca kanuni defterlere kaydedilen KDV'nin beyannamede de gösterilmesi gerekmektedir. Bu durum, mükellefler için indirim mekanizması içindeki birer sınırlandırmayı ifade etmektedir. Bir diğer sınırlama ise Türk Vergi Sisteminde fatura düzenlemek için öngörülen süre olan 7 günlük süredir.⁷⁴

⁷¹ Oral, **a.g.m.**, s. 138.

⁷² Aydın, **a.g.e.**, s. 89.

⁷³ Oral, **a.g.m.**, s. 138.

⁷⁴ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 231. maddesi

KDV’de vergi indirim mekanizmasının uygulaması hesap dönemi takvim yılı olan mükelleflere göre açıklanmıştır. Ancak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun Hesap Dönemi başlıklı 174. maddesine göre; hesap döneminin normal takvim yılı olduğu, mükellefin başvurusu üzerine belirleyeceği 12 ayı içeren sürenin özel hesap dönemi olarak tayin edilebileceğine hükmedilmiştir. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün yayınlamış olduğu 15 nolu KDV sirküsüne göre, gelir veya kurumlar vergisi bakımından Vergi Usul Kanunu’na göre özel hesap dönemine tabi olan KDV mükelleflerinin de yüklendikleri KDV, özel hesap dönemini aşmamak şartıyla belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği tarihte indirim hakkına sahip bulunmaktadır. Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı özel hesap dönemi dikkate alınarak işlem görmektedir. Böylece mükellefin indirim hakkı elinden alınmamış olup, diğer mükellefler ile aynı uygulamaya tabi olmuş olmaktadır.

KDV sistemindeki indirim mekanizmasının en önemli diğer ayağı ise indirilemeyen KDV⁷⁵ olarak tanımlanan işlemlerdir. İndirilemeyecek KDV tanımı, indirim mekanizmasının işleyişi açısından önemlidir. İndirilemeyecek KDV’nin varlığı ise mükellefçe yapılan her işlemin hata yapmamak adına kontrol edilmesi

⁷⁵ 3065 sayılı KDV Kanununun 30. maddesi indirilemeyecek KDV başlıklı olup, şöyledir: “a) Vergiyi tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası (Bu Kanunun 17 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b), (c) ve (d) bentleri ile (4) numaralı fıkrasının (ı) ve (ö) bentleri uyarınca katma değer vergisinden istisna edilen işlemler hariç-01.01.2019 tarihinden itibaren) ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi, b) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi, c) Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisi, (Şu kadar ki Vergi Usul Kanununun 315 inci maddesine göre Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömürlerini tamamladıktan sonra zayi olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismanı tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisi ile faydalı ömrünü tamamlamadan zayi olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismanı tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisinin kullanılan süreye isabet eden kısmı indirilebilir.-06.04.2018 tarihinden itibaren) d) Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi.(5520 sayılı Kanunun 13 üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisi ile yurt içindeki işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen katma değer vergisi hariç - 06.04.2018 tarihinden itibaren) e) Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen katma değer vergisi (01.01.2019 tarihinden itibaren)”

zorunluluğunu çıkarmaktadır. Bu da ticari hayatın sürekliliğini zedeleyici nitelikte görünmektedir.

KDV Kanunu'nda indirim mekanizmasına ilişkin bir diğer düzenlemeye 32. maddede yer verilmiştir.⁷⁶ Bu hükme göre KDV Kanunu'nun 11. maddesinde yer alan ihracat istisnası, 13. maddesinde yer alan araçlar, petrol aramaları ve teşvik belgeli yatırımlarda istisna, 14. maddesinde yer alan transit taşımacılık, 15. maddesinde yer alan diplomatik istisna ve 17/4-s maddesinde yer alan özel nitelikli araç teslimi için yüklenilen KDV'ler öncelikle indirim mekanizmasına dahil edilmekte ve indirim mekanizmasından yararlanılamaması halinde iadeye konu edilebilmektedir. Bu hükümlerin ayrı düzenlenmesindeki gerekçe ise; KDV indirim mekanizmasında iadenin öngörülmemiş olmasıdır. KDV Kanunu'nun 32. maddesinde yapılan ayrıca düzenleme ile indirilebilir KDV iadeye konu olabilmektedir.

KDV Kanunu'nun 33. maddesinde kısmi vergi indirimi düzenlenmiş olup, buna göre; indirilebilir KDV ile indirilemeyen KDV'ye tabi işlemin bir arada yapılması halinde indirilebilir KDV'ye isabet eden oranda indirim mekanizmasından yararlanılabilmektedir.

Satın alınan mal ve hizmetler dolayısıyla, ödenmiş olan verginin (indirilecek KDV), satışlar üzerinden hesaplanan vergiden (Hesaplanan KDV) indirilmesi ve kalanının yani ödenecek KDV'nin vergi idaresine bildirilmesi şeklinde ödenir. Bu sebeple, KDV vergi yapısı itibarıyla mükellefleri birbirine kontrol ettirmektedir. Mükellefler tarafından gerçekleştirilen oto kontrolde KDV'de vergi kaçakçılığını azaltmaktadır.⁷⁷ KDV'nin vergi kaçakçılığını azaltma temelli olması hem kanun gerekçesi ile uyuşmakta hem de KDV'nin belgelendirmeye dayalı bir vergi türü olmasından kaynaklanmaktadır. KDV'de indirim mekanizması ile alıcı ve satıcı arasında hazine lehine bir menfaat çatışması yaratılmakta, alıcıların alımlarını belgelendirmeleri halinde vergi indirim hakları doğmakta, böylece sistem içinde vergi kaçakçılığına ve faturasız satışlara karşı etkin bir otokontrol sistemi oluşturulmaktadır.

⁷⁶ İnaltong, **a.g.e.**, s.26.

⁷⁷ Mehmet Çelik, "Türkiye'de Vergi Etkinliği ve 1990 Yılı Sonrası Uygulaması", Isparta, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, **Yüksek Lisans Tezi**, 2002, s.58.

Danıştay tarafından KDV'nin indirilebilmesi için fatura ve benzeri belgelerin gerçeği yansıtması ve belgelerde gösterilen KDV'nin ödenmiş olması gerektiği, gerçek bir emtia hareketine dayanmayan faturalarda yer alan KDV'nin hazineye intikal ettirilmesi söz konusu olmadığından bu faturalarda yer alan KDV'nin indirilmesinin mümkün olmadığı yönünde hükme varılmıştır.⁷⁸ Yani KDV'de indirim mekanizması sahte belge ya da muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge niteliğindeki belgelerin kayıtlara alınması halinde bu belgelerde yer alan KDV tutarının indirimine izin vermemektedir.

Hesap dönemi kapandıktan sonra gelen faturalarda yer alan ve indirim konusu yapılamayan KDV tutarının maliyet ya da gider unsuru olarak dikkate alınması hususunda farklı görüşler mevcuttur. İndirilecek KDV'nin kaydedilmemesi halinde maliyet ya da gider olarak dikkate alınabileceğini savunanlara göre kaydedilmesi halinde indirilebilecek KDV niteliğinde olan verginin zamanında kaydedilmesinden dolayı mükellefi mağdur etmemek adına bu tutarın maliyet ya da gider unsuru olarak dikkate alınması mümkün olduğunu savunmaktadır.⁷⁹ Başka bir ifade ile mükellefçe indirilebilecek KDV'nin gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider ya da maliyet olarak kabul edilemeyecektir. İndirilebilir durumda olan KDV mutlaka indirim mekanizması içinde kullanılmalıdır. Bu hükmün mefhumu muhalifinden hareketle indirilemeyen KDV'nin gider ya da maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekecektir.⁸⁰ Uygulamada dikkate alınan ve indirilecek KDV'nin maliyet ya da gider olarak dikkate alınamayacağını savunanlara göre ise; KDV kanunun 30. maddesinde indirilemeyecek KDV'lerin neler olduğu sayıldığından, sınırlı sayı ilkesi gereği sadece burada yer alan sebeplerden indirilememiş KDV tutarlarının maliyet ya da gider unsuru olarak dikkate alınabileceği; kaydedilmesi halinde indirilebilecek KDV niteliğinde olan verginin bu kapsamda sayılmadığından gider ya maliyet unsuru olarak dikkate alınmasının mümkün olmadığını savunmaktadır.

⁷⁸ Danıştay 9. Daire'nin 26.05.2010 tarih, 2007/5780 esas ve 2010/2640 sayılı Kararı.

⁷⁹ Büyük Mükellef Vergi Dairesi Başkanlığınca Verilen B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-MUK-445,23.03.2009-9289 Sayılı Mukteza, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 249, 2009, s. 201-202.

⁸⁰ Veysi Seviğ, "KDV'de Kısmi İstisna", (Çevrimiçi), http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=2056, 23 Temmuz 2019.

AB Ortak KDV sisteminde de indirim mekanizmasından KDV mükellefleri yararlanabilmektedir. AB uygulamasında, mükellef sıfatının değerlendirilmesinde kişinin faaliyeti karşısında edindiği kazancın ne olduğunun tanımlanmasından çok ekonomik hayatın gerçeklerini esas almaktadır. Ayrıca AB sadece KDV için KDV kimlik numarası kullanmaktadır. Ekonomik faaliyet kavramı ise; maddi ve gayri maddi mal varlığından gelir elde etmek amacıyla ve süreklilik arz eden biçimde kullanılmaktadır.⁸¹

İndirim mekanizmasının işleyişinde ise; ekonomik faaliyet nedeniyle satın almış olduğu otomobile ait KDV'yi de indirim konusu yapmak mümkündür. AB'de de KDV indirim hakkının kullanılmasına süre yönünden sınırlama⁸² getirilmiştir. Hakkın kullanımına ilişkin süre sınırlamasının olmaması karışıklığa ve suistimale neden olabilecektir. Süre sınırlamasını, hakkın kullanımını engellemeyecek şekilde üye devletler belirleyecektir. Üye devletler, KDV indirimine ilişkin indirim hakkını engellemeyecek şekilde bazı şekil şartları getirebilir. Süre sınırlaması üye devletlerin iç işleyişi ile ilgili olduğundan düzenleme yapılması da yine üye devletlere bırakılmıştır. Süre sınırlaması ile üye devletler kendilerine tanınan hakkı kullanmaktadır. AB'de süre sınırı, verginin belirlilik ilkesine aykırı olacağı gerekçesiyle benimsenmiş olup, sürenin belirlenmesi üye ülkelerin düzenlemesine bırakılmıştır. İndirim yapılabilmesi için mükelleflere üye ülkelerce ek sürede tanınabilir.⁸³ Yine sınırlar AB tarafından belirlenmiş olup, düzenlemeye ilişkin tercih üye devletlere bırakılmıştır.

Birliğe üye devletlerin getirebileceği bir diğer şekil şartı da; KDV'de belge düzeni de şekil şartlarından sayılacağından fatura düzenleme tarihini belirleme hakkıdır. Fatura düzenlenmesine ilişkin bir kısıtlamanın belirlenmesi, mükellefin indirim mekanizmasından yararlanıp yararlanamayacağını göstereceğinden önemlidir. Fatura düzenlenmesine ilişkin süre üye devletlerce serbestçe belirlenebilmektedir. AB ortak KDV sisteminde de dönemsellik şartı diyebileceğimiz indirim sisteminin işleyişi

⁸¹ Oral, **a.g.m.**, s. 138-143.

⁸² Türk KDV sistemindeki dönemsellik şartı ile getirilen sınırlama gibi bir sınırlamadır.

⁸³ Oral, **a.g.m.**, s. 140-152.

için süre şartı öngör÷lmüştür. Süre şartının belirlenmesi Birliğe üye devletlerin yapacağı düzenleme ile mümkündür.⁸⁴

AB’de ortak uygulanan KDV indirim sistemine ilişkin açıklamalar 6. Direktifin 17. maddesinde indirim başlığı ile açıklanmıştır. Buna göre; “*İndirim konusu yapılabilecek vergi ise vergilendirilebilir işlemlere konu olabilecek mal ve hizmetlerin alımıyla ortaya çıkar.*”⁸⁵ İndirim mekanizmasına göre, indirilebilir vergi alacağı ile birlikte indirim hakkı da doğar. Yani indirim hakkı, indirim konusu yapılabilecek vergi yüklenildiği anda doğacaktır.⁸⁶ Madde devamında indirilebilecek KDV niteliğinde olan vergiye tabi işlemler tanımlanmış olup, indirim mekanizmasının işleyişine ilişkin üye devletlerin hesap tutma yükümlülüğü getirebileceği, indirime belli bir oranda izin verebileceğine ilişkin hükümlere de yer verilmiştir. 6. Direktife göre, KDV mükelleflerine, mal ve hizmetlere ödedikleri KDV’yi, mal teslimlerinde ve hizmet ifalarında yoluyla tahsil ettikleri KDV’yi indirim mekanizması yoluyla indirmelerine imkan tanımaktadır.⁸⁷ AB’de, ithalde ödenen ya da ödemekle yükümlü olunan KDV indirilebilir.⁸⁸ Yani ithaldeki KDV’nin indirim konusu yapılabilmesi mutlaka ödenme şartı yoktur. Bu uygulama KDV’nin tarafsız bir vergi türü olmasını sağlamaktadır.

KDV belge üzerine oturtulmuş bir vergi olduğundan alış faturası ve benzeri belgelerde yer alan vergi indirilebilir. Bu da verginin oto kontrolünü sağlamaktadır.⁸⁹ KDV’nin belge düzenine dayalı olması ve indirim mekanizması nedeniyle otokontrole sahip olması, AB üye ülkelerin KDV sistemleri arasındaki indirim mekanizmasının işleyişinde de uyumunu kolaylaştırmıştır.

⁸⁴ Oral, **a.g.m.**, s. 148-151.

⁸⁵ Fantorini, Üzeltürk, **a.g.e.**, s. 33.

⁸⁶ Deniz M. Kirazcı, “AT’de Vergi Sınırlarının Kaldırılmasına Doğru Clearing System”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 87, 1988, s. 30.

⁸⁷ Acuner, **a.g.m.**, s. 202.

⁸⁸ Oral, **a.g.m.**, s. 153.

⁸⁹ Kemal Akmaz, “Katma Değer Vergisinde İndirim Müessesesi”, **Yüksek Lisans Tezi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İzmir, 2009., s. 2.

AB'deki KDV'de indirim mekanizmasının amacı üretimin teşvik edilmesidir.⁹⁰ Bu nedenle KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için kişisel tüketim amaçlı kullanılmaması gerekmektedir.⁹¹ KDV'de belge düzeni şartlarından sayılan fatura düzenleme tarihi indirim sistemini kısıtlayan unsurlardan olup, bu süre üye devletlerce serbestçe belirlenebilmektedir.

AB ve Türkiye'de uygulanan KDV arasında başta gelen farklardan bir tanesi vergiyi doğuran olayların niteliği bakımındandır. AB ülkelerinde daha çok tüketime yönelik harcamalar vergi matrahını oluşturmaktadır. Bu duruma örnek olarak yatırım malları için ödenen KDV'nin tamamının tek seferde indirilmesi verilebilir.⁹² AB uygulamasındaki KDV indirim mekanizmasına göre; KDV mükelleflerine, mal ve hizmetlere ödedikleri KDV'nin, mal teslimlerinde ve hizmet ifasında tahsil ettikleri KDV'den indirim mekanizması yoluyla indirmelerine imkan tanımaktadır. AB uygulamasında mükelleflerin ekonomik faaliyetleri gereği satın aldıkları mal ve hizmete ait KDV'nin tamamının indirim konusu yapılabilmesi amaçlanmıştır.⁹³ Ayrıca üye ülkeler indirim mekanizmasının işleyişinde hesap tutma yükümlülüğü getirebileceği gibi indirim için belli bir oran da öngörebilmektedirler.

Türk KDV uygulaması ile AB Ortak KDV uygulamasını karşılaştırdığımızda bir diğer farklılık; KDV Kanunu'na göre ithal edilen mala ilişkin indirim hakkında ödeme şartı varken AB Ortak KDV sisteminde ödeme şartı öngörülmemiştir.

Türk KDV uygulaması ile AB Ortak KDV uygulamasını karşılaştırdığımızda bir diğer farklılık ise; AB KDV Direktifi'nde, KDV Kanunu'nun 30. maddesinde düzenlenen indirilemeyecek KDV şeklinde, indirilemeyecek KDV'ye ilişkin doğrudan bir hüküm bulunmamasıdır.⁹⁴

AB uygulaması ile Türkiye uygulamasındaki indirim mekanizmasını genel olarak değerlendirecek olursak; KDV'de indirim mekanizmasının uygulanması kayıt

⁹⁰ Oral, **a.g.m.**, s. 147.

⁹¹ Oral, **a.g.m.**, s. 144.

⁹² Fantorini, Üzeltürk, **a.g.e.**, s.82-83.

⁹³ Oral, **a.g.m.**, s. 138.

⁹⁴ Hasan Oral, "Katma Değer Vergisi'nde İndirim Mekanizması", Ankara, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, **Doktora Tezi**, 2017, s. 303.

ve belge nizamına önemi ön çıkarmaktadır diyebiliriz. Çünkü kayıt ve belge nizamının önemi, indirim mekanizmasının tahsil edilecek KDV'yi etkilenmesindendir. AB uygulamasında farklı olarak indirim için farklı oranların uygulanabileceği söylenirken Türkiye uygulamasında tahsil edilen tüm KDV indirime konu olmaktadır. İndirimin oransal değil tamamen uygulanması bir karmaşanın oluşmasını önlemektedir. Oransal bir indirim mekanizmasının olması halinde indirilemeyen KDV problemi ortaya çıkacaktır. Bu durumda indirilemeyen KDV, mükellefin herhangi bir mağduriyete uğramaması için mükellef kayıtlarında gider ya da maliyet unsuru olarak ele alınmalıdır. KDV belge düzenine ve kayıt nizamına önem veren bir vergi türü olduğundan oransal indirim mekanizması kayıt nizamını da olumsuz yönde etkileyecektir. Çünkü mükelleflerin muhasebe kayıtları daha karmaşık bir hal alacak olup, muhasebe kayıtlarında hatanın olması kaçınılmaz olacaktır. KDV de indirim mekanizması ile vergi kaçakçılığına ve faturasız satışlara karşı etkin bir otokontrol sistemi oluşturulmaya çalışılırken, oransal vergi indirimi ile indirim mekanizmasının önleme amacı olan vergi kaçakçılığına zemin hazırlayacak muhasebe hilelerinin yapılmasına neden olacaktır. Bu durum uzun vadede ise gelir ve kurumlar vergisinin matrahında aşınmalara neden olacaktır.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK

Arapça mesuliyet olarak da ifade edilebilen sorumluluk kavramının sözlükteki anlamı; “*kişinin kendi davranışlarının veya kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesidir.*”¹ Bireyin idareye karşı olan sorumluluğu ise kamu hukuku ilişkisinden doğmaktadır.² Vergi Hukuku da kamu hukukunu oluşturan dallardan bir tanesidir. Çalışma konumuz KDV’de sorumluluk ve uygulamaya yansımaları olduğundan sorumluluk vergi hukuku kapsamında anlatılmaya çalışılacaktır.

2.1- TÜRK VERGİ HUKUKUNDA GENEL OLARAK SORUMLULUK

Özel kişi ile kamu idaresi arasında; günlük hayatın akışı içerisinde bireylerin taleplerini iletebilme, sorunlarını dile getirebilme ve idarenin bireye yüklediği yükümlülükleri bildirme gibi sebeplerle bir etkileşim söz konusu olup, bu etkileşim iletişim gerekliliğini doğurmaktadır. Bu çerçevede kamu idaresi ile özel kişi arasındaki iletişimin sebebi vergilendirme ise buna vergi hukuku ilişkisi denir.³ Vergi Usul Kanunu’nun 4. maddesine göre vergi dairesi; “*Mükellefi tesbit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir.*” şeklinde tanımlanmıştır. Bu hükme göre; özel kişilerin vergilendirmeye ilişkin yükümlülüklerini bildirme aracı olarak kamu idarelerinden olan vergi daireleri kullanılmaktadır. Vergilendirmede esas olan; vergilendirilen mükellefin ödemesi gereken vergiyi en kısa sürede hazineye intikal ettirmesini sağlamaktır.

Ancak idare, hazineye ödenmesi gereken vergi alacağını güvence altına almak amacıyla belirli hallerde vergi borcunun ödenmesinden asıl mükellef yerine üçüncü

¹ Türk Dil Kurumu Genel Türkçe Sözlük.

² Yasemin Taşkın, **Vergi Hukukunda Tevkifattan Doğan Sorumluluk**, İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2017, s. 22.

³ Mualla Öncel v.d., **Vergi Hukuku**, 28. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2019, s. 79.

kişileri veya asıl mükellefle birlikte üçüncü kişileri de sorumlu tutabilmektedir.⁴ Bu durum üçüncü kişilerinde vergisel sorumluluğunu düzenleyen sorumluluk müessesinin doğmasına vesile olmuştur.

Vergi sorumluluğu müessesesi, vergi güvenliğini sağlamanın yanında verginin tahsilinde kolaylık sağlarken⁵ hazineye intikal süresini kısaltmaktadır. Ayrıca vergi sorumluluğu müessesesi, vergiye ilişkin ödevlerin doğru ve güvenilir olarak yerine getirilmesini sağlamak bakımından önem taşımaktadır.⁶ Vergi sorumluluğunda amaç; vergi alacağını güvence altına almak, verginin kolay ve daha az masrafla hızlı bir şekilde tahsilini sağlarken vergilendirmeye ilgili de şekli ödevlerin zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirilmesi amacını taşımaktadır.

Vergi hukukunda sorumluluk, genellikle vergiyi doğuran olay ile ilişkisi bulunmayan yani yükümlü olmayan üçüncü kişilerin vergilemeye ilişkin ödevlerin yerine getirilmesi bakımından vergi dairesine karşı muhatap tutulmalarını ifade etmektedir. Bu kapsamda sorumlu olan kişinin yerine getirmesi gereken üç ödevi bulunmaktadır. Bunlar; tevkif edilen vergiyi doğru ve tam kesmek, kesilen vergiyi zamanında ve eksiksiz vergi dairesine ödemek ve diğer yükümlülüklerini yerine getirmektir.⁷ Ayrıca Vergi hukukunda sorumluluk, bazı koşullarda vergi dairesine karşı muhatap tutulan kişinin asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun yerine geçerek vergiyi kendi malvarlıklarından ödemelerini ifade eder.⁸

Türk vergi sistemine baktığımızda; Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi, Damga Vergisi, Emlak Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Özel Tüketim Vergisi ve Katma Değer Vergisi'nde vergi sorumluluğuna ilişkin hükümler bulunmaktadır.

⁴ Mustafa Ali SARILI, **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, Kazancı Hukuk Yayınevi, İstanbul, 2004, s. 27.

⁵ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 14. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2019, s. 75-76.

⁶ Adnan Gerçek, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 54, Sayı: 3, 2005, s. 157.

⁷ S. Ateş Oktar, "Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine Düşünceler", **Sayıştay Dergisi**, 135. Kuruluş Yıldönümü Sayısı, Sayı:25 Nisan-Haziran 1997, s. 68-69.

⁸ Öncel v.d., **a.g.e.**, s.83-84.

Mesela, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi ve Geçici 67. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. ve 30. maddesine göre kanunda belirtilen gerçek ve tüzel kişiler, işçilere ödedikleri ücretlerden veya kanunda belirtilen kişilere yaptıkları ödemelerden vergi tevkifatı yapıp, alacaklı vergi dairesine ödemekten sorumlu tutulmuştur. Bu kapsamdaki sorumluluk da Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi kesenlerin sorumluluğu kapsamındaki tevkifatlardandır. Vergi hukukunda tevkifat aracılığı ile vergi sorumlusunun müessesesinin getirilme amacı; vergi alacağının kolaylıkla ve daha az masrafla tahsilini sağlamaktır. Böylece, vergi dairesi binlerce mükellefin vergilendirilmesiyle uğraşmak yerine, onlarla ilişki içinde olan ve vergi dairesine ödemede bulunan az sayıdaki mükellefi muhatap alarak, verginin bunlar tarafından vergi dairesine ödenmesi imkânını elde etmektedir.⁹ Böylece vergi kanunlarının şekli ödevlerine maruz kalan mükellef sayısı azaltılırken, tahsil edilecek vergi miktarı artmaktadır.

2.1.1- Vergi Usul Kanunu'na Göre Vergi Sorumlusu

Vergi hukukunda sorumluluk müessesesi getirmiş olduğu maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmesi bakımından karşımıza vergi sorumlusu kavramını çıkarmaktadır. Vergi sorumluluğu kapsamında Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesinde vergi kesenlerin sorumluluğu düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun yol gösterici bir kanun olması ve genel nitelik taşıması nedeniyle sorumluluğa ilişkin hükümleri tüm vergi kanunlarına uygulanabilir. Buna göre; Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesindeki hükme göre vergi kesmekle sorumlu olanlar; *“Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olan mükellef ya da vergi sorumluları, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar.”*

Bu madde hükmünde bahsi geçen mükellef ve vergi sorumlusu ise yine Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinde de tanımlanmış olup, detaylarına çalışmamızın 1.2.2. bölümünde yer verilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesinin devamında,

⁹ Muhammet Çarboğa, “Sahte Fatura İle Belgelendirilen Tevkifata Tabi Mal ya da Hizmet Alımlarında İadesi ve Reddedilmesi Gereken KDV'nin Hesaplanması”, **e-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:289, 2017.

“mükellef tabiri, vergi sorumlularına da şamildir.” hükmüne yer verilmiştir. Böylece mükellef tabiri, vergi mükellefini ve vergi sorumlusunu kapsayan daha genel bir tanımlama olarak karşımıza çıkmaktadır.¹⁰ Bu nedenle vergi sorumlusu kimdir sorusunun cevabına ulaşabilmek için öncelikle vergi mükellefi kimdir sorusunu detaylı incelememiz gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu’nda vergi mükellefi tanımı yapılırken gerçek veya tüzel kişi olarak belirtilmiştir. Vergi sorumlusu tanımında ise vergi sorumlusu sadece kişi olarak belirtilmiştir. Vergi sorumlusu tanımında kişi tanımı için özellikle bir açıklama yapılmamıştır. Bu nedenle gerçek ve tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayıp kanunda mükellef olarak sayılanlar hatta işleme taraf olmayan üçüncü kişi de vergi sorumlusu olabilir. Vergi Usul Kanunu’nda vergi sorumlusu tanımı yapılırken sadece ‘kişi’ ibaresinin kullanılması, kanunun mükellef ile vergi sorumlusunu birleştirerek tek bir mükellef ifadesinin kullanılmasından kaynaklanıyor olabilir.

Mükellef, vergiyi geliri ya da servetinden ödemek zorunda olan kişi olarak tanımlanırken¹¹, vergiyi ödeme ve diğer vergisel ödevleri yerine getirme sorumluluğu bulunan kişiler vergi sorumlusu olarak tanımlanmaktadır.¹²

Vergi sorumlusu, vergi ödevini maddi ya da şekli ödevleri yerine getirmek ve vergi borcunu mal varlığından ödemekle yükümlü üçüncü kişileri ifade etmektedir.¹³ Vergi Usul Kanunu’nun 10. maddesine göre vergi sorumlusu; *“Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileridir.”*

¹⁰ Taşkın, **a.g.e.**, s. 16.

¹¹ Salih Turhan, **Vergi Teorisi Ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s.48.

¹² Oktar, **a.g.e.**, s.75.

¹³ Ahmet Kumrulu, “Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 3, Aralık 1988, (Çevrimiçi), tbbdergisi.barobirlik.org.tr, 01 Kasım 2019.

Bu maddede yer alan sorumlular temsilcilik sıfatları nedeniyle üçüncü kişi niteliğindeki vergi sorumlularıdır. Yani vergi sorumlusu, mükellef ile idare arasındaki alacak-borç ilişkisinde sorumlu üçüncü kişi durumundadır.¹⁴

Vergi sorumlusunu idareye yaptığı ödeme yönünden değerlendirecek olursak; kendi adına ödediği vergiyi başkasına yansıtabilene aracı mükellef¹⁵, başkasından kestiği vergiyi hazineye intikal ettiren kişiye aracı ödeyici, verginin yükünü katlanmak zorunda olan kişiye vergi taşıyıcısı¹⁶ tanımlamalarını dikkate aldığımızda vergi sorumlusu aracı ödeyici durumundadır.¹⁷ Yani vergi sorumlusu, aracı ödeyici olarak da kabul edilmektedir.¹⁸ Vergiyi kaynaktan kesmek zorunda bulunan vergi sorumlusunun vergiyi kesmemesi durumunda ya da eksik kesmesi durumunda vergiyi ve cezayı kendisi ödemek zorunda kalmaktadır.¹⁹

2.1.2- Vergi Sorumlusunun Hak Ve Yükümlülükleri

Vergi mükellefiyetinde esas olan vergi borcunun ödenmesidir. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde esas sorumlu olan kişi ise mükelleftir. Mükellefiyetin bir parçası olan ödenecek olan verginin eksiksiz ve zamanında ödenmesi, denetlenebilmesi idarece önemli konular arasında yer almaktadır. Bu nedenle idare için önemli olan vergi mükellefiyetinin takibi, denetimi ve idaresi için mükelleflere bazı yükümlülükler yerine getirmesi gereken ödevler yüklenmiştir. Bu kapsamda VUK'da mükellef ödevleri olarak bildirimde bulunma, defter tutma, belge düzenine uyma, beyanname verme gibi yükümlülükler düzenlenmiştir. Kanunda yer alan ödevleri tasnifleyecek olursak; mükellefin vergi ödeme ödevi, maddi ödev oluştururken, diğer ödevleri şekli ödevlerini oluşturmaktadır. Maddi ödevlerini maddi mükellefiyet, şekli ödevlerini ise şekli mükellefiyet olarak tanımlamak mümkündür.²⁰ Yani vergilendirmeye ilişkin maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmesi öncelikli olarak asıl mükellefe ait bir yükümlülüktür.

¹⁴ Öncel v.d., **a.g.e.**, s. 84.

¹⁵ Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1998., s. 199.

¹⁶ Oktar, **a.g.m.**, s. 66.

¹⁷ Selim Kaneti vd., **Vergi Hukuku**, Filiz Kitapevi, İstanbul, 2019., s. 144-145.

¹⁸ Salih Turhan, **a.g.e.**, s.50.

¹⁹ Taşkın, **a.g.e.**, s. 45.

²⁰ Oktar, **a.g.e.**, s. 77.

Vergi Usul Kanunu'nun da vergi mükellefinin ödevleri olduğu kadar vergilendirmeye ilişkin hakları da bulunmaktadır. Vergi mükellefi hakları kapsamında yargı yoluna başvurulabilir²¹, vergilendirme işlemleri hakkında bilgi alabilir, vergi hatalarında düzeltme talep edebilir, uzlaşma talebinde bulunabilir, cezada indirim talep edebilir, pişmanlık ve ıslah müessesesinden faydalanabilir, vergi borcunun takas ile giderilmesini talep edebilir, vergi borcunun tecilini isteyebilir.

Vergi sorumlusunun mükellef gibi doğrudan bir yükümlülüğü bulunmamaktadır. Bu nedenle yaptığı işlemler nedeniyle vergi mükellefi kadar geniş bir sorumlulukla yükümlü değildir. Genel itibari ile bahsedilen sorumluluk dolaysız vergilere ilişkindir. Yani başka bir ifade ile dolaylı vergilerde sorumluluktan bahsedilemez.²² Ancak kanunda belirtilen hallerde ekonomik olarak gerekli görüldüğü için doğrudan vergilerde uygulanan sorumluluktan farklı olsa da dolaylı vergilerde de sorumluluk uygulanmaktadır.

Vergi sorumlusu, vergilendirmenin bütün yükümlülüklerini yüklediği için mükellef gibi sayılmış ve mükellef gibi sorumlu tutulmuştur.²³ Vergi sorumluluğu, vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkar. Vergi sorumluluğu mükellef adına vergi borcunun ödenmesinin yanında, vergi ile ilgili şekle ve usule dair ödevlerin de yerine getirilmesini kapsamaktadır. Bu nedenle mükellef, vergi ödevlerinin yerine getirilmesinden, vergi sorumlusuna yüklenen ödevler nispetinde, sorumlu olmaz.²⁴

Vergi sorumluluğu mal varlığı bakımından sınırsız, süre bakımından ise sınırlıdır.²⁵ Yani vergi sorumlusu gerçekleştirdiği işlem tutarı ile sınırlı olmak üzere, verginin idareye ödenmesinden malvarlığı ile sınırsız sorumludur. Vergi

²¹ Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu'nun Esas Numarası 2011/390 ve Karar numarası 2011/583 olan yargı kararına göre; Vergi sorumlusu iki tür dava açabilir. Bunlardan birincisi; vergi sorumlusunun üzerinde olan yükümlülüğünden kaynaklı olarak kendi adına dava açması, ikincisi ise; vergi sorumlusunun vergi tevkifatı yaptığı vergi için dava açma hakkıdır. İkinci sorumluluk, vergi sorumlusunun ödeme yapması ile son bulmaktadır. Bu nedenle bundan sonraki sorumluluk verginin yüklenicisine aittir. (Ayrıca bkz. Mehmet Yüce, “**Mali Yargılama Hukuku**”, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2014, s.87.)

²² Öncel v.d., **a.g.e.**, s.85-86.

²³ Nuri Değer, “Katma Değer Vergisi'nde Vergi Sorumluluğu Uygulaması”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 22, 2005.

²⁴ Oktar, **a.g.m.**, s. 77.

²⁵ Mualla Öncel, **Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk**, Ankara, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 1983, s.51.

sorumluluğunu yerine getiren vergi sorumluları vergiyi ödemede aracıdırlar. Ancak, prensipte vergiyi kendi mal varlıklarından değil, mükellefin mal varlığından karşılarlar.²⁶ Süre sınırı açısından ele aldığımızda ilgili kanunlarda özel bir süre şartı öngörülmemiş ise zamanaşımı süresi ile sınırlı bir sorumluluk söz konusudur. Vergi Usul Kanunu'nun 113. maddesine göre zamanaşımı; sürenin geçmesi ile vergi mükellefinin herhangi bir işlem yapmasına gerek olmaksızın vergi alacağının kalkmasıdır. Zamanaşımı kanunda aksi belirtilmemişse vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yıldan itibaren 5 yıl içinde vergiye ilişkin bilgilerin mükellefe tarh ve tebliğinin yapılamaması halinde karşımıza çıkmaktadır. Yani vergi alacağını ortadan kaldıran nedenlerdendir zamanaşımı.²⁷ Zamanaşımının vergiyi ortadan kaldıran neden olmasından dolayı mükellefin sorumluluğu zamanaşımı süresi ile de sınırlıdır. Vergi sorumluluğunda, mükellefiyetten farklı olarak sorumluluktan doğan ödevler sadece sorumluluk kapsamına giren işlemlerin mevcut olduğu dönemlerle sınırlı olacaktır. Bu niteliği gereği sorumluluk uygulaması sürekli olmayan bir ödev niteliğindedir.²⁸ Vergi sorumlunun şekli ödevlerini yerine getirmesi ve vergiyi idareye ödemesi halinde sorumluluğu sona erecektir.

Vergi güvenliğini sağlamak bakımından vergi ödevi asıl mükellef yerine vergiye konu işleme taraf olanlara yani vergi sorumlusuna yüklenmektedir. Vergide sorumluluğu esasen tevkifat²⁹ yapma ödevini içerir ve asıl borç miktarı ile sınırlıdır.³⁰ Vergi sorumluluğu asıl borç miktarı ile sınırlı olduğundan vergi sorumlusunun hak ve yükümlülükleri de vergi mükellefine göre daha dar kapsamlı olmalıdır. Ancak Danıştay kararına istinaden vergi sorumluları, düzeltme ve şikâyet yolunun vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenen ya da alınan sorumlular tarafından da izlenebilecektir.³¹ Danıştay'ın bu kararı ile vergi sorumlusun haklarında geniş yoruma gidilmiştir. Böylece vergi sorumlusu aleyhine oluşabilecek bir mağduriyetin önüne geçilmiştir.

²⁶ İnaltong, **a.g.e.**, s. 40.

²⁷ Oktar, **a.g.e.**, s. 149-150.

²⁸ Şükrü Kızılot, **KDV Kanunu ve Uygulaması**, Cilt 1, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 1998, s. 524.

²⁹ Tevkifata ilişkin ayrıntılı açıklama için bkz. 2.2-Katma Değer Vergisi'nde Sorumluluk.

³⁰ Yusuf Karakoç **Genel Vergi Hukuku**, 2. Bası, Ankara, Yetkin Yayınları, 2003, s. 214.

³¹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun Esas numarası 1993/118, Karar tarihi 22.04.1994 ve Karar Numarası 1994/195 olan Yargı Kararı.

Vergi sorumluluğu kapsamında tevkifat uygulaması objektif bir uygulama olup, kişinin şahsi durumunu dikkate almamaktadır. Özellikle tevkifatın eşitliği zedelemesi, artan oranlı tarife yapısını uygulamaya aktaramaması, hesaplamada mükelleflerin kişisel ve ailevi durumlarını dikkate almaması vb. nedenler ile eleştirilerin odak noktası olmaktadır.³² Burada yer alan tevkifat uygulaması genel nitelik taşıdığından bazı durumlarda ön vergileme niteliği taşıırken, bazı durumlarda ise nihai vergileme haline dönüşmektedir. Yani kişi tevkif edilen vergiyi ödeyeceği vergiden indirebileceği gibi, tevkif edilen vergi ile tüm vergisel yükümlülüklerinden de kurtulabilmekte, tevkif edilen vergiden başka bir vergi ödememektedir. Mükellefler, tevkif edilen vergi ile belge düzeni gibi yükümlülüklerinden kurtulmaktadır.³³ Tevkif edilen verginin nihai bir vergilendirme olması durumunda mükellefler ayrı bir vergi beyannamesi ile vergi dairesine bildirimde bulunma ve belge düzenleme ödevleri de bulunmamaktadır.³⁴

Vergi sorumluluğuna getirilebilecek bir diğer eleştiri ise; vergi sorumluluğunun üçüncü kişilere bırakılması tahsilatta kolaylık sağlarken, üçüncü kişi olan vergi sorumlularının beyanlarının denetlenememesi ise bu yöntemin etkinliğini azaltabilecek olmasıdır.³⁵

Vergi sorumlusunun yükümlülüklerini yerine getirmemesi halini değerlendirecek olursak; 1982 Anayasasının 38'inci maddesi cezaların şahsiliği ilkesini içermektedir. Bu hükme göre; herkes kendi fiilinden sorumludur. Ceza yalnızca suç işleyenlere ve suça iştirak edenlere verilmelidir. Suça katkısı olmayanlara ise ceza sorumluluğu yöneltilmemelidir. Anayasanın 38. maddesi hükmünü vergi sorumluluğu kapsamında değerlendirdiğimizde; vergi sorumlusunca asıl mükelleften kesilen verginin, ilgili vergi dairesine ödenmemesi durumunda ödenen vergi cezaları ve gecikme zamları asıl mükelleften talep edilemez. Bu durum vergi mükellefinin iradesinden çıkmış, vergi sorumluluğu kapsamında vergi sorumlusunun yapması

³² Hacer Yılmaz, “Dünya Geneline Katma Değer Vergisinin Popüler Hale Gelmesi, Uygulanan KDV Oranları ve Son Süreçte Katma Değer Vergisine Geçen Ülkeler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 440, 2018, s.136.

³³ Taşkın, **a.g.e.**, s. 36-41.

³⁴ Ahmet Bumin Doğrusöz, **Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme-Stopaj**, İstanbul, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını 3, 1992, s. 25.

³⁵ Oktar, **a.g.m.**, s. 73.

gereken bir sorumluluk haline gelmiştir. Bu nedenle vergi cezalarının ve gecikme zammının vergi sorumlusundan tahsili gerekmektedir. Bu yorum, vergi sorumlusunun yükümlülüğünü genişletici bir etkiye sahip olduğunu göstermektedir.

2.1.3- Vergi Usul Kanunu’na Göre Mütessesil Sorumluluk

Mütessesil sorumluluk, verginin ödenmesi bakımından birden fazla kişinin beraber sorumlu tutulması nedeniyle vergi dayanışması da diyebileceğimiz vergi mükellefiyetinin genişletilmiş hallerinden biridir.³⁶ Mütessesil sorumluluk, mükellefin yapması gereken maddi ve şekli ödevlerden mükellef ile birlikte üçüncü kişinin de sorumlu olmasıdır. Vergi idaresi, mütessesil sorumluluk müessesesine dayanarak vergi alacağının ödenmesi için mütessesil sorumlu tutulan kimselerden tahsilatı en kolay yapabileceği kişiye başvurabilecek ve tahsil işlemi kolaylaşacak, hızlanacaktır.³⁷

Mütessesil sorumluluk uygulaması vergi sistemimize ilk defa Vergi Usul Kanunu’nun 11. maddesi ile vergi kesenlerin sorumluluğu başlığı altında dahil edilmiştir. Bu hükme göre; vergi sorumlusu sıfatı ile vergi tevkifatı yapmak zorunda olanlar ile sorumluluğu ortaya çıkaran olaya taraf olanlar arasında verginin ödenmesinde mütessesil sorumluluk öngörülmektedir.³⁸ Vergi kesenlerin sorumluluğu hükmünün getiriliş amacı; vergi kaçırmak maksadı ile oluşturulan paravan şirketlerin kurulmasının önüne geçmek ve bu tür organizasyonların cazibesinin azaltılmasıdır.³⁹

Vergi kesme mecburiyetinde olanların sorumluluğu, ödedikleri vergi nedeniyle asıl mükelleflere rücu etme hakkını ortadan kaldırmaz. Vergi kesenlerin sorumluluğu kapsamında kanun hükmüne göre; *“Mal alımı-satımı ya da hizmet ifasında taraf olanlar arasında doğrudan veya hisimlik nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar verginin ödenmesi bakımından mütessesilen sorumludurlar.”*

³⁶ Oktar, **a.g.e.**, s. 77.

³⁷ Recep Kaplan, “Mütessesil Sorumluluk ve Vergi Hukukundaki Yeri”, **Yüksek Lisans Tezi**, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Bursa, 2005, s.35.

³⁸ Nuri Değer, **Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu**, 3. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2009, s. 366 vd.

³⁹ Kanun Gereçesi.

Vergi hukukunda teselsül kanundan doğar. Verginin kanuniliği ilkesi gereği de müteselsil sorumluluk ile vergi borcunun yer değiştirmesine izin vermez.⁴⁰ Bu nedenle müteselsil sorumlulukta öncelikle vergi, mükellef adına tarh ve tahakkuk ettirilir ve tahsili öncelikle mükelleften aranır. Müteselsil sorumlulukta tutar, işleme konu bedel ile sınırlıdır.⁴¹ Müteselsil sorumluluk kapsamındaki sorumludan alınabilecek tutar için öncelikle sorumlu adına ödeme emri belgesinin düzenlenmesi gerekmektedir. Bu durum vergi sorumlusunun sorumluluğu fer'i nitelikte bir sorumluluk olmasından kaynaklanmaktadır.⁴² Vergiye ilişkin gecikme faizi ve gecikme zammı varsa bunlar da verginin fer'i alacakları kapsamında olduğundan müteselsil sorumluluk kapsamında sorumludan istenir. Ancak cezalar şahsi nitelikte olduğundan sorumluluk kapsamı dışında olup, sorumludan istenmez.

Müteselsil sorumlu tutulan kişilerin katlandığı yükümlülükler olduğu gibi asıl mükellefin başvurabileceği kanuni müesseselerden yararlanabileceği yani mükellef gibi kullanabileceği haklar olduğu söylenebilir. Bunlar; vergi hatasının düzeltilmesi talebi, pişmanlık ve ıslah talep etme, yanılma hükümlerinden yararlanma, tecil talebi, terkin talebi, zamanaşımı def'i, uzlaşma talebi, takas ve dava açma olarak sayılabilir. Müteselsil sorumlu tutulan kişi bu haklardan zamanaşımı süresi içinde yararlanabilir. Çünkü vergi hukukunda zamanaşımı def'i olmaksızın hüküm ve sonuç doğurmaktadır. Sadece terkin talebi için ilgili olaydan mağdur olan talepte bulunabilir. Bu hususta sorumlu ise kendi payı için talepte bulunabilir. Diğer işleme taraf olanların sorumluluğu devam eder.

Vergi mükellefi ve vergi sorumlusu arasında oluşturulan müteselsil sorumluluk müessesini değerlendirecek olursak, mükellefler arasında haksız rekabete yol açmakta ve dolayısıyla ticari hayatı olumsuz etkilemekte olup, aynı zamanda dürüst ve iyi niyetli mükellefleri vergi dairesine karşı soğutmaktadır.⁴³ Piyasa üzerindeki olumsuz

⁴⁰ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Beta Basım A.Ş., 2016, s. 114-115.

⁴¹ Taner Sarısoy, "Katma Değer Vergisinde Müteselsil Sorumluluk Uygulaması ve İade Edilecek Vergiye Etkisi", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 144, 2011, s.7.

⁴² Öncel, **a.g.e.**, s. 50.

⁴³ Şener Altınışık, "Katma Değer Vergisinde Müteselsil Sorumluluk ve "KOD" Uygulaması", **e-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:197, 2009.

etkilerine rağmen müteselsil sorumluluk, vergi ziyasını azaltıcı bir etkiye sahip olup⁴⁴, vergi alacağını güvence altına alan bir kurum haline gelmektedir.

2.2- KATMA DEĞER VERGİSİNDE SORUMLULUK

KDV’de sorumluluk kapsamında vergi sorumlusunun vergi kesme yükümlülüğü karşımıza tevkifat olarak çıkmaktadır. İngiliz asıllı bir kelime olan “stoppage” kelimesi “durdurmak”, “tevkif etmek” demektir.⁴⁵ Tevkifat, para konusunda kesintiler anlamına gelen bir sözcüktür. Vergi bağlamında, vergiler üzerinde bölüşme/kesinti yapma anlamına gelir.⁴⁶ Tevkifat için ayrıca stopaj⁴⁷, kesinti, kaynakta kesme gibi tanımlamalar kullanılmakta olup, genel olarak parasal kesintileri ifade etmektedir.⁴⁸ Başka tanımlamalara bakacak olursak; tevkifat, verginin sonradan mahsup edilmek üzere ödemenin yapıldığı anda kesilmesidir.⁴⁹ Tevkifat; verginin kaynağında tutulması ya da verginin kaynağında tahsil edilmesidir.⁵⁰

Vergi tevkifatı, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği anda verginin tahsilini sağladığından vergi matrahının enflasyon etkisi ile erozyona uğramasını engellemektedir.⁵¹ Tevkifat ile gelirin doğumu ile vergilendirme arasındaki süre kısalmaktadır.⁵² Başka bir ifade ile tevkifat usulü; gelirin doğumu ile vergilendirilmesi arasındaki zamanı en fazla kısaltan vergi ödeme veya vergi tahsil yöntemidir.⁵³

⁴⁴ Oktar, **a.g.m.**, s.69.

⁴⁵ Seçkin Kılıç, “Tevkifat Uygulamasının Vergi Kayıplarını Önlemedeki Rolü ve AB Ülkeleri İle Bir Karşılaştırma”, **Doktora Tezi**, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Manisa, 2009, s.5.

⁴⁶ Tunca Üçer, “Tevkifatlı Fatura Hakkında Bilmeniz Gerekenler”, (Çevrimiçi) <https://www.parasut.com/blog/tevkifatli-fatura-nedir>, 08 Kasım 2019.

⁴⁷ Stopaj; verginin kaynaktan kesilmesi anlamına gelmektedir. Stopaj uygulaması, vergi mevzuatında tevkifat olarak adlandırılmaktadır. ((Çevrimiçi), <http://www.malimevzuat.com/stopaj-nedir-tevkifat-nedir-h327.html>, 10.12.2019)

⁴⁸ Taşkın, **a.g.e.**, s.3.

⁴⁹ Yılmaz Aliefendioğlu, **Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj)**, Ankara, 1975, s.2.

⁵⁰ Selahattin Tuncer, **Kaynakta Tevkif “Stopaj” Usulü Hakkında Bir Deneme**, Maliye Vekaleti Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, 1953, s.5.

⁵¹ Oktar, **a.g.m.**, s. 69.

⁵² Fritz Neumark, **Türkiye’de Ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi Teorisi-Tarihçesi-Pratik**, Hak Kitabevi, İstanbul, 1946, s.53, Bumin Doğrusöz, “Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme, Stopaj”, İsmmmo Yayınları, 1992, s. 27-28.

⁵³ Salih Turan, **Vergi Teorisi**, Elektronik Ofset Matbaası, İstanbul, 1982, s.156.

Vergi sorumluluğu, verginin kaynaktan kesilmesi gerekliliği üzerine getirilmiş bir kavramdır. Vergi sorumlusu, tevkif etmek zorunda olduğu vergiyi, doğru olarak hesaplayıp beyan etmek, beyanı üzerine tahakkuk eden vergiyi de süresi içerisinde ilgili vergi dairesine ödemekle yükümlüdür. Vergi sorumlusunun yapmış olduğu vergi tevkifatı bazı durumlarda ön vergilendirme niteliği taşıırken, bazı durumlarda ise nihai vergileme olmaktadır.⁵⁴

Vergi tevkifatı yapan kişi, vergi mükellefinin kar ya da zarar durumunu dikkate almadan tevkifat gerçekleştirmektedir. Bu nedenle tevkifat usulü objektif bir usuldür diyebiliriz.⁵⁵ Tevkifatın eşitliği zedelemesi, mükelleflerin kişisel ve ailevi durumlarını dikkate almaması gibi nedenler ile eleştirilerin odak noktasını oluşturmaktadır.⁵⁶ Ancak eleştirilmesine rağmen tevkifat vergi kanunlarından doğan bir sorumluluk, hatta bir zorunluluktur.⁵⁷ Tevkifatın getirmiş olduğu kolaylıklarda bulunmaktadır. Bunlardan biri mükellef belge düzeni ile ilgili yükümlülüklerinden hatta vergi dairesine beyanname ile bildirimde bulunma yükümlülüğünden kurtulmaktadır.⁵⁸ Bu nedenle tevkifat ile mükellef vergi yükünü daha az hissetmektedir.⁵⁹

Vergi kesme sorumluluğunun getiriliş amaçlarından biri de kayıt dışı ekonomidir. Kayıt dışı ekonomi genel anlamda “*gayri safi milli gelir hesaplarını elde etmede kullanılan bilinen istatistik yöntemlerine göre tahmin edilmeyen ve gelir yaratıcı ekonomik faaliyetlerin tümü*” olarak tanımlanabilir.⁶⁰ Kayıt dışılık oranı sektörün yapısına göre değişmektedir. Sektör faaliyetlerinin maliyet ve hasılatlarının ölçümü ve denetimi zorlaştıkça sektörde kayıt dışılık da artmaktadır. Kayıt dışı ekonomi kavramı, resmi nitelikte kayda geçirilmeyen ve dolayısıyla vergi tahsilatını azaltan, her türlü ekonomik faaliyet veya işlemdir. Kayıt dışı ekonomik işlemlerin kaçınılmaz sonucu ise vergi kaybıdır.⁶¹ Literatürde kayıt dışı ekonomi yerine, yer altı ekonomisi, illegal

⁵⁴ Taşkın, **a.g.e.**, s.4.

⁵⁵ Şenol Turut, “Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerin (Stopaj) İadesinde Yaşanan Sorunlar”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:95, 2009, s. 38-39.

⁵⁶ Bumin Doğrusöz, **Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme**, Stopaj, İsmmmo Yayınları, 1992, s. 31.

⁵⁷ Tuncer, **a.g.e.**, s.38.

⁵⁸ Doğrusöz, **a.g.e.**, s. 30.

⁵⁹ Aliefendioğlu, **a.g.e.**, s. 5.

⁶⁰ Türkmen Derdiyok, “Türkiye”nin Kayıtdışı Ekonominin Tahmini”, **Türkiye İktisat Dergisi**, Mayıs, 1993, s.54.

⁶¹ Kılıç, **a.g.e.**, s. 166-168.

ekonomi, gayri resmi ekonomi, gölge ekonomi, vergisiz ekonomi ve kayıp ekonomi gibi bir çok kavramla karşılaşılmaktadır.⁶²

Kayıt dışı ekonomiye neden olan vergi kaçakçılığı, kanunlar karşısında itaatsizlik anlamına gelen faaliyetlerin gerçekleştirilmesi ile ortaya çıkmaktadır. Vergi kaçakçılığı kanuni olmayan bir eylem olup vergi kanunları tarafından yasaklanan bir faaliyettir.⁶³ Vergi kaçaklığına ilişkin mükelleflerin bir takım gelirlerini gizleyerek vergi matrahlarını azaltmaları, tutulan kanuni defterlerde hile yaparak gerçekte olmayan kişilere ya da olmayan ticari faaliyet varmış gibi göstererek hesap açmak suretiyle borç miktarını arttırmaları, defterlerdeki kayıtları silerek ödemeleri gereken vergiyi azaltabilirler veya hiç vergi ödememeleri örnek gösterilebilir.⁶⁴

Tevkifat usulü vergi kaçakçılığının dolayısıyla kayıt dışılığın ve vergi ziyanının önlenmesinde de etkili olmaktadır. Çünkü vergiyi kaynakta kesmek zorunda bulunan kişinin vergiyi kesmemesi durumunda ya da eksik kesmesi durumunda vergiyi ve cezayı kendisi ödemek zorunda kalmaktadır.⁶⁵ Vergilemede güvenliği sağlamak mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun kontrolü ile gerçekleştirilebilir.⁶⁶ Kontrol denetimle olabileceği gibi otokontrol mekanizması ile de olabilir. Vergi tevkifatı da otokontrol sağlayan mekanizmalardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır.

Ayrıca vergi kaçakçılığına ilişkin düzenlemeler yapılırken göz önünde bulundurulması gereken hususlardan biri de vergi kayıp ve kaçagını önlemede çözüm önerisi olarak kanun çıkarmak daima olumlu sonuç vermez. Çünkü kanunlar soyuttur. Kanunlara işlerlik kazandıran ise bireylerdir. Bu nedenle bireylerin çalışmasına, çalıştırılmasına, hayat tarzına etki eden faktörler de dikkate alınmalıdır. Sosyolojik faktörler dikkate alınarak oluşturulacak vergi güvenlik önemleri ile oto kontrol daha etkili hale gelebilir.⁶⁷

⁶² Osman Altuğ, **Kayıtdışı Ekonomi**, Cem Ofset Matbaacılık, İstanbul, 1994, s.15.

⁶³ Yasemin Taşkın, “Vergi Aflarının Etkinliği: Teori ve Türkiye Uygulaması”, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, **Yüksek Lisans Tezi**, 2006, s.17.

⁶⁴ Fethi Heper, **Kamu Maliyesi**, Açıköğretim Yayınları, 2003, s. 211.

⁶⁵ Aliefendioğlu, **a.g.e.**, s.4.

⁶⁶ Kılıç, **a.g.e.**, s.10.

⁶⁷ Şamil Ünsal, “Vergi Kaçakçılığında Sosyal Etkenler”, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, 1987, s.53.

2.2.1- Katma Değer Vergisi Kanunu'na Göre Vergi Sorumlusu

Türkiye’de vergi alacağını güvence altına almak amacıyla vergiye ilişkin yükümlülükleri yerine getiren vergi sorumlusu, vergiyi doğuran olaya konu verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Vergi sorumlusu, başkasının borcu için vergilendirmeye ilişkin yükümlülükler olan maddi ve şekli ödevleri yerine getirmek için işleme taraf olan kişiler ya da üçüncü kişiler olabilir.⁶⁸ KDV uygulamasında ise vergi sorumlusu tanımı KDV Kanunu’nun 9. maddesinde yer verilmiş olup, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve Maliye Bakanlığınca öngörülen hallerde vergi alacağını emniyet altına alınması amacıyla verginin ödenmesi ile Türkiye’de ikametgahı, işyeri kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenmesi şeklinde karşımıza çıkmaktadır.

KDV Kanunu’nda mükellef ve vergi sorumlusu tanımı yapılırken, Gelir Vergisi Kanunu⁶⁹ ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nda⁷⁰ yapılan tam mükellef ile dar mükellef ayırımına ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır.

KDV’de mükellef tanımına baktığımızda iki ayrı kişi kastedilmektedir. Bunlardan birincisi kanuni mükellef olup, vergiyi tüketiciden satış bedeli ile tahsil eden ve vergi dairesine karşı yatırma yükümlülüğü bulunan kişi, yani hukuken kendisine vergi borcu terettüp eden kişi ve kurumlardır.⁷¹ Kanuni mükellef, ekonomik

⁶⁸ Öncel v.d., **a.g.e.**, s. 84.

⁶⁹ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 3. maddesine göre; Türkiye’de yerleşmiş olanlar ile resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri nedeniyle yurt dışında oturan Türk vatandaşları, Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilen tam mükelleflerdir. Bu tanımının dışında yer alan mükellefler ise sadece Türkiye içinde elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilen dar mükelleflerdir.

⁷⁰ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3. maddesine göre tam ve dar mükellef; “*Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye’de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirken, Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilir.*” Şeklinde tanımlanmıştır.

⁷¹ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s. 39.

olarak vergi yüküne katlanmaması nedeniyle aracı mükellef konumundadırlar. İkincisi ise iktisadi mükellef olup, kanuni mükelleflerin teslim ettikleri mal veya hizmetin nihai tüketicisi durumunda olan ve vergileri satış fiyatı ile kanuni mükellefe ödeyen kişi⁷², vergi yükünü nihai olarak yüklenen kişi diğer adı ile vergi yüklenicisi-vergi taşıyıcısıdır.⁷³ Başka bir şekilde tanımlayacak olursak; vergi yükünü yansıtmaya olanağı bulamayıp ödediği bedelin içinde vergiyi de mal veya hizmeti sunan kişiye ödeyen kişilere vergi taşıyıcısı, vergiyi yansıtan kişilere ise aracı yükümlü denilmektedir.⁷⁴

KDV açısından değerlendirdiğimizde; vergi mükellefi verginin asıl borçlusu iken; vergi sorumlusu, vergiyi kendi namına fakat asıl mükellef hesabına alacaklı vergi dairesine beyan edip ödeyen kişi olarak karşımıza çıkmaktadır.⁷⁵ Bu durumu farklı bir bakış açısı ile ele alacak olursak; verginin mükellefi olmak esas yüklenicisi olmak değildir. Çünkü KDV'nin esas yüklenicisi, nihai tüketici durumunda olan vergiyi ödeyen kişilerdir.

Fiili mükellefler; KDV, ÖTV, BSMV ve gümrük vergisinde mal ve hizmetin nihai tüketicisi vergi yüklenicisi konumunda olup vergi yüküne nihai olarak katlanmakla birlikte vergi mükellefi sayılmazlar.⁷⁶ Özellikle KDV sisteminde KDV mükellefi ile fiili mükellef arasındaki fark bir üretim sürecinde ortaya çıkan katkının vergilendirilmeye çalışılmasıdır. Üretim süreci de nihai tüketici ile sonuçlandığından fiili mükellef de nihai tüketici olmaktadır. Ancak fiili mükellef ile kanuni mükellef ayırımına KDV Kanunu'nda yer verilmemiştir. Kanunda yer alan mükellef tanımının önemi burada karşımıza çıkmaktadır. Yani kanuni mükellef indirim sisteminden faydalanabilirken, fiili mükellef KDV'deki indirim sisteminden faydalanamamaktadır.

Vergi sorumlusunun esas ödevi, tevkif edilen verginin ödenmesidir. Yani vergi sorumlusunun yapması gereken vergi güvenliği nedeni ile maddi bir ödevdir. Aynı zamanda maddi ödevini yerine getirebilmesi için vergi sorumlusunun şekli ödev yükümlülükleri de bulunmaktadır. Bu nedenle vergi sorumlusu da beyanname vermek

⁷² SARILI, **a.g.e.**, s.408.

⁷³ Aksoy, **a.g.e.**, s. 41-42.

⁷⁴ Oktar, **a.g.m.**, s. 69.

⁷⁵ Şükrü Kızılot, **Vergi Usul Kanunu Ve Uygulaması**, Cilt II, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1995, s.218.

⁷⁶ Turhan, **a.g.e.**, s.141 vd.

zorundadır.⁷⁷ KDV Kanunu'nun 9. maddesine istinaden vergi sorumlusu olan kişinin beyanname verme yükümlülüğü yine KDV Kanunu'nun 40. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; vergi sorumlusunun beyanname verme yükümlülüğüne ilişkin özel bir düzenleme öngörülmediğinden genel kurallara göre beyanda bulunması gerekmektedir.

2.2.1.1- Mükellefin Vermesi Gereken Katma Değer Vergisi Beyannamesi

KDV mükellefleri, KDV sisteminin normal işlediği durumlarda her bir vergilendirme dönemi için matrahlarına bakılmaksızın beyanname vermek zorundadırlar. Verilen bu beyanname 1 No'lu KDV beyannamesi olarak adlandırılmaktadır. KDV için vergilendirme dönemi ise kanunen bir takvim yılının 3'er aylık süreleri olarak belirlenmiştir. Ancak Maliye Bakanlığı vergilendirme süresini aylık olarak belirlemeye yetkili kılınmıştır. Bu yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı KDV Kanunu'nda belirlenen durumlar dışında aylık vergilendirme dönemini benimsemiştir.

KDV Kanunu'na göre genel beyan verme zamanı 41. maddede düzenlenmiştir. Bu hükme göre; *“Mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar Katma Değer Vergisi beyannamelerini, vergilendirme dönemini takib eden ayın yirmi dördüncü günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine vermekle yükümlüdürler.”*

Yukarıda belirtildiği üzere; KDV mükellefinin, verginin konusuna giren bir işlemin yapılması halinde mal alımını ya da hizmetten yararlanan mükellef KDV öderken (yüklenilen KDV, İndirilecek KDV), mal satımında bulunan ya da hizmet sunan mükellef KDV tahsil etmektedir (Hesaplanan KDV). Mal satın alan ya da hizmetten yararlanan mükellef ödediği KDV'yi indirim mekanizmasında kullanacaktır. Mal ya da hizmet satan kişi ise tahsil etmiş olduğu KDV'yi hazineye ödemek üzere beyanlarına hesaplanan KDV olarak yansıtacaktır. Başka bir ifade ile satışı gerçekleştiren mükellef, satışın yapıldığı döneme ilişkin 1 No'lu KDV

⁷⁷ Ali Uysal, Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı Ve Örnekli Vergi Usul Kanunu**, Ankara, 2009, s.78-79.

beyannamesi ekinde elektronik olarak vermek zorundadır.⁷⁸ Bu işleyiş sistemi KDV'nin indirim mekanizmasının normal akış seyridir. Verilen beyanname aylık düzenlemesi gereken bir beyanname'dir. Ve işlemin yapıldığı ayı takip eden ayın yirmi dördüncü akşamına kadar beyan edilmesi gerekir.

KDV, aylık beyan edilen bir vergi türü olduğundan hazineye hızlı tahsilat sağlayan vergi türlerinden biridir.

2.2.1.2- Vergi Sorumlusunun Vermesi Gereken Katma Değer Vergisi Beyannamesi

Vergi sorumlusunun vereceği beyannameye ilişkin düzenlemelere KDV Genel Uygulama Tebliğinde yer verilmiştir. Buna göre vergi sorumlusu, 9. madde kapsamında tevkifat yapması halinde 2 No'lu KDV beyannamesi vermelidir. Vergi sorumlusunun KDV mükellefiyeti olması halinde, tevkifata tabi vergiyi 1015B beyanname kodlu KDV2 beyannamesini vermelidir. Vergi sorumlusunun KDV mükellefiyeti olmaması halinde ise 9015 beyanname kodlu KDV2 beyannamesini vermesi gerektir.⁷⁹ Başka bir ifade ile 2 No'lu KDV beyanı verecek olan vergi sorumlusunun daimi KDV mükellefiyetinin olup olmadığının yani genel beyanname verme yükümlülüğünün olup olmadığının bir önemi yoktur.⁸⁰ Kanunda yer alan işlemlerin gerçekleşmesi halinde vergi sorumlusu üzerine düşeni yapmakla mükelleftir. Ancak genel bütçeli idareler bu beyannameyi vermeyip, tevkif edilen vergi tutarını gelir kaydetmektedirler. Genel bütçe ödeneği dışında bir ödenek kullanılıyorsa genel bütçeli idare olursa dahi bu defa tevkif edilen KDV tutarlarının 2 No'lu KDV beyannamesi ile vergi idaresine beyan edilmesi gerekmektedir. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na göre kamu idaresi sayılanlar da vergi sorumlusu olmaktadır.

2 No'lu KDV beyannamesinin verilmesine konu olan fatura düzenlenirken, işleme konu mal teslimi ya da hizmet ifasının tutarının, işlemin tabi olduğu KDV

⁷⁸ Taşkın, a.g.e., s. 76.

⁷⁹ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği.

⁸⁰ İnaltong, a.g.e., s. 86-93.

tutarının ve tevkifat oranı ile tevkif edilen KDV tutarının açıkça gösterilmesi gerekmektedir. Bu durum vergi sorumluluğunun şekli ödevlerindendir.

Vergi sorumlusunun beyanını vermek zorunda olduğu 2 No'lu KDV beyanı içinse KDV Kanunu'nda 1 aylık vergilendirme dönemi öngörülmüştür. Vergi sorumlusu, tevkif ettiği KDV tutarını vergilendirme döneminin sona ermesini takip eden ayın 24. günün akşamına kadar KDV yönünden bağlı olduğu vergi dairesine, KDV mükellefiyeti yoksa Gelir Vergisi ya da Kurumlar Vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine beyan etmelidir. Beyanı yapılan vergi ise beyan edilen ayın 26. günün akşamına kadar ödenmesi gerekir.⁸¹ 2 No'lu KDV beyanında indirim mekanizması uygulanmamaktadır.⁸² Bu nedenle tevkif edilen verginin tamamı beyan edilip ödenir. Ödemenin geç yapılması halinde ise gecikme zammı uygulanmalıdır.⁸³ 2 No'lu KDV beyanın hiç yapılmaması ya da geç yapılması halinde, diğer beyan edilemeyen vergilerde olduğu gibi vergi ziyai cezası kesilmelidir. Eğer yapılan fiil vergi suçu oluşmasına da neden oluyorsa o zaman vergi ziyai cezası üç kat olarak uygulanmalıdır.⁸⁴

Vergi sorumlularına ait 2 No'lu KDV beyanı ile beyan edilen tutar, mükellef tarafından verilen aynı döneme ait 1 No'lu KDV beyanı ile indirim konusu yapılmaktadır. Dolayısı ile vergi sorumlusu sıfatı ile hesaplanan vergilerin beyannamede gösterilmiş olması indirim konusu yapılması için yeterlidir. Süresinde verilen KDV beyannamesinde gösterilen işlemlerin kanuni defterlere, 01.01.2019 tarihi öncesi aynı takvim yılında olmak kaydı ile vergi incelmelerinden sonra kaydedilmelerinin indirim hakkından yararlanmalarına engel teşkil etmemektedir. Vergi sorumlusunun vereceği 2 No'lu KDV beyanına mükellefin indirim hakkı bağlanmış olduğundan beyannamenin verilmesi güvence altına alınmıştır. Yani vergi sorumlusunun şekli ödevini yerine getirmesine indirim hakkının kullanımı bağlanmıştır. Başka bir ifade ile vergi sorumlusu almış olduğu mal ya da hizmete

⁸¹ KDV Kanunu md. 39, 41 ve 46.

⁸² İnaltong, **a.g.e.**, s. 88.

⁸³ Elif Sonsuzoğlu, **Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç Ve Alacak Olarak Faiz Ve Zam**, İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2013, s. 37.

⁸⁴ İnaltong, **a.g.e.**, s.36-37.

ilişkin 2 No'lu KDV beyanını sorumlu sıfatı ile beyan ederek, 1 No'lu KDV beyanında indirim hakkı elde etmektedir.

2 No'lu KDV beyannamesi için vergiyi doğuran olay hakkında özel bir düzenleme yapılmamış olup, KDV Kanunu'nda yer alan vergiyi doğuran olay hükümlerine tabidir. Vergi sorumlusu 2 No'lu KDV beyanı verirken mükelleften bağımsız hareket etmektedir. Yani işleme taraf olan mükellefin beyanname verip vermediği vergi sorumlusunu etkilememektedir.

2.2.1.3- Elektronik Hizmet Sunucularının Vermesi Gereken Katma Değer Vergisi Beyannamesi

Dijital hizmet sunucuları tarafından bir Web Server'a (sunucu) bağlı web siteleri üzerinden gerçekleştirilen faaliyetlere dijital hizmet denilmektedir.⁸⁵ KDV Kanunu'nun 9. maddesinde yer alan *“Türkiye’de ikametgâhı, işyeri kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir.”* hükmü gereğince Türkiye’de Gelir Vergisi Kanunu veya Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre dar mükellef kapsamında olan dijital hizmet sunucuları vergi sorumlusu olarak belirlenmiştir.

Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında sunan dijital hizmet sunucuları, bu hizmetlere ilişkin KDV’yi elektronik hizmet sunucularına özel KDV mükellefiyeti tesis ettirmek suretiyle beyan ederler. Bu kapsama alınan vergi sorumlusunun beyan edeceği beyanname 3 Nolu KDV Beyannamesi olarak belirlenmiştir.⁸⁶

3 Nolu KDV Beyannamesi, bir başka ifade ile Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından Türkiye’de yerleşik ancak KDV mükellefiyeti bulunmayan gerçek kişilere elektronik ortam üzerinden sağlanan hizmetlere yönelik olarak Gelir İdaresi nezdinde almış oldukları özel KDV

⁸⁵ Fatih Çavdar, “Elektronik Ticaretin Vergi Denetimi Üzerindeki Etkileri”, (Çevrimiçi) <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/440074>, 10 Ekim 2019.

⁸⁶ KDV Genel Uygulama Tebliği

Beyannamesi ile bu hizmetlere isabet eden KDV'nin beyan edilip ödendiği beyannamedir.⁸⁷ Bu beyanname Türk Lirası olarak beyan edilir.⁸⁸ Bedelin döviz cinsinden olması halinde beyan edilecek KDV, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği günkü Resmî Gazete'de yayımlanan Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevrilir ve beyan edilir. Beyanname elektronik ortamda verilir. Ayrıca VUK'un 227 nci maddesi uyarınca meslek mensuplarına imzalatma zorunluluğu yoktur.⁸⁹

Dijital hizmet sunucularına özel vergi sorumluluğuna ilişkin KDV mükellefiyetine yönelik bu hüküm 1/1/2018 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. İlgili beyannamenin verilme süresi aylık olarak belirlenmiş olup, vergilendirme dönemini takip eden ayın 24. günü akşamına kadar beyan edilmesi gerekmektedir. 2018 yılının Ocak, Şubat, Mart dönemlerinde yaptıkları işlemleri 2018 yılının Nisan ayının başından itibaren yirmi dördüncü günü akşamına kadar verecekleri 3 No.lu KDV beyannamesi ile beyan etmeleri ise uygun görülmüştür.⁹⁰ Dijital hizmet sunan ve vergi sorumlusu kapsamına giren vergi sorumluları, bu beyannameyi ödenecek vergi çıkması halinde beyan edip ödemesi gerekmektedir.

2.2.2- Katma Değer Vergisinde Mütteselsil Sorumluluk

Mütteselsil sorumluluk uygulaması KDVK md. 44 uyarınca; adi ortaklıklarda verginin ödenmesi amacıyla öngörülmüştür. Bu da vergi gelirlerinde belge düzeni nedeniyle oluşacak kayıpları önlemek amacını taşımaktadır. KDV'de mütteselsil sorumluluk uygulamasına başvurulmasının ölçütüne bakıldığında, bu ölçüt KDV'nin

⁸⁷ KDV Genel Uygulama Tebliği.

⁸⁸ (Çevrimiçi), <http://www.muhasibetr.com/kdv-3-beyannamesi/>, 9 Ekim 2019.

⁸⁹ (Çevrimiçi), <https://vergidosyasi.com/2018/04/15/3-no-lu-kdv-beyannamesi-nedir/>, 11 Ekim 2019.

⁹⁰ Onur Eroğlu, Hüseyin Aksu; "Dijital Ekonominin Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirilmesi", (Çevrimiçi), <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/789232>, 10 Ekim 2019.

hazineye intikal ettirilip ettirilmemesidir. Müşterek⁹¹ ve müteselsil sorumluluk AB içerisinde ise KDV uyumunu artırmak için kullanılan önemli bir araçtır.⁹²

KDV’de indirim sisteminin sağlıklı işleyebilmesi için iktisadi mükellefin ödediği verginin, satıcı tarafından tam ve doğru olarak beyan edilip vergi dairesine ödenmesine gerekir. Aksi takdirde KDV zincirinde kopukluk oluşur ve vergi gelirlerinde kayıplar ortaya çıkar. Vergi gelirlerinde bu nedenle oluşacak kayıp ve kaçağı önlemek için KDV’de müteselsil sorumluluk uygulaması getirilmiştir.⁹³

KDV’de müteselsil sorumluluğun Anayasa’ya aykırı olduğu ileri sürülerek Anayasa Mahkemesi’nde dava açılmış, Yüksek Mahkeme VUK’un 11. maddesinde düzenlenen müteselsil sorumluluk müessesesinin KDV içinde uygulanacağı sonucuna vararak, uygulamanın Anayasa’ya aykırı olmadığı yönünde karar vermiştir.⁹⁴ Anayasa Mahkemesi’nin başka bir kararında ise müteselsil sorumluluğun gerekçesi; kanun koyucu tarafından yürütmeye bırakılan düzenleme alanı, vergilendirme ile ilgili temel kurallar olmayıp, kanun tarafından belirlenen sorumluluğun uygulanmasına ait teknik düzenlemeler ve ayrıntılardır. İdarenin yapmış olduğu düzenleyici işlemler ikincil niteliktedir. Bu nedenle müteselsil sorumluluğun KDV’de uygulanmasının Anayasa’ya aykırı olmadığı yönünde karar vermiştir.⁹⁵ Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu kararlar ile müteselsil sorumluluğu bir otokontrol mekanizması olarak değerlendirmiştir. Anayasa Mahkemesi’nin bu kararı ile KDV’de müteselsil sorumluluk uygulanıp uygulanmayacağı hususunda görüş ayrılıklarının olduğu ortaya çıkmıştır. KDV ve müteselsil sorumluluk konusu Danıştay’ın da önüne sıklıkla gelmektedir. Danıştay 9. Daire, 15.11.2006 tarih ve E. 2005/2301, K. 2006/4414 sayılı

⁹¹ Müşterek sorumluluk; mükellefin vergi borcunu ödemek ve diğer ödevlerini yerine getirmek zorunda olan kişilerin mükellefle birlikte olan sorumluluğudur. Mükellef ve mükellefle birlikte sorumlu olanların sorumluluğu silsile halinde takip edilmektedir. (Ayrıntılı bkz: S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, s.78.)

⁹² A. Selçuk Özgenç, “Avrupa Birliği İçtihadı ve Türk İçtihadı Açısından Katma Değer Vergisi’nde Müteselsil Sorumluluk”, **Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 5, Sayı:1, Temmuz 2017, s. 3.

⁹³ M. Emin Akyol, Katma Değer Vergisinde Müteselsil Sorumluluk Uygulaması”, **e-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 187, 2008.

⁹⁴ Anayasa Mahkemesi’nin 19.03.1987 tarih ve E.1986/5, K.1987/7 sayılı Kararı, bu Karar 12.11.1987 tarih ve 29632 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁹⁵ Anayasa Mahkemesi’nin 20.04.1993 tarih ve E.1993/20, K.1993/17 sayılı Kararı, bu Karar 29.05.1993 tarih ve 21595 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

kararına göre;⁹⁶ “Maddenin gerekçesinde, kesilen vergiler ile tahsil edilen katma değer vergilerinin mutlaka vergi dairesine yatırılmasının amaçlandığı belirtilmiş olup, vergiyi kestiği veya tahsil ettiği halde vergi dairesine yatırmayanları zorlamak ve bu görevlerini yerine getirmelerini sağlamak için alım satıma taraf olanlar ve hizmetten yararlananlar müteselsilen sorumlu tutularak gerçek yükümlünün bu görevini yapmasını ve özellikle paravan şirket kurulmasını önlemek maksadıyla söz konusu hükmün 11. maddeye eklendiği vurgulanmıştır.”

VUK’un 11. maddesinde yer alan müteselsil sorumluluğa ilişkin düzenlemenin KDV açısından müteselsil sorumluluğun uygulanacağına ilişkin görüşe göre; vergide genel olarak yer alan müteselsil sorumluluk kapsamında, mal veya hizmet alım satımında satıcının KDV’yi hazineye intikal ettirmediğinin tespit edilmesi halinde, satıcı tarafından doğrudan mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen mükellefler, işlem bedeli üzerinden hesaplanan vergi ile sınırlı olmak üzere hazineye intikal etmeyen vergiden satıcı ile birlikte müteselsilen sorumlu olacaklardır.⁹⁷ Genele uygulanan bu sorumluluğun KDV’ye de uygulanması mümkündür. Müteselsil sorumluluk kapsamında satın alınan mal ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, varsa gecikme faizi ve gecikme zammı ile sınırlı olup, cezalar sorumluluk kapsamı dışındadır.⁹⁸

VUK’un 11. maddesinde yer alan müteselsil sorumluluğa ilişkin düzenlemenin KDV açısından müteselsil sorumluluğun uygulanamayacağına ilişkin görüşe göre; bu düzenleme mal alım ve satımı ile hizmet ifası dolayısı ile yapılacak vergi tevkifatı ile sınırlıdır. KDV, VUK md.11 kapsamına lafzi olarak girmemektedir. Çünkü KDV özü itibari ile tevkifat yoluyla alınan bir vergi değildir.⁹⁹ Bu nedenle KDV, VUK’un 11. maddesinde düzenlenen müteselsil sorumluluk müessesesinin kapsamına girmemektedir. Bu hüküm KDV açısından uygulanamayacağı iddia edilebilir. Çünkü madde metninde KDV’ye ilişkin bir ifade yoktur.¹⁰⁰ Buradaki görüşe göre VUK’a göre

⁹⁶ Danıştay 9. Daire, 15.11.2006 tarih ve E. 2005/2301, K. 2006/4414 sayılı kararı.

⁹⁷ Altınışık **a.g.m.**, s. 4.

⁹⁸ İnaltong, **a.g.e.**, s.44.

⁹⁹ Kaplan, **a.g.e.**, s.60-61.

¹⁰⁰ Bekir Baykara, “Vergi Sorumluluğu, Vergiden Sorumluluk ve VUK’un 11. maddesine Göre KDV’den Müteselsil Sorumluluk”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 222, Şubat 2000, s.39-40.

olan müteselsil sorumluluk verginin kaynakta kesilmesini sağlayan vergiler için öngörülmüştür.

İdare tarafından kısmi tevkifat uygulamasının yapıldığı işlemlerde müteselsil sorumluluk uygulaması ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı 51 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde müteselsil sorumluluk ile ilgili olarak yer alan hükümlere yer verilmiştir. Ancak günümüzde vergi tevkifatı uygulayan mükelleflerin, tevkifat uyguladıkları işlemler bakımından müteselsil sorumlulukları yürürlükten kaldırılmıştır.

2.3- AVRUPA BİRLİĞİ ORTAK KDV UYGULAMASINDA SORUMLULUK

1993 yılında AB'nin ortak pazarı, AB üye ülkeleri arasındaki tüm sınır geçişlerinde gümrük prosedürlerinin ortadan kaldırılması ile oluşmuştur. Ortak pazar için sınırların kaldırılması, mal veya hizmetlerin üye ülkeler arasında geçişi esnasında herhangi bir belge kontrolünün yapılmaması KDV'nin tespiti ve vergilendirilmesi konusunda ve tahsilatı yapılan verginin hangi ülkenin geliri olduğu hususunda ihtilaflar oluşmasına neden olmuştur. Oluşan KDV ihtilaflarına çözüm olması amacıyla AB'de varış prensibi ilkesine dayanan geçici geçiş KDV rejimi oluşturulmuştur. Bu rejim; KDV'nin alıcının yerleşik olduğu yerde öngörülen KDV oranları ile etkin bir şekilde hesaplandığı varış yeri (mülkiyet temelli/destination based) bir sistemden, KDV'nin tedarikçinin yerleşik olduğu yerde yürürlükte olan oranlarla hesaplandığı kaynak temelli (origin based) bir sisteme geçilmesini önermekteydi.¹⁰¹ Geçiş KDV rejimi; iç pazarda ihracat istisnasının uygulanmasına olanak sağlamaktadır.¹⁰² Bu rejime göre; KDV, ithal edilen mallara ithal eden ülkede uygulanmakta olan vergi oranı ve kurallara göre yapılmaktadır. Malları ithal eden kişi de KDV'yi hazineye öder. Burada uygulanan KDV oranı yerli mala uygulanan KDV oranı ile aynıdır.¹⁰³ Bu rejim, günün şartlarına göre geçici bir sistem olarak

¹⁰¹ Acuner, **a.g.m.**, s. 202.

¹⁰² Katerina Gradeva, "VAT Fraud in Intra – Eu Trade", (Çevrimiçi) <https://www.etsg.org/ETSG2014/Papers/378.pdf>, 10 Mayıs 2019.

¹⁰³ Avrupa KDV Sisteminin Ekonomik Özellikleri, (Çevrimiçi) <https://www.xing.com/communities/posts/avrupa-kdv-sisteminin-ekonomik-ozellikleri-1002156261>, 26 Nisan 2019.

düşünülmüştür. Ancak 2000 yılından bugüne komisyon mevcut sistemin değiştirilmesine odaklanmak yerine, geliştirme yolları için çaba harcamışlardır.¹⁰⁴ Mevcut sistemin geliştirilerek devam edilmek istenmesi ortak pazar anlayışına hizmet eden KDV'nin birlik içinde başarıya ulaştığının da bir göstergesidir. Ayrıca vergilendirme her ülkenin egemenlik alanına müdahale olduğundan yeni bir vergilendirme sistemi kurulmasındansa var olan bir sistemi geliştirmek daha yerinde bir yöntemdir.

6. direktif ise KDV matrahını uyumlaştırarak AB için yeni bir kaynak tesisine zemin hazırlamıştır. Bu direktifle vergi sınırlarının kaldırılabilmesi için KDV'nin uyumlaştırılması gerçekleştirilmiştir. 6. Direktif ile iç pazarda vergi kontrolleri kaldırılmıştır. Bu durum ise bürokratik işlemleri hafifletmiştir. Varış ülkesinde vergilendirme prensibi olarak da isimlendirebileceğimiz bu sistemde vergi kontrolleri yer almadığından alıcı ve satıcının üzerine düşen yükümlülük sadece belge düzeni olmaktadır. Mükellefler birlik üyesi diğer ülkelerden yaptıkları alışların ve birlik üyesi diğer ülkelere yaptıkları satışların ayrıntılı dökümünü tutmak zorundadırlar.

AB üyesi ülkeler arasındaki dış ticaret işlemlerinin vergilendirilme mekanizması KDV kaçakçılığına zemin hazırlayan birtakım boşluklar içermektedir. Geçiş KDV rejimi; iç pazarda farklı üye ülke şirketleri arasında gerçekleşen mal ticaretine sıfır oranlı KDV uygulanmasına olanak sağlar. Başka bir ifade ile bu ticaret işlemleri ihracat istisnası uygulamasından faydalanır. Sistemin boşlukları, uluslararası ticaret işlemlerde KDV kaçakçılığına zemin hazırlamaktadır. Bu boşlukları kullanan vergi kaçakçıları, diğer bir üye ülkeden KDV'siz aldıkları malları, varış ülkesinde KDV'li olarak piyasa sunmakta; ancak tahsil ettikleri KDV'yi devlet hazinesine yatırmamaktadır.¹⁰⁵ AB ilgilendiren en önemli konulardan biri de sistem boşluklarının neden olduğu kaçakçılık fiilidir. Avrupa Komisyonuna göre AB içinde toplam KDV matrahının yaklaşık %18'i vergi kaçakçılığına konu olmaktadır. Bir üye ülke içinde gerçekleşen KDV kaçakçılığı, o ülkenin vergi idaresinin sorunu olarak görünse de AB iç pazarının oluşturulmasından itibaren Birlik içi ticarete gerçekleşen KDV

¹⁰⁴ Acuner, **a.g.m.**, s. 203.

¹⁰⁵ Birol Ubay, Hilmi Ünsal, "Avrupa Birliği KDV Tevkifatı Mekanizmasının Türk KDV Sistemindeki KDV Tevkifatı Müessesesi İle Karşılaştırılması", **Maliye Dergisi**, Sayı: 175, 2018, s. 276-279.

kaçakçılığı vakaları artık tüm üye ülkelerin sorunu haline gelmiştir.¹⁰⁶ Çünkü AB bu KDV sistemi içinde gerçekleştirilen işlemler üzerinden hesaplanan KDV tutarının belli bir kısmını kendi bütçesine aktarmaktadır. Bu nedenle KDV, AB bütçesinin en önemli gelir kaynaklarından bir tanesidir.¹⁰⁷

AB’de vergi kaçakçılığı terimi kanuni olarak tanımlanmamıştır. Bu nedenle vergi kaçakçılığı terimi yerine agresif vergi planlaması, kanunun kötüye kullanılması, vergi kaçırma gibi terimlerle ilişkilendirilerek kullanılmaktadır.¹⁰⁸ AB’de gerçekleşen belli başlı KDV’de vergi kaçırma türleri; KDV mükellefiyetinde hata, kayıt dışı ekonomi, gizleme, kasti aciz hali, hatalı faturalama, yükümlülüğün manipülasyonu, giriş KDV’nin geçersiz indirimi, muhasebe kaydında hile, kaçakçılık malları ve topluluk içi kayıp tacir hileciliğidir.

KDV’de vergi kaçırma türleri içinde topluluk içi kayıp tacir hileciliği en yaygın olanıdır. Topluluk içi kayıp tacir hileciliği iki şekilde gerçekleşmektedir. Bunlar, iktisap hileciliği ve döngüsel KDV kaçakçılığıdır.

İktisap hileciliği, ticari eşya temelli bir hilecilik türüdür. Bu KDV kaçakçılığı; ortak pazarın oluşturulması amacı ile gümrük tarifelerinin kaldırılması nedeniyle KDV mevzuatında yer alan mevzuat açıklıklarını kullanmaktadır. Başka bir ifade ile geçiş KDV rejimi ile ihracat istisnanın getirilmesi KDV’nin olağan işleyişini bozmuş ve üye ülkeler arasında KDV’siz ticaretin gelişmesine zemin hazırlamıştır. Tedarikçinin üye ülkesinde sıfır KDV oranı uygulanarak alınan ticari mallar, alıcının üye ülkesinde standart KDV oranı ile yerel tüketim için satışa sunulmaktadır.¹⁰⁹ İthalatçı firmanın ithalatın gerçek değerini bildirmemekten ziyade vergi idarelerine hiçbir KDV ödmeden ortadan kaybolduğu bir durumdur ve bu nedenle “kayıp tacir” olarak adlandırılmaktadır.¹¹⁰

¹⁰⁶ IHS, Institute for Advanced Studies, (2018), Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report, TAXUD/2015/CC/131, s. 19).

¹⁰⁷ VAT Gap, (Çevrimiçi) https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/vat-gap_en, 05 Mayıs 2019.

¹⁰⁸ Cihat Öner, “Is Tax Avoidance the Theory of Everything in Tax Law? A Terminological Analysis of EU Legislation and Case Law”, *EC Tax Review*, Cilt: 27, Sayı:2, 2018, s. 96-112.

¹⁰⁹ Ubay, Ünsal, *a.g.m.*, s. 282.

¹¹⁰ Gradeva, *a.g.m.*, s. 2.

Kayıp tacir hileciliğinde giderek uzmanlaşan tacirler tedarik zincirini karmaşıktırarak denetimler ile tespitini engellemeye, böylece vergiyi kaçırmaya çalışmaktadırlar.¹¹¹ Varış ilkesi prensibi gereği çıktığı ülkede vergilendirilmeyen mallar vardığı ülkede kayıtsız olarak KDV'li olarak satılmaktadır. Satış yapan firmalarca idare tarafından tespiti yapılana kadar herhangi bir beyan verilmemektedir. Bu nedenle satılan ürüne ilişkin KDV tutarı firma cebine kalmaktadır. Kayıp tacir hileciliği bir örgütlenme biçiminde olup, sürekli ihracat yapılarak en son ihracat yapılan ülkeden KDV iadesi talebi şeklinde yapılmasına döngüsel KDV kaçakçılığı denilmektedir.¹¹²

KDV parça parça toplanan bir vergi olduğundan döngüsel kaçakçılık için uygun bir zemine sahiptir. Döngüsel kaçakçılık, kayıp tacir hileciliğinin defalarca kez tekrarlanması ile karşımıza çıkmaktadır. Sürekli tekrar yapılmasında amaç ise kayıt dışı işlemlerin tespitinin yapılamaması tespit yapılması halinde ise zincirin kırılmasıdır. Buna göre döngüsel kaçakçılıkta tedarikçi, belirli bir malın satışı için ödenmesi gereken KDV'yi ödemez ya da malları ihraç etmiş gibi yapar. Amacı kaçakçılıkla elde edeceği kâr daha düşük tutmak ve dikkat çekmemektir. Çünkü kendisi de bu malları alırken tedarikçisine zaten KDV ödemek zorunda kalacaktır. Tedarikçi yüksek alımlar yaparken kar marjını düşük tutarak yüksek satış yapmaya çalışacaktır. Tedarikçiden mal satın alan firma da tedarikçi gibi davranacaktır. Bu döngü gerçekte alınan malların nihai tüketiciye ulaşması ile son bulacaktır. Tedarikçiler, bu işlemleri gerçekleştirirken zarar bile etmeyi göze almaktadır. Çünkü tedarikçinin karı, ilgili idareye ödemediği KDV olmaktadır. Ancak kaçakçılık yapan bir mal tedarikçisi sürekli yüksek oranda girdi vergisi beyan ederken; hiçbir şekilde çıktı vergisi bildiriminde bulunmamaları denetim mekanizmasının harekete geçmesine neden olabilir. Tedarikçiler bu denetime takılmamak ya da denetim süresini uzatmak için tamponlar kullanmaktadır. Tamponlar, her ne kadar işlemlerin düzensizliğinden şüphelenseler de bir şeylerin ters olduğu konusunda doğrudan bir bilgiye sahip olmayıp kaçakçılıktan tamamen habersiz olabilirler.¹¹³ Tedarikçilerin kurmuş olduğu

¹¹¹ İnaltong, **a.g.e.**, s.64.

¹¹² Ubay, Ünsal, **a.g.m.**, s. 279.

¹¹³ Akdemir, **a.g.e.**, s.39-43.

bu ticari zincir fark edilinceye kadar döngüsel kaçaklığın sirkülasyonunu sağlamaktadır. Burada mal veya hizmet, satışın yapıldığı üye ülkede tüketime sunulmamakta, birkaç şirket arasında defalarca yeniden satılmaktadır. Nihai olarak ihraç edildiğinde ve sevk edildiğinde ise ihracatçı ya da üye ülkedeki AB tedarikçisi, ihracat dolayısıyla KDV iadesinden faydalanmaktadır. Bu döngü, aynı mallar kullanılarak defalarca devam ettirilmektedir. Diğer bir deyişle, döngüsel kaçakçılık, aynı malın nihai tüketiciye ulaşmadan, Birlik içinde bir üye ülkeden diğer üye ülkeye gidip gelmesidir.¹¹⁴

İktisap hileciliğinin döngüsel KDV kaçakçılığından en önemli farkı, bu işlemde yer alan vergi mükellefinin genellikle organize bir şebeke içine dâhil olmaması ve bu kaçakçılık olayından sonra geri çekilerek ortadan kaybolmasıdır.

AB’de ortak pazarın gelişmesi, sınırların kalkması, sistem boşlukları vergi kaçırmayı tetiklemiş ve AB bütçesini etkileyecek düzeye gelmiştir. Bu nedenle AB Ortak KDV uygulamasında sorumluluk müessesini reverse charge mekanizması ile uygulamaya sokmuştur. Bu şekilde, KDV’nin ödenmesiyle ilgili sorumluluk, kendisine mal ve hizmet sağlanan alıcıya geçmektedir. Yani vergi sorumlusu, AB KDV Direktifinin 193’üncü maddesinde düzenlenen ana kurala göre KDV’yi ödemekle sorumlu olan kişi, mal ve hizmeti sağlayandır.¹¹⁵

Reverse charge mekanizmasına göre KDV hesaplama yükümlülüğü müşteriye doğru kaymaktadır. Başka bir ifade ile KDV zincirin son aşamasında tahsil edilmektedir.¹¹⁶ Böylece firmalar aradan çıkarılmakta ve firmaların kayıt dışı elde edeceği KDV müşterilerce ödenmektedir.¹¹⁷ Bu şekilde, KDV’nin ödenmesiyle ilgili sorumluluk, kendisine mal ve hizmet sağlanan alıcıya geçmektedir. Bu durumda alıcı, KDV’yi aynı vergi beyannamesiyle ödemekte ve indirimini sağlamaktadır.

¹¹⁴ Polona Muhovic, “Combating VAT Fraud in the EU”, **Master Thesis**, University of Ljubjana Faculty of Economics, 2015, s. 22

¹¹⁵ European Commission, “Assessment of the Application and Impact of the Optional ‘Reverse Charge Mechanism’ within the EU VAT System”, ISBN: 978-92-79-44429-6, Specific Contract No.6 TAXUD/2013/DE/333 Implementing Framework Contract No TAXUD/2012/CC/117, Final Report November 2014, s.4.

¹¹⁶ Akdemir, **a.g.e.**, s.145.

¹¹⁷ Paul Quigley, “Extension of French Reverse Charge Mechanism”, (Çevrimiçi) <http://eduard0.tripod.com/sitebuildercontent/sitebuilderfiles/frenchreversecharge.pdf>, 10 Mayıs 2019.

AB, reverse charge mekanizması ile alıcıya tevkif etmiş olduğu KDV'yi beyan etme yükümlülüğu getirmiştir. Ancak verilen beyanname tek olduğu için KDV mükellefi için ayrı bir külfet oluşturmamaktadır. Bu durum vergi kesmede olabilecek sadeliği de göstermektedir.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİNDE SORUMLULUK

UYGULAMALARI

3.1- TÜRK KATMA DEĞER VERGİSİNDE SORUMLULUK UYGULAMASI

Vergi Usul Kanunu'nda genel olan tanımlanan sorumluluk müessesesi, KDV Kanunun 9. maddesinde Vergi Sorumlusu başlığı ile yerini almıştır. Bu madde hükmüne göre;

“1- Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî 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. Şu kadar ki Türkiye’de ikametgahı, işyeri kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

2- Fiilî ya da kaydî envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranır.

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

Ancak belgesiz alınan mal ve hizmetleri satanlara, bu satışlarla ilgili olarak, vergi inceleme raporuna dayanılarak kalma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin ceza ayrıca alıcılardan aranmaz.

3- 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimine ait katma değer vergisinin ödenmesinden lisanslı depo işleticileri sorumludur.”

Bu hükümler çerçevesinde, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi halinde verginin idareye ödenmesini vergi sorumlusu gerçekleştirecektir. Burada vergi sorumlusunun vergi ödeme yükümlülüğü ihtiyari olmayıp, kanundan gelen bir zorunluluktur.

Mükellefler bilerek ya da bilmeyerek sahte belgede yer alan KDV tutarını kayıtlarına yansıtmak suretiyle indirim konusu yapılacak KDV tutarını yükseltip, hesaplanan KDV’yi mahsup ederek vergi ödememek ya da daha az ödemek amacıyla sahte belge temin edebilmektedirler.¹ Sahte belge temini KDV’de tevkifat uygulamasına geçiş nedenlerinden biridir.

KDV’deki tevkifat ile KDV’de normal akışının tersi hareket edilmektedir. Yani satıcının hazineye ödemesi gereken KDV alıcı tarafından ödenmektedir.² Bu nedenle de KDV’de sorumluluk kavramı ile birlikte maddi ve şekli ödevler ise, alıcıya geçmektedir.³ Sistemin tersi bir akış içerisinde olduğundan tevkifata tabi mükellefler açısından iade hakkı öngörülmemiştir. Buna göre; KDV’de tevkifat uygulaması ile mükellef satışa konu mal ya da hizmetin temininde ödemiş oldukları KDV’yi indirim yoluyla gideremediğinden indirim yolu ile giderilemeyen bu vergi iade ya da mahsup yolu ile vergi idaresinden geri alınmaktadır.⁴

¹ Ersin Urak, “Katma Değer Vergisinde Tevkifat Müessesesi”, İstanbul, **İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Denetim Bilim Dalı**, Yüksek Lisans Tezi, 2013, s. 142.

² İnaltong, **a.g.e.**, s. 4.

³ Yusuf İleri, “KDV Tevkifatının Şifreleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 408, 2015, s.90.

⁴ İnaltong, **a.g.e.**, s. 22.

3.1.1- Türk Katma Değer Vergisinde Tevkifatın Kanuni Dayanağı

Anayasamızın 73. maddesinde;

“Herkes, kamu kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.”

Hükmü yer almaktadır. Buna göre herkesten vergi ödevi kapsamında alınacak vergiler ancak kanun ile konulmalıdır. Bu durum vergilerin kanuniliği ilkesi olarak tanımlanmış olup, hiçbir surette kanunsuz vergi alınamayacağını ifade etmektedir.⁵ Yani kanun, vergi hukuku için en önemli kaynaktır. Verginin kanuniliği ilkesi, Magna Carta’dan beri uygulanan anayasal ilkelerdendir.⁶ Anayasamızın 90. maddesi gereğince de, usulüne göre yürürlüğe konan uluslararası anlaşmaların vergiye ilişkin hükümleri ve yabancı devletlerle çifte verginin önlenmesi gibi konularda yapacağı ikili anlaşmalar vergi kanunları hükmü niteliğindedir. Anlaşmaların anayasaya aykırılığı iddia edilemez.⁷

Anayasamızın 73. ve 90. maddesinin temelinde vergilendirme yetkisinin her ülkenin egemenlik gücüne dayanması yer almaktadır. Her ülke kendi egemenlik alanına giren faaliyetleri vergilendirmektedir. Ancak ekonomik serbestlik, küreselleşme olgusu, ulusal ekonomilerin entegrasyonu, karşılıklı sermaye, teknoloji ve hizmet akımları ile mükelleflerin çifte vergilendirilme sorunu ortaya çıkmaktadır. Çifte vergilendirme sorununa çözüm olarak dar mükellefiyet esasına göre vergilendirme yöntemi ile uluslararası vergi anlaşmaları getirilmiştir. Türk vergi sisteminde de çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla tam ve dar mükellefiyet ayırımı gidilmiştir.

Vergi hukuku, temel hak ve özgürlüklerden olan mülkiyet hakkına devletin egemenlik gücüne dayanarak müdahale ettiği bir alandır. Bu müdahalenin amacı ise; kamusal yarar için kamu harcamalarının finansmanının sağlanmasıdır. Yapılan ya da

⁵ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 2.baskı, İstanbul, XII Levha Yayıncılık, 2008, s.12.

⁶ Oktar, **a.g.e.**, s. 35-36.

⁷ Öncel v.d., **a.g.e.**, s. 17.

yapılabilecek olan müdahale doğrudan mülkiyet hakkına saldırı olduğundan, vergilendirmeye ilişkin ilke ve yöntemlerin kanunda açıkça düzenlenmesi gerekmektedir. Mülkiyet hakkında müdahale edilen mükellef ise; kendi çıkarını korumak adına rasyonel davranmaya çalışmakta ve bireysel vergi yükünü en aza indirmek için uğraşmaktadır.⁸

KDV’de sorumluluk müessesesinin temelini oluşturan KDV Kanunu’nun 9. maddesi kapsamı itibari ile Maliye Bakanlığı’na KDV’de sınırsız bir şekilde vergi sorumlusu belirleme yetkisi vermektedir. Bu yetkiyi sınırlandırabilecek tek unsur, yetkinin vergi alacağının emniyet altına alınması amacına uygun kullanılmasıdır. Bu yetkinin amaca uygun kullanımı, madde gerekçesine göre mükelleflerin idarece takibinin güç olduğu, dolayısıyla vergi kaybına ve tahsilatın gecikmesine neden olması söz konusudur.⁹

KDV Kanunu’nun 9. maddesi kapsamında Kanunun verdiği yetki ile Maliye Bakanlığı, vergiyi emniyet altına almak amacıyla ilk olarak 21.07.1985 tarih ve 18818 sayılı Resmi Gazete de 15 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’ni yayımlamış zaman içerisinde birden fazla tebliğ daha yayımlayarak vergi sorumluluğunu düzenleyen tevkifat müessesini uygulamaya koymuştur. Çıkarılan bu tebliğ, icrai nitelikli bir tebliğ olup, Erginay’a göre tam ve gerçek bir kaynak değeri taşımaktadır.¹⁰

14.04.2012 tarih ve 28264 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan ve 01.05.2012 tarihinde yürürlüğe giren 117 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile daha önce yayımlanan tebliğlerle yapılmakta olan tevkifat uygulaması tek çatı altında toplanmıştır. Günümüzde ise 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete ile tüm KDV tebliğleri birleştirilmiş ve KDV Genel Uygulama Tebliği adını almıştır.

⁸ Şerif Emre Gökçay, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları**, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İstanbul, 2017, s. 2.

⁹ KDV Kanunu 9. Madde Gerekçesi.

¹⁰ Oktar, **a.g.e.**, s. 43.

KDV Kanunu'nun 9. maddesinde yer alan ve Maliye Bakanlığı'nca uygun görülen diğer haller, verginin kanuniliği ilkesinin açık bir ihlali gibi gözükmemektedir.¹¹ Yani KDV Kanunu ile Maliye Bakanlığı'nca gerekli görülen hallerde vergi sorumluluğu sınırları ile belirleme yetkisini tanınmış olması Anayasanın 73. madde hükmü ile çelişkili olduğu düşünülebilir. Ancak Anayasa Mahkemesi, Maliye Bakanlığı'na usul ve esasları belirleme konusunda yetki veren vergi kanunu hükümlerini de genellikle vergilendirmenin temel unsurlarına ilişkin bulmayıp, açıklayıcı, tamamlayıcı ve vergilendirme tekniğine ve ayrıntılara ilişkin kabul ederek anayasaya aykırı bulmama eğilimi göstermiştir.¹² Böylece Maliye Bakanlığı'nın vergi sorumlusu kapsamındaki kanuni düzenlemeleri Anayasaya aykırılık teşkil etmemektedir. Ayrıca KDV tevkifatı yapılmadığı gerekçesiyle yapılan tarhiyatlarda, yargı mercilerinin Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan tebliğlerin hükümlerini esas alması ve yargı kararlarına ikincil mevzuat olan bu tebliğleri dayanak yapmaktadırlar.¹³ Bu durum yargının görüşünün; Maliye Bakanlığı'nca düzenlenen tebliğlerin verginin kanuniliği ilkesini ihlal etmediği yönünde olduğunu göstermektedir. Maliye Bakanlığı'nca sorumluluk kapsamında yeni bir vergi düzenlemesi yapılmamış olup, mevcut verginin tahsilat şekli değiştirilmiştir. Bu düzenlemede kanunun uygulanabilirliğini açıklayıcı niteliktedir.

3.1.2- Türk Katma Değer Vergisinde Tevkifat Kapsamındaki İşlemler

KDV Kanunu'nda vergi sorumluluğu, 9. madde kapsamındaki iş ve işlemler ile Maliye Bakanlığınca belirlenen konularda tevkifat yaparak uygulanmaktadır. KDV tevkifatı uygulaması, teslim ve hizmet bedeli üzerinden işlemi gerçekleştirenler tarafından değil, bu işleme muhatap olanlar tarafından beyan edilip ödenmesidir. Diğer bir ifade ile işlemi gerçekleştirenler açısından hesaplanan KDV'nin, KDV yüklenicisi tarafından beyan edilip, işlemi gerçekleştirenler adına ödenmesidir. Başka bir ifade ile

¹¹ Yusuf İleri, "KDV Tevkifatının ve İadesinin Hukuka Uygunluğu", İstanbul Barosu Dergisi, C. 90 Sayı:1, Ocak 2016, s. 124.

¹² Şahnaz Gerek, Ali Rıza Aydın, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, 1. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 2005, s. 173-183.

¹³ İleri, **a.g.m.**, s. 127.

KDV'deki tevkifat uygulamasında, alıcı aldığı mal ve hizmet bedeline ilave olarak karşı tarafa ödemesi gereken KDV'yi vergi dairesine beyan edip ödemektedir.¹⁴

Vergi sorumlusu tevkif yolu ile kestiği vergiyi vergi dairesine yatıracağı güne kadar finansman aracı olarak kullanma şansına sahiptir.¹⁵ Vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği anda satıcıya ödemekle sorumlu olduğu tutarı bir süre daha maliyetsiz finansman aracı olarak kullanma imkanını elde etmektedir. KDV sorumluluğu, hazineye intikal etmesi gereken verginin hazineye daha güvenli ve hızlı yoldan intikalini sağlamak adına alınmış bir önlemdir.

KDV Kanunu'nda tevkifat uygulamasına tabi 9. madde kapsamına, Türkiye'deki tanımına göre dar mükellef ile yapılan KDV'ye tabi işlemler ile Maliye Bakanlığı'nca belirlenen iş ve işlemler girmektedir. Yapılan bu ayırım ile tevkifat uygulamasında da tevkif edilecek tutar konusunda ayırma gidilmiştir. İşleme taraf olan vergi sorumlusunca tevkifata konu tutar, işlemin tabi olduğu KDV'nin tamamını içeriyorsa buna tam tevkifat; işlemin tabi olduğu KDV'nin Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek oranı içeriyorsa buna kısmi tevkifat denilmektedir.¹⁶ Bu nedenle tam tevkifata tabi işlemler ile kısmi tevkifata tabi işlemleri ayrı değerlendirmek gerekmektedir.

Bir hizmetin ya da mal tesliminin hem tam tevkifat hem de kısmi tevkifatın konusuna girmesi halinde tam tevkifat uygulanmalıdır. Çünkü tam tevkifat daha güvenli olan bir mekanizmadır.¹⁷

Mükelleflerin idarece takibinin güç olduğu gerekçesiyle vergi tarh, tahakkuk ve tahsilâtında kaybın mümkün olabileceği ve Maliye Bakanlığı'nca vergi alacağının emniyet altına alınmasını gerekli gördüğü durumlarda vergi sorumluluğu müessesesini işletecektir. Buna göre; tam tevkifat kapsamına dar mükellefin yaptığı mal teslimi ve hizmet ifası, GVK 18. madde kapsamındaki işlemler, kiralama işlemleri ve reklâm verme işlemleri girmektedir.

¹⁴ İnaltong, a.g.e., s. 45.

¹⁵ Arslan, a.g.m., s. 3.

¹⁶ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği.

¹⁷ İnaltong, a.g.e., s. 85.

Vergi potansiyeli yüksek olduğu, ancak mükelleflerin idarece takibinin güç olan vergi kaybının çok olduğu sektörlerde tevkifat uygulaması getirilerek vergi kayıplarının önlenmesi amaçlanmıştır.¹⁸ Yüksek tutarlarda ödenmesi gereken vergiyi içeren hizmet sektöründe faaliyet gösteren bazı firmaların ödenecek vergiyi hileli yollardan azaltmak suretiyle vergi kayıp ve kaçığına neden olmaktadır. Hazinesin zarara uğraması nedeniyle vergi güvenliği amacıyla sorumluluk kapsamında tevkifat uygulamasının alanı genişletilmiştir.¹⁹

Kısmi tevkifat uygulaması ise ilk olarak 1996 yılında hurda metal teslimleri ile tekstil ve konfeksiyon sektöründeki fason imalata getirilmiştir. 1998 yılında, sınır ticareti kapsamında vergisiz getirilen akaryakıtın yurt içinde satılması işleminde taşımacılar tarafından vergi beyan edilmediğı tespit edildiğinden, bu tür akaryakıt satışlarında da KDV tevkifatı yapılması öngörölmüştür. 2003 yılında bazı kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan hizmetler de tevkifat kapsamına alınmıştır.

3.1.2.1- Tam Tevkifat Uygulaması

Tam tevkifat kapsamındaki işlemlerde KDV'ye tabi işlemin KDV tutarının tamamı vergi sorumlusu tarafından 2 No'lu KDV beyanı ile beyan edilip ödenmektedir. Tam tevkifat uygulamasında sınırlı sayı prensibi benimsenmiştir. Bu nedenle tam tevkifata tabi işlemler KDV Genel Uygulama Tebliğinde tek tek sayılmıştır.

3.1.2.1.1- İkametgahı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler

Bir mal tesliminin ya da bir hizmetin KDV'ye tabi olabilmesi için Türkiye'de gerçekleşmesi gerekmektedir. Burada mal teslim eden ya da hizmet ifa eden kişinin Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmamaktadır. Malı ya da hizmeti alan kişi vergi sorumlusu olup, bu işleme ilişkin KDV tutarının tamamını işlemi gerçekleştiren mükellef adına beyan etmesi gerekmektedir. Eğer yapılan işlem

¹⁸ A. Bumin DOĞRUSÖZ, türk vergi sisteminde kaynakta vergileme "Stopaj", İstanbul serbest muhasebeci mali müşavirler odası yay., İstanbul, 1992, s.27 vd.

¹⁹ Erdoğan Arslan, "KDV'de Sorumluluk ve Tevkifat", **Vergi Dünyası Dergisi**, 2008, s.18-19.

KDV’den istisna edilmiş ya da muaf tutulmuş ise KDV’ye konu bir işlem olmaktan çıktığından vergi sorumlusunun da sorumluluğu doğmayacaktır. Bu nedenle herhangi bir beyanname verme yükümlülüğü kalmayacaktır. KDV yönü ile tevkifata tabi tutulan mükellef, dar mükellef olduğundan tevkif edilen KDV’yi iade ya da mahsup yolu ile alma imkanı da tanınmamıştır.

KDVK md. 9’da belirtilen dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri ticari kazançlar, tam tevkifat kapsamında değildir.²⁰ Çünkü bu ticari kazanç, KDV’nin genel hükümlerine tabidir.

Mal tesliminin Türkiye’de gerçekleşmeme ihtimali oldukça zayıftır. Çünkü mal ithalinde vergilendirme malların gümrük vergisine tabi tutulması ile eş zamanlı olarak yapıldığından ayrıca sorumlu sıfatı ile KDV hesaplanması söz konusu değildir. Mal teslimi gümrüğe uğramadan doğrudan kargo şirketi aracılığı ile Türkiye sınırlarına girmesi halinde ürünü teslim alan kişinin 2 No’lu KDV beyanı vermesi gerekmektedir.²¹

Hizmetin KDV’nin konusuna girebilmesi için ise hizmetin Türkiye’de gerçekleşmesi ya da hizmetten Türkiye’de faydalanılması gerekmektedir. Bu kapsama daha çok hizmetten Türkiye’de faydalanılması girmektedir. Yurtdışından sağlanan hizmet için yurtdışından gayri maddi hak alınması, kullanılması, yurt dışından yazılım hizmeti alınması, yurt dışı firmanın personelinin geçici olarak Türkiye’de görev yapması örnek gösterilebilir.²²

Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetler bir bedel karşılığında olması halinde KDV’ye tabidir. Hizmeti sunan mükellefin dar mükellef olup olmadığı VUK hükümlerine göre tespit edilmelidir. Dar mükellef olması halinde vergisel yükümlülöklere tabi olup, KDV yönünden de 1 No’lu KDV beyanı vermesi gerekir.

²⁰ Taşkın, **a.g.e.**, s.121.

²¹ İnaltong, **a.g.e.**, s. 108.

²² Mehmet Maç, “Hizmet İthalinde KDV Ve Stopaj Sorumluluğu”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:71, Eylül 2005, s. 27.

Mevzuatımıza göre dar mükellef tanımında yer alan mükellefler tarafından sağlanan elektronik hizmet sunumu halinde 01.01.2018 tarihinden itibaren uygulanmak üzere KDV Genel Uygulama Tebliği'ne göre aşağıdaki yükümlülükler getirilmiştir.

“Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayıp, Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda hizmet sunanlar, bu hizmetlere ilişkin KDV’yi, elektronik hizmet sunucularına özel KDV mükellefiyeti tesis ettirmek suretiyle beyan ederler. Söz konusu hizmet sunucuları bu işlemlere ilişkin KDV’yi, 3 No’lu KDV beyannamesi ile elektronik ortamda beyan ederler. Elektronik hizmet sunan mükellefin sorumluluklarını yerine getirmesi için mükellefe e-beyana ilişkin gerekli bilgiler verilmelidir. Tüm hizmetler elektronik olduğu için ayrıca bir açılış yoklamasına ihtiyaç duyulmamıştır. Mükellefin Vergi Usul Kanununa göre defter tutma yükümlülüğü de bulunamamaktadır.”

Bedelin döviz halinde ödenmesi halinde KDV, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği günkü Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevrilir.²³

3.1.2.1.2- Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan Teslim ve Hizmetler

Serbest meslek faaliyeti Gelir Vergisi Kanunu’nun 65. maddesinde; sermayeden çok şahsi mesai, ilmi ve mesleki bilgi ve ihtisasa dayanan, ticari olmayan, işverenden bağımsız kişinin kendi sorumluluğu altında yapılan iş ve işlemler olarak tanımlanmıştır. Başka bir ifade ile bu tevkifat türünü, telif kazançlarındaki sorumluluk uygulaması diye nitelendirmek mümkündür.²⁴

Bilgiye dayalı bir emek kullanıldığından ticari kazançtan ayrılmış olup, sürekli yapılması halinde KDV’nin konusuna girmektedir. Yani arızı yapılan serbest meslek

²³ KDV Genel Uygulama Tebliği.

²⁴ Mahmut Vural, “Katma Değer Vergisinde Sorumluluk Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 192, 2001.

faaliyeti KDV'nin konusuna girmemektedir. Bu nedenle arızı yapılan serbest meslek faaliyetinin tevkifat kapsamına alınması da mümkün değildir.

Serbest meslek faaliyeti ile ilgili olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesi ile istisna uygulaması getirilerek bu faaliyeti gerçekleştirenlerin beyanname verme zorunluluğu kaldırılmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinde; *“Serbest meslek faaliyetini sürekli nitelikte yapan müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının yapmış oldukları 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 etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat”* istisna tutulmuştur.

Tam tevkifat kapsamına da; Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. madde kapsamına giren işlemlerde vergi sorumlusu olarak bulunan taraf yine Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi kapsamında da vergi sorumlusu²⁵ olarak sayılanlar olmalıdır. Bu durumda serbest meslek faaliyetini yürüten serbest meslek erbabının KDV mükellefiyeti de olmayacaktır. Burada kanun koyucunun serbest meslek erbabını vergi ödeme yükümlülüğünden kurtardığını görmekteyiz.

Tam tevkifat kapsamında yapılan bu işlemlerde tevkifatın hesaplanacağı tutar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi kapsamındaki kurum ve kuruluşların yapacakları tevkifat tutarını da işlem bedeline eklemeleri gerekecektir.

Serbest meslek erbabının bu uygulamadan yararlanabilmesi için mal teslimi ya da hizmet ifası öncesi karşı tarafa tam tevkifat istediğine ilişkin beyanda bulunması

²⁵ Gelir Vergisi Kanununun 94. Maddesinde vergi sorumlusu sayılanlar şunlardır:

“Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler.”

gerekmektedir. Serbest meslek erbabının beyanda bulunmaması halinde ya da Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi kapsamına girmeyen kurum ve kuruluşlara ifa edilmesi halinde serbest meslek erbabının KDV mükellefiyeti devam etmektedir. Bu yükümlüğünü yerine getirmesi gerekir. Vergi sorumlusunun da herhangi bir yükümlülüğü doğmamış olur.

Genel olarak değerlendirecek olursak, serbest meslek erbabının yaptığı mal teslimi ya da hizmet ifasının tam tevkiyat kapsamına girebilmesi için yapılan mal teslimi ya da hizmet ifasının sadece GVK md. 18'de sayılanlar olması gerekirken mal teslimi alan ya da hizmetten yararlanan kişilerin ise yine GVK md. 94'te sayılan kişiler olması gerekmektedir. Yani her iki şart beraber sağlanmalıdır.

Serbest meslek erbabının, bu tevkiyat türünden faydalanabilmesi için GVK md.18 kapsamında istisnadan vazgeçmesi gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'na göre istisna edilmiş bir fiil, KDV Kanunu'na göre açıkça bir hüküm düzenlenmemiş ise KDV'ye tabi değildir. İsteğe bağlı mükellefiyet tesis edilmesi halinde de tam tevkiyat uygulanmalıdır.²⁶

3.1.2.1.3- Kiralama İşlemleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların KDV'nin konusuna girdiği ayrıca belirtilmiştir. Burada bahsedilen kiralama işlemi ise bunu kapsamaktadır. Kiralama işleminin tam tevkiyat kapsamında girebilmesi için kiralayanın KDV mükellefiyetinin olmaması, kiracının ise KDV mükellefi olması gerekmektedir. Bu iki şartın beraber var olması halinde tam tevkiyat uygulamasına tabi tutulacaktır.²⁷ Bu durumda kiracı kiralayan adına işleme konu tutar üzerinden hesaplanan KDV'yi vergi sorumlusu sıfatı ile beyan etmesi gerekecektir.

Kiracı KDV mükellefi olmasa da; Gelir Vergisi Kanunu'na göre basit usulde vergilendirilenler, banka ve sigorta şirketleri gibi KDV'den istisna olanlar, sadece KDV mükellefiyeti olduğu dönemlerde işlem tesis edenler ve 5018 Sayılı Kanunun

²⁶ KDV Genel Uygulama Tebliği.

²⁷ İnaltong, a.g.e., s. 134-144.

ekli cetvelinde yer alan idare, kurum ve kuruluşlarda vergi sorumlusu olarak beyan yükümlülüğü altındadır.

Yapılan kiralama işlemi, KDV'den muaf tutulmuş ise tevkifata konu olmayacaktır. Bu kapsamda KDV Kanunu'nun 17/4-d maddesine göre iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması vergilendirilmediğinden tevkifata da tabi tutulmayacaktır. İsteğe bağlı mükellefiyet tesis edilerek istisnadan vazgeçilmesi halinde tam tevkifat kapsamında sorumluluk uygulanması mümkündür.

5018 Sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan kamu idareleri tam tevkifat kapsamındaki kiralama işlemlerinde, kiracının KDV mükellefi olup olmadığına bakılmaksızın, tevkifat uygulanmayacaktır. Kamu idarelerinin KDV mükellefiyetlerinin olmaması halinde 1 No'lu KDV Beyannamesini sadece kiralama işleminin gerçekleştiği dönemler için vereceklerdir.

3.1.2.1.4- Reklam Verme İşlemleri

KDV mükellefiyeti olan gerçek ya da tüzel kişilerin, KDV mükellefiyeti olmayan amatör spor kulüplerine²⁸ oyuncu formaları üzerine reklam vermesi, şahıs ya da kuruluşlara ait bina, arsa, arazi üzerinde duvara asılmak ya da pano yerleştirmek sureti ile reklam vermesi ile gerçek ve ya tüzel kişiler tarafından yayımlanan dergi, kitap gibi yazılı eserlerde reklam yayınlamak tam tevkifata tabidir. Hizmeti veren kişinin KDV mükellefiyeti olmadığından, hizmeti alan KDV mükellefince sorumluluk kapsamında tevkifat uygulanmaktadır.

Burada da kiralama işleminde olduğu gibi reklam vermede hizmeti sunan kişinin KDV mükellefiyeti olmamasına rağmen Gelir Vergisi Kanunu'na göre basit usulde vergilendirilenler, banka ve sigorta şirketleri gibi KDV'den istisna olanlar, sadece KDV mükellefiyeti olduğu dönemlerde işlem tesis edenler ile 5018 sayılı

²⁸ Amatör spor kulübü; mevzuatta tanımlanmamış olup, kulüplerin amatör faaliyetleri olarak kabul etmek gerekir. Branş bazında bakıldığında ise sadece futbol profesyonel kabul edilmektedir. (Çevrimiçi), <https://www.sayistay.gov.tr/tr/kararlar/tkk/?krr=18876>, 11 Ekim 2019.

Kanunun ekli cetvelinde yer alan kamu idareleri vergi sorumlusu olarak beyan yükümlülüğü altındadır.

Reklam hizmeti verenin KDV mükellefi olması halinde normal KDV süreci işleyeceğinden tevkifat uygulanmayacaktır.

3.1.2.2- Kısmi Tevkifat Uygulaması

Ülkemizde kısmi tevkifat uygulaması, ilk olarak 1996 yılında fason tekstil ve hurda metal alımlarında uygulanmıştır. Uygulanan ilk tebliğ ise 51 nolu tebliğdir.²⁹ Kısmi tevkifat uygulamasına geçişteki en temel amaç; vergi kayıp ve kaçığını önlemektir. Bu nedenle ülkemizde en çok kayıp ve kaçığın yaşandığı alanlarda kısmi tevkifat öngörülmüştür.

Kısmi tevkifat kapsamındaki işlemlerde KDV tabi işlemin KDV tutarının Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde belirtilen oran kadarlık kısmı vergi sorumlusu tarafından 2 No'lu KDV beyanı ile beyan edilmektedir. Kısmi tevkifatın yapılacağı oran belirlenirken herhangi bir formülasyon olup olmadığı bilinmemektedir.³⁰

Kısmi tevkifat uygulamasında tam tevkifat uygulamasında olduğu gibi sınırlı sayı prensibi benimsenmiştir. Bu nedenle kısmi tevkifata tabi işlemler hizmetler ve teslimler olarak ayrıma tabi tutulmuş ve KDV Genel Uygulama Tebliğinde tek tek sayılmıştır. Kısmi tevkifat uygulamasında, yapılan işlemler için taraflarda da sınırlandırılmaya gidilmiştir. İlgili tebliğ taraf belirlemek için öncelikle tanımlamalarını yapmıştır. Taraflar KDV mükellefi ya da belirlenmiş alıcılar olabilir. Tebliğ'de belirlenmiş alıcılar; *“Döner sermayeli kuruluşlar, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, bankalar, kamu iktisadi teşebbüsleri, büyükşehir belediyelerinin su ve kanalizasyon idareleri, Türkiye Varlık fonu ve alt fonlara devredilen kuruluşlar,*

²⁹ İnatong, **a.g.e.**, s. 81, s. 201.

³⁰ İnatong, **a.g.e.**, s. 48.

özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar, organize sanayi bölgeleri, borsalar, kalkınma ve yatırım ajansları ile BİST’de işlem gören şirketler” olarak tanımlanmıştır.

Okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığı’na bağlı aile hekimlikleri belirlenmiş alıcılardan sayılmaz. Ayrıca tebliğde sayılan teslim ve hizmetleri yapan her iki taraf da belirlenmiş alıcılardan oluşuyorsa kısmi tevkifat uygulanmaz. Vergi sorumlusu olarak tanımlanmış olmasına rağmen eğer mücbir sebepten yararlanan bir mükellef varsa bu durumda da kısmi tevkifat uygulanmaz. Çünkü mücbir sebep, mükellefe beyanname vermek hususunda sağlanan bir kolaylıktır.

Kısmi sorumluluk uygulaması, Türkiye’deki sahte belge ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge kullanımı karşısında hazine açısından bir güvenlik önlemidir. Ayrıca bu uygulama, zamanında beyannamesini veren mükellefleri ise sahte belge düzenleyen mükelleflerle karşılaşmaları halinde uygulanacak olan müteselsil sorumluluktan koruyan bir özelliğe sahiptir. Kısmi tevkifat uygulaması KDV teorisine uygun düşmemekle birlikte, Türkiye şartlarından kaynaklanan bir yöntem olarak uygulanmaktadır.³¹

Kısmi sorumluluk uygulaması kapsamına giren her bir işlemin bedeli Vergi Usul Kanunu’na göre o yıl için geçerli fatura düzenleme sınırını aşmadığı takdirde hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacaktır.³²

KDV’de tevkifat uygulamasında, vergi iadesi kısmi tevkifat için öngörülmüştür. Burada öngörülen iade sistemine göre; mal ya da hizmet satımı nedeniyle düzenlenen faturada eksik hesaplanan KDV bulunmaktadır. Mükellef, eksik hesaplanan KDV’yi hesaplarına yansıtamadığından ve tahsil edeceği nitelikte olan KDV olduğundan bu KDV tutarını iade olarak şartlarına göre vergi dairesinden talep etmektedir. Mükellefin iade talep ettiği dönemde yeteri kadar devreden KDV’sinin olması halinde ve iade şartlarının sağlanması durumunda iade talebi yerine getirilir. Kısmi tevkifatta iade için verginin ödenme şartı yoktur.³³ Bu iade sistemi indirim

³¹ Vural, **a.g.m.**, s. 3.

³² KDV Genel Uygulama Tebliği.

³³ Danıştay 11. Daire’nin Esas Numarası 1998/4856, Karar Tarihi 27.03.2000 ve Karar Numarası 2000/1115 olan Yargı Kararı.

mekanizmasını etkilediği için KDV teorisine uygun bir uygulama değildir. Çünkü bu tevkifat mekanizması ile indirim satıcı aleyhine döndürmektedir. Yani KDV sistemindeki indirim mekanizması tersine işlemektedir. Bu durumda satıcının mal ya da hizmet üretimi nedeniyle yüklendiği KDV'nin devretmesine neden olmaktadır.³⁴ Kısmi tevkifat uygulaması, tevkif edilen KDV'nin indirim yoluyla giderilememiş olması ve belirlenen bazı şartları taşıması sonucu mükellefe iade edilebiliyor olması yönüyle de tam sorumluluk uygulamasından ayrılmaktadır. Ancak iade uygulaması mal veya hizmet türüne göre farklılık göstermekte olup, çeşitliliği nedeniyle hem idarenin hem de mükelleflerin iş yükünü artırmaktadır.³⁵

3.1.2.2.1- Kısmi Tevkifat Uygulanacak Hizmetler

KDV Kanunu'na göre; hizmet, *“Teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir.”* şeklinde tanımlanmıştır. Hizmet sayılan haller ise; *“Vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması”* şeklinde tanımlanmıştır. Hizmet sayılan hallerde hizmet olarak değerlendirildiğinden tanımlar, hizmetin tespitini yaparken dikkate alınmalıdır.

Bu kısımda kısmi tevkifat uygulamasına konu hizmetler yer almaktadır. Bu nedenle hizmeti gerçekleştirmek için yapılan mal alımları bu kapsamda tevkifata tabi değildir. Ancak tevkifata konu hizmet ile alınan mallar beraber faturalandırılmış ise tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

Hizmet sektöründe iş gücünün yoğun olması, ödenecek KDV'nin bu sebeple yüksek çıkması, vergi kaçırmaya yönelik eğilimlerin daha fazla olması, bu kapsamda

³⁴ Taşkın, **a.g.e.**, s. 121.

³⁵ Akyol, **a.g.m.**, s. 6.

kayıt dışılık ile sahte belge kullanımının daha yaygın olması hizmet satın alımlarında vergi tevkifatı uygulamasının daha yaygın olarak düzenlenmesine neden olmuştur.³⁶

3.1.2.2.1.1- Yapım İşleri ile Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık Ve Etüt Proje Hizmetleri

Bu kapsamdaki hizmetlerin belirlenmiş alıcılara karşı ifa edilmesi halinde belirlenmiş alıcılar tarafından 01.10.2017 tarihinden itibaren 3/10 oranında tevkifat uygulanması gerekmektedir. Yani belirlenmiş alıcıların hizmeti satın alması halinde hizmeti satın aldığı mükellefe ödemesi gereken KDV'nin 3/10'unu tevkif ederek 2 No'lu KDV beyanı ile beyan edip ödemelidir. Bu kapsamdaki hizmetler şunlardır:

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

- Yapım ve inşaat işleri ile ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, ısıtma soğutma sistemleri, ses sistemi, görüntü sistemi, ışık sistemi, tamamlama, boya badana dahil her türlü bakım-onarım, dekorasyon, restorasyon, çevre düzenleme, dekapaj, sondaj, yıkma, güçlendirme, montaj, demontaj ve benzeri işler

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

Sadece yapım işlerinde; hizmetin bir bölümü veya tamamını taşeron firmalara yaptıran yükleniciler, taşeronlarca yapılan hizmetler nedeniyle hesaplanan KDV üzerinden tevkifat yapacaklardır. Böylece hem yukarıda belirtilen kuruluşlar yüklenici firmaya hem de yüklenici firma taşeronlara tevkifat uygulayacaktır.

Yine tebliğe göre;

³⁶ Ömer Çakıcı, Abdullah Kütükçü, M. Bahattin Akçay, Mustafa Ersan, **KDV Tevkifatı**, Seçkin Yayıncılık, İstanbul 2012, s.179.

“Mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dahil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri işlerin ilk yüklenici tarafından yapım işinin bir kısmı ile birlikte alt yüklenicilere devredilmesi halinde, alt yüklenici tarafından düzenlenen faturalarda tevkifat uygulanır. Yapım işlerinden ayrı ve bağımsız olarak mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dahil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri işlerin alt yükleniciye devredilmesi halinde bu bölüm kapsamında işlem tesis edilmez.”³⁷

3.1.2.2.1.2- Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim ve Benzeri Hizmetler

Bu kapsamdaki hizmetlerin belirlenmiş alıcılara karşı ifa edilmesi halinde 9/10 oranında belirlenmiş alıcılar tarafından tevkifat uygulanması gerekmektedir. Yani belirlenmiş alıcıların hizmeti satın alması halinde hizmeti satın aldığı mükellefe ödemesi gereken KDV’nin 9/10’unu tevkif ederek 2 No’lu KDV beyanı ile beyan edip ödemelidir. Bu kapsama; *“piyasa etüt-araştırma, ekspertiz, plan-proje ile teknik, ekonomik, mali ve hukuki alanda sunulan danışmanlık, müşavirlik, denetim ve benzeri hizmetler girmektedir.”* Burada verilen hizmetler yapım işlerinden bağımsızdır.

Herhangi bir teslim ya da hizmet kapsamında veya bu teslim ya da hizmetin devamı niteliğinde verilmek ve bedeli ayrıca belirlenmek kaydıyla eğitim hizmetleri danışmanlık hizmeti kapsamında değerlendirilir. Ayrıca araç, makine, teçhizat ve benzerlerinin kalite kontrol ve test edilmesine ilişkin hizmet alımları da tevkifata tabidir.

Avukatların vermiş oldukları danışmanlık hizmeti bu kapsamda değerlendirilmektedir. Avukatlarla yapılan sözleşmede avukatlık ve danışmanlık hizmetleri birlikte yer alıyorsa, bu iki unsur ayrı ayrı ücretlendirilmediği takdirde, toplam sözleşme bedeli üzerinden tevkifat uygulanır.³⁸

³⁷ KDV Genel Uygulama Tebliği.

³⁸ KDV Genel Uygulama Tebliği.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.03.2019 tarih ve 39044742-130-191760 sayılı özelgesinde; Yazılı ve görsel medya takip hizmeti kapsamında verilen basın danışmanlık hizmetinde KDV tevkifatı uygulaması hakkında soru sorulmuş olup, idarece verilen hizmetin her ne kadar baskı ve basın ile ilgili işler olarak gözüke de özünde danışmanlık hizmetini barındırdığı için danışmanlık hizmeti kapsamında tevkifata tabi tutulması yönünde görüş bildirilmiştir.³⁹

3.1.2.2.1.3- Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri

Bu kapsamdaki hizmetlerin belirlenmiş alıcılara karşı ifa edilmesi halinde 5/10 oranında belirlenmiş alıcılar tarafından tevkifat uygulanması gerekmektedir. Yani belirlenmiş alıcıların hizmeti satın alması halinde hizmeti satın aldığı mükellefe ödemesi gereken KDV'nin 5/10'unu tevkif ederek 2 No'lu KDV beyanı ile beyan edip ödemelidir.

Bu bölüm kapsamında ısıtma-soğutma sistemleri, havalandırma sistemi, ses sistemi, görüntü sistemi, ışık sistemi, asansör ve benzerlerine yönelik bakım ve onarım hizmetleri yer almaktadır. İlk defa kurulum ya da tamamen yenileme söz konusu ise verilen hizmetin yapım işi gibi değerlendirilmesi gerekmektedir.

Burada özellikli olan durum, bakım ve onarım hizmetleri sadece işçilikten ibaret değildir. Bakım ve onarım hizmetinin gereği olan malzeme, yedek parça ya da sarf malzemesi kullanımı halinde verilen hizmet yedek parça dahil tutar üzerinden faturalandırılmalı ve fatura bedeli üzerinden de tevkifata tabi tutulmalıdır.⁴⁰ Yedek parça hizmeti alan tarafından karşılanması halinde hizmet kapsamında değerlendirilmemelidir.

³⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.03.2019 tarih ve 39044742-130-191760 sayılı özelgesi.

⁴⁰ KDV Genel Uygulama Tebliği.

3.1.2.2.1.4- Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri

Bu kapsamdaki hizmetlerin belirlenmiş alıcılara karşı ifa edilmesi halinde 5/10 oranında belirlenmiş alıcılar tarafından tevkifat uygulanması gerekmektedir. Yani belirlenmiş alıcıların hizmeti satın alması halinde hizmeti satın aldığı mükellefe ödemesi gereken KDV'nin 5/10'unu tevkif ederek 2 No'lu KDV beyanı ile beyan edip ödemelidir.

Yemek servis hizmetini, kamu personeli, öğrenci, hasta, müşteri, misafir, yolcu sıfatı taşıyan kişilerin yemek ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapacakları hizmet alımlarını kapsamaktadır. Yemek hizmeti hazır olarak temin edildiğinde, lokantalara gidilerek alındığında ya da yemek şirketinin mutfağında pişirildiğinde tevkifat uygulanacaktır.⁴¹ Hizmetin işletme bünyesinden temini ya da hizmeti alan kişi ya da kurum bünyesinde gerçekleşmesinin tevkifata engel bir durumu yoktur.

Belirlenmiş alıcıların yaptırdıkları konser, fuar, kutlama, parti, kokteyl, davet, kongre, seminer, panel, tanıtım ve benzeri hizmet alımları da bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır.

Tebliğ'de ayrıca *“Otel, motel, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde, konaklama hizmetinden ayrı olarak verilen veya birlikte verilmekle beraber ayrı bir fatura ile belgelendirilen ya da aynı faturada ayrı olarak gösterilen durumlarda, yemek servis hizmeti ile ilgili olarak tevkifat uygulaması kapsamında işlem yapılacağı”* belirtilmiştir.⁴²

Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.08.2017 tarih ve 46480499-130[2016/1626]-42901 sayılı özelgesinde; *“İlçe Milli Eğitim Müdürlüğü'ne bağlı taşımali ilköğretim uygulaması kapsamındaki okullara verilen ve yine ödemeleri ilçe milli eğitim müdürlüğü tarafından yapılan öğle yemeği hizmetinde tevkifat uygulanıp uygulanmayacağı hususunda görüş sorulmuş olup, ilgili idare öğretmenleri, öğretmenleri ve akşam sanat okulları, öğretmen lokalleri ve sosyal tesisler*

⁴¹ İnaltong, a.g.e., s. 185.

⁴² KDV Genel Uygulama Tebliği.

yönetmeliğinin ve yönergesinin incelenmesinden, öğretmenleri ve akşam sanat okullarının milli eğitim bakanlığı destek hizmetleri genel müdürlüğüne bağlı olarak faaliyet gösterdiği, bu nedenle belirlenmiş alıcılardan sayıldığı, belirlenmiş alıcıdan belirlenmiş alıcıya hizmet temini olduğundan tevkifat yapmaması gerektiği” yönünde görüş bildirilmiştir.⁴³

Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 04.02.2019 tarih ve 93996897-130-E.13770 sayılı özelgesinde; *“Yemek servisinin yanında alkollü içecek satışının da bulunduğu bir durumda, hizmet verdiğiniz banka şubesi adına düzenleyeceği faturada alkollü içecek satışına ilişkin bedele KDV tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı”* hususunda soru sorulmuş olup, idarece alkollü içecek satışının, yemek servisi hizmetinin bir unsuru olarak yemek servis hizmeti kapsamında değerlendirilmesi gerektiğinden, alkollü içeceğe isabet eden bedel ayrıştırılmaksızın toplam hizmet bedeli üzerinden tevkifata tabi tutulması yönünde görüş bildirilmiştir.⁴⁴

3.1.2.2.1.5- İşgücü Temin Hizmetleri

Bu kapsamdaki hizmetlerin KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcılara karşı ifa edilmesi halinde 9/10 oranında KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcılar tarafından tevkifat uygulanması gerekmektedir. Yani belirlenmiş alıcılar ve KDV mükelleflerinin bu hizmeti satın alması halinde hizmeti satın aldığı mükellefe ödemesi gereken KDV’nin 9/10’unu tevkif ederek 2 No’lu KDV beyanı ile beyan edip ödemelidir.

Bu hizmetin en önemli şartları; temin edilen elemanların, hizmeti alan işletmenin bilfiil sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılabilmesi halinde tevkifata tabi olacaktır. Tüm bu şartların varlığı halinde hizmeti satın alanın tebliğde açıkça belirtilmiş olan belirlenmiş alıcılar veya KDV mükellefi olması halinde iş gücü temin hizmeti kapsamında tevkifat uygulanmalıdır. Özel güvenlik ve koruma hizmetleri de bu kapsamda tevkifata tabidir.

⁴³ Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 18.08.2017 tarih ve 46480499-130[2016/1626]-42901 sayılı özelgesi

⁴⁴ Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 04.02.2019 tarih ve 93996897-130-E.13770 sayılı özelgesi.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.02.2019 tarih ve 64597866-130[9]-2657 sayılı özelgesinde; *“Yetkili idarelerden alınan iş yeri açma belgesi, çalıştırma ruhsatı ve EPDK tarafından verilen bayilik lisansına sahip akaryakıt istasyonlarınızda, Akaryakıt İstasyonu İşletme Hizmetleri Alım Anlaşması” ile yeterli sayıda personel çalıştırmakla anlaşma yapılan yüklenicinin sorumlu olduğu, yüklenicilerin kendi adlarına akaryakıt satışı yapmadığı ve stoklarının bulunmadığı, bu nedenle verilen hizmetlerde KDV tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı”* hususunda soru sorulmuş olup, idarece verilen hizmette elemanların işletmenin mal ve hizmet üretimi safhalarından herhangi birinde çalıştırılması halinde, sevk, idare ve kontrolün hizmeti alan işletmede olduğu kabul edildiğinden verilen hizmetin işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifata tabi tutulması yönünde görüş bildirilmiştir.⁴⁵

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.04.2017 tarih ve 39044742-130[Özelge]-98945 sayılı özelgesinde; özel hastanede verilen hekimlik hizmetine KDV tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususunda soru sorulmuş olup, idarece Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde kısmi tevkifat kapsamındaki işlemleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili olup, insan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerini ifa edenlere hekimler vasıtasıyla verilen hizmetler için işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifat uygulanmayacağı belirtildiğinden söz konusu hizmetin tevkifata tabi tutulmaması yönünde görüş bildirilmiştir.⁴⁶

3.1.2.2.1.6- Yapı Denetim Hizmetleri

Bu kapsamdaki hizmetlerin KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcılara karşı ifa edilmesi halinde 9/10 oranında KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcılar tarafından tevkifat uygulanması gerekmektedir. Yani belirlenmiş alıcılar ve KDV mükelleflerinin bu hizmeti satın alması halinde hizmeti satın aldığı mükellefe ödemesi gereken KDV'nin 9/10'unu tevkif ederek 2 No'lu KDV beyanı ile beyan edip ödemelidir.

⁴⁵ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.02.2019 tarih ve 64597866-130[9]-2657 sayılı özelgesi.

⁴⁶ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.04.2017 tarih ve 39044742-130[Özelge]-98945 sayılı özelgesi.

Bu hizmetin kapsamını yapı denetim firmalarınca verilen yapı denetim hizmeti oluşturmaktadır. Konut yapı kooperatiflerinin KDV mükellefiyeti olması halinde alacakları yapı denetimi hizmetinde tevkifat uygulanması gerekirken, KDV mükellefi olmaması halinde tevkifat yapmakla sorumlu olmayacaklardır.⁴⁷

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

Bu kapsamdaki hizmetlerin KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcılara karşı ifa edilmesi halinde 5/10 oranında KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcılar tarafından tevkifat uygulanması gerekmektedir. Yani belirlenmiş alıcılar ve KDV mükelleflerinin bu hizmeti satın alması halinde hizmeti satın aldığı mükellefe ödemesi gereken KDV'nin 5/10'unu tevkif ederek 2 No'lu KDV beyanı ile beyan edip ödemelidir.

Tevkifat kapsamına tebliğe göre; *“Deriden mamul giyim eşyalarına ilişkin fason işler de dahil olmak üzere fason tekstil ve konfeksiyon işleri, fason çanta, kemer, cüzdan ve benzerleri ile ayakkabı (terlik, çizme ve benzerleri dahil) dikim işleri ve bu işlerle ilgili aracılık hizmetleri”* girmektedir.

Fason imalatın şartı ise tebliğde ayrıntılı düzenlenmiş olup aşağıda ifade edildiği gibidir.

“Hammaddelerin fason iş yaptırانلارca teminidir. Fason iş yapanلارca kullanılan iplik, fermuar, düğme, tela, astar ve benzeri her türlü yardımcı madde ve malzemeler, fason hizmet bedeline dahildir. Bu yardımcı malzemeler fason imalatın şartını ihlal etmemektedir.”

Fason üretime ilişkin tebliğde ayrıca şu hükümlere yer verilmiştir:

“- Fason olarak yapılan yıkama ve kurutma işlerinde de yardımcı malzemelerin işi yaptırانلار tarafından temin edilip bu işleri yapanلارا verilmesi halinde tevkifat uygulanacaktır. Fason işlerde mamul bir bütün olarak imal

⁴⁷ Çakıcı vd., a.g.e., s.283.

ettirilebileceği gibi, üretim aşamaları itibarıyla kısmi olarak fason iş yaptırılması da mümkündür.

- Tekstil ve konfeksiyon sektöründeki boya, apre, baskı ve kasarlama işlerinde, boya ve kimyevi maddelerin işi yaptıranlar tarafından temin edilip, bu işleri yapanlara verilmesi halinde tevkifat uygulanacak; boya ve kimyevi maddelerin bu işleri yapanlar tarafından temin edilip kullanılması halinde tevkifat yapılmayacaktır.

- Ütüleme, çözgü, haşıl, dikim, kesim, kapitone, tıraşlama, zımpara, şardon, yakma, ram, nakış ve benzeri bütün işler tevkifat uygulamasına tabidir. Ancak, bu işler boya, baskı, apre ve kasarlama işlerinin bir unsuru veya tamamlayıcısı olarak onlarla birlikte yapılıyorsa, aynı faturada gösterilmeleri kaydıyla bu işler tevkifat uygulaması bakımından boya, baskı, apre ve kasarlama hizmetleri gibi işlem görecektir.”

Fason iş yaptırımına ilişkin aracılık faaliyetinde bulunanlarda yine bu kapsamda tevkifata tabi olacaktır. Başka bir ifade ile fason yapılmak üzere alınan işin tamamen başka firmalara fason olarak yaptırılması halinde de her iki aşamada tevkifat uygulanmalıdır.⁴⁸

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.07.2018 tarih ve 39044742-010-624862 sayılı özelgesinde; “Kumaş üzerine dijital baskı yapılması halinde tevkifata tabi olup olmadığı hakkında görüş sorulmuş olup, ilgili idare kumaş üzerine baskının fason hizmet kapsamına girdiği ve bu hizmet çerçevesinde tevkifata tabi tutulması” yönünde görüş bildirilmiştir.⁴⁹

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.03.2019 tarih ve 45404237-130[I-18-85]-E.42644 sayılı özelgesinde; tekstil ürünlerinin yıkanması hizmetinde KDV tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususunda soru sorulmuş olup, idarece Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde fason olarak yapılan yıkama ve kurutma işlerinde yardımcı malzemelerin işi yaptıranlar tarafından temin edilip bu işleri yapanlara verilmesi halinde tevkifat uygulanacağı belirtildiğinden yardımcı

⁴⁸ KDV Genel Uygulama Tebliği.

⁴⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.07.2018 tarih ve 39044742-010-624862 sayılı özelgesi

malzemelerin işi yaptıranlar tarafından temin edilmesi durumunda bu hizmete ait bedel üzerinden tevkifata tabi tutulması, yardımcı malzemelerin hizmeti veren tarafından temin edilmesi durumunda ise KDV tevkifatı uygulanmayacağı yönünde görüş bildirilmiştir.⁵⁰

3.1.2.2.1.8- Turistik Mağazalara Verilen Müşteri Bulma / Götürme Hizmetleri

Turizm acentesi tarafından KDV mükelleflerine müşteri bulma hizmetlerinde, KDV mükellefleri tarafından 9/10 oranında KDV tevkifatı uygulanır. Yani KDV mükelleflerinin hizmeti satın alması halinde hizmeti satın aldığı mükellefe ödemesi gereken KDV'nin 9/10'unu tevkif ederek 2 No'lu KDV beyanı ile beyan edip ödemelidir.

Turistik dükkan/mağaza; Kültür ve Turizm Bakanlığı'ndan Turizm İşletmesi Belgesi almış otel, günü birlik tesisler, lokanta, eğlence yeri gibi kurulmuş olan turizm tesisi ya da turizm işletmesidir.⁵¹

3.1.2.2.1.9- Spor Kulüplerinin Yayın, Reklâm ve İsim Hakkı Gelirlerine Konu İşlemleri

Profesyonel spor kulüplerince KDV mükelleflerine ve belirlenmiş alıcılara verilen hizmetlerde, KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcılar tarafından 9/10 oranında KDV tevkifatı uygulanır. Yani belirlenmiş alıcılar ve KDV mükelleflerinin bu hizmeti satın alması halinde hizmeti satın aldığı mükellefe ödemesi gereken KDV'nin 9/10'unu tevkif ederek 2 No'lu KDV beyanı ile beyan edip ödemelidir.

Spor kulüpleri, dernekler kanununa tabi dernek gibi kurulan özel hukuk tüzel kişileridir. Faaliyetlerini amatör ya da profesyonel olarak sürdürebilirler.⁵² Spor

⁵⁰ Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.03.2019 tarih ve 45404237-130[I-18-85]-E.42644 sayılı özelgesi.

⁵¹ Turizm Tesislerinin Belgelendirilmesine ve Niteliklerine İlişkin Yönetmelik

⁵² İnaltong, **a.g.e.**, s. 214.

kulübü, sporun çeşitli branşlarında lisanslı sporcu yetiştirmek, müsabakalara katılmak, spor etkinliğini sağlamak ve yaymak amacıyla kurulurlar.⁵³

3.1.2.2.1.10- Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri

Bu kapsamdaki hizmetlerin KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcılara karşı ifa edilmesi halinde 7/10 oranında KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcılar tarafından tevkifat uygulanması gerekmektedir. Yani belirlenmiş alıcılar ve KDV mükelleflerinin bu hizmeti satın alması halinde hizmeti satın aldığı mükellefe ödemesi gereken KDV'nin 7/10'unu tevkif ederek 2 No'lu KDV beyanı ile beyan edip ödemelidir.

Temizlik hizmeti kapsamına tebliğe göre; *“Bina temizliği, sokak temizliği, sağlık kuruluşlarının hijyenik temizliği ve hastane atıklarının toplanması ve imhası, çöp toplama ve toplanan çöplerin imhası, park ve bahçeler ile mezarlık alanlarının temizliği, haşere mücadelesi, demiryolu ve kara nakil vasıtalarının temizliği, havlu, çarşaf, elbise, çamaşır gibi eşyaların temizlettirilmesi veya yıkattırılması”* girmektedir.

Bina temizliğine; binaların müstemilat ve eklentileri dahil iç ve dış cephesinin temizliği ile her türlü mefruşatının (halı, perde, koltuk, süs eşyası vb.) bina içinde veya dışında yaptırılan temizliği dahildir. Ayrıca havlu, çarşaf, elbise, çamaşır gibi eşyaların temizlettirilmesi veya yıkattırılması da temizlik hizmetleri kapsamında tevkifata tabidir.⁵⁴

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.02.2016 tarih ve 39044742-010-13050 sayılı özelgesinde; atık bertaraf hizmeti nedeniyle KDV tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı” hususunda soru sorulmuş olup, idarece 60 Seri No.lu KDV Sirkülerinin sanayi kuruluşları ve kamu kurumlarından gelen evsel, endüstriyel ve arıtma çamuru gibi atıkların depolama ve bertaraf edilmesine yönelik verilen hizmetlerin temizlik hizmeti kapsamında mütalaa edileceği açıklandığından verilen

⁵³ (Çevrimiçi), <https://dernekciler.com/spor-kulubu-nedir/>, 10 Ekim 2019.

⁵⁴ KDV Genel Uygulama Tebliği.

hizmet temizlik hizmeti olarak değerlendirilmelidir. Bu nedenle tevkifata tabi tutulması yönünde görüş bildirilmiştir.⁵⁵

Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15.06.2016 tarih ve 41931384-130[9-2015-55]-33 sayılı özelgesinde; Kanal temizleme ve görüntüleme hizmet alımına ilişkin KDV tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususunda soru sorulmuş olup, idarece alınan hizmetin temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmeti olarak değerlendirilmesi gerektiği ve bu kapsamda tevkifata tabi tutulması yönünde görüş bildirilmiştir.⁵⁶

3.1.2.2.1.11- Servis Taşımacılığı Hizmeti

Bu kapsamdaki hizmetlerin KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcılara karşı ifa edilmesi halinde 5/10 oranında KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcılar tarafından tevkifat uygulanması gerekmektedir. Yani belirlenmiş alıcılar ve KDV mükelleflerinin bu hizmeti satın alması halinde hizmeti satın aldığı mükellefe ödemesi gereken KDV'nin 5/10'unu tevkif ederek 2 No'lu KDV beyanı ile beyan edip ödemelidir.

Servis taşımacılığı hizmetinin en önemli özelliği, belirli bir güzergah takip edilerek yapılmasıdır. Hizmetin özel plakalı araçla yapılması hizmetin tevkifat yükümlülüğünü etkilememektedir.

3.1.2.2.1.12- Her Türlü Baskı ve Basım Hizmetleri

Bu kapsamdaki hizmetlerin belirlenmiş alıcılara karşı ifa edilmesi halinde 5/10 oranında belirlenmiş alıcılar tarafından tevkifat uygulanması gerekmektedir. Yani belirlenmiş alıcıların hizmeti satın alması halinde hizmeti satın aldığı mükellefe ödemesi gereken KDV'nin 5/10'unu tevkif ederek 2 No'lu KDV beyanı ile beyan edip ödemelidir.

⁵⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.02.2016 tarih ve 39044742-010-13050 sayılı özelgesi.

⁵⁶ Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15.06.2016 tarih ve 41931384-130[9-2015-55]-33 sayılı özelgesi.

Tebliğe göre bu hizmetlerin kapsamı; “*Kitap, ansiklopedi, risale, dergi, broşür, gazete, bülten, basılı kağıt, katalog, afiş, poster, dosya, klasör, matbu evrak, makbuz, kartvizit, antetli kağıt, zarf, bloknot, defter, ajanda, takvim, her çeşit belge ve sertifika, davetiye, mesaj ve tebrik kartı, etiket, ambalaj, test gibi süreli veya süresiz yayınlar ile diğer ürünlerin her türlü (cd, vcd, dvd gibi baskılar dâhil) baskı ve basımı hizmeti ile bunların veya sorumlu tayin edilenler tarafından kullanılan her çeşit evrakin ciltlenmesine ilişkin hizmetler*”⁵⁷ şeklindedir.

Üretimde kullanılacak kâğıt, boya ve benzeri ham ve yardımcı maddelerin siparişi veren alıcı tarafından temin edilmesi veya edilmemesi tevkifat uygulamasına engel değildir.

3.1.2.2.1.13- Yukarıda Belirlenenler Dışındaki Hizmetler

KDV mükellefleri tarafından, 5018 Sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki kamu idareleri ifa edilen ve yukarıda belirtilmeyen diğer bütün hizmet ifalarında söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar tarafından 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanır. Yani KDV mükelleflerinin kamu idarelerine tevkifat kapsamında sayılmayan bir hizmet satması halinde hizmeti satın alan kamu idaresi mükellefe ödemesi gereken KDV’nin 5/10’unu tevkif eder. Genel bütçe içinde yer alan bir kamu idaresi olması halinde de 2 No’lu KDV beyanı vermeyerek beyan edeceği KDV tutarını bütçesine gelir kaydeder.

Ordu Defterdarlığı’nın 28.02.2019 tarih ve 25953680-045.02[2017-23]-10560 sayılı özelgesinde; “*Ordu Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü’nün şoförsüz araç kiralamasına ilişkin işlemin tevkifata tabi olup olmadığı sorulduğunda; şoförsüz araç kiralama hizmetinin KDV’nin konusuna girdiği, İlgili idare olarak tevkifat sorumlulukları bulunduğu ancak alınan hizmetin kısmi tevkifat kapsamında sayılan hizmetler arasında yer almadığı gerekçesi ile tevkifat yapılmasına gerek olmadığı şeklinde*” görüş bildirilmiştir.⁵⁸

⁵⁷ KDV Genel Uygulama Tebliği.

⁵⁸ Ordu Defterdarlığı’nın 28.02.2019 tarih ve 25953680-045.02[2017-23]-10560 sayılı özelgesi

Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20/02/2015 tarih ve 26468226-130[ÖZG-45-2014]-35 sayılı özelgesinde; *“Özel okullara verilen eğitim ve öğretim desteği ödemeleri üzerinden yapılması gereken katma değer vergisi tevkifat oranı hakkında görüş sorulmuş olup, ilgili idare verilen hizmeti Milli Eğitim Müdürlüğü'nce alındığı, Milli Eğitim Müdürlüğü'nün 5018 Sayılı Kanuna ek listede yer alan kurumlardan olduğu, alınan hizmetin tebliğde sayılmayan hizmetlerden olduğu, bu nedenle diğer hizmetler kapsamında tevkifata tabi tutulması gerektiği”* yönünde görüş bildirilmiştir.⁵⁹

3.1.2.2.2- Kısmi Tevkifat Uygulanacak Teslimler

KDV Kanunu'na göre; teslim,

“Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciy veya sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir.”

şeklinde tanımlanmıştır. Teslim sayılan haller ise;

“a) Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi,

b) Vergiye tabi malların, üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş olan mallar için her ne suretle olursa olsun kullanılması veya sarfı,

c) Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyedliğin devri”

⁵⁹ Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20/02/2015 tarih ve 26468226-130[ÖZG-45-2014]-35 sayılı özelgesi.

şeklinde tanımlanmıştır. Teslim sayılan hallerde teslim olarak değerlendirildiğinden tanımlar, tevkifata tabi mal teslimlerinin tespitini yaparken dikkate alınmalıdır. Bu kısımda kısmi tevkifat uygulamasına esas teşkil eden teslimler yer almaktadır.

3.1.2.2.2.1- Külçe Metal Teslimleri

Her türlü hurda metallerden elde edilen külçeler ile bakır, çinko, alüminyum ve kurşun külçelerinin KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcılara teslimi halinde 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanır. Yani KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcıların bu belirtilen malları satın alması halinde malı satın aldığı mükellefe ödemesi gereken KDV'nin 5/10'unu tevkif ederek 2 No'lu KDV beyanı ile beyan edip ödemelidir.

Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun külçelerinin ithalatçılar ya da ilk üreticileri tarafından tesliminde tevkifat uygulanmaz. Tevkifat kapsamına, her türlü hurda metallerden elde edilen külçeler ile hurda metallerden elde edilenler dışındaki bakır, çinko, alüminyum ve kurşun külçelerinin teslimi girmektedir. Slab, billet (biyet), kütük ve ingot teslimleri de bu uygulama bakımından külçe olarak değerlendirilir.

3.1.2.2.2.2- Bakır, Çinko, Alüminyum ve Kurşun Ürünlerinin Teslimi

Bu ürünlerin KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcılara teslimi halinde 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanır. Yani KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcıların bu belirtilen malları satın alması halinde malı satın aldığı mükellefe ödemesi gereken KDV'nin 5/10'unu tevkif ederek 2 No'lu KDV beyanı ile beyan edip ödemelidir. Bu mamullerin kapsamına bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ve bunların alaşımlarından oluşan mamuller girmektedir.

Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ürünlerinin ilk üreticileri (cevherden üretim yapanlar) ile ithalatçıları tarafından tesliminde tevkifat uygulanmaz. Tebliğde ayrıntılı olarak tevkifat kapsamına giren hususlara yer verilmiş olup; şöyledir:

“Bakır ve alaşımlarından, çinko ve alaşımlarından, alüminyum ve alaşımlarından, kurşun ve alaşımlarından mamul; anot, katot, granül, filmaşın, profil, levha, tabaka, rulo, şerit, panel, sac, boru, pirinç çubuk, lama, her türlü

tel ve benzerleri, çinko oksit ile kurşun ve alaşımlarından mamul, tuğla, mühür, yaprak, plaka, folyo, pul, saçma, ızgara, toz, kurşun oksit, kurşun monoksit, kırmızı oksit ve benzerleri girmektedir. Söz konusu metal ve alaşımlarından imal edilen nihai ürünler ile bunların kesme, sıyırma, kıvrırma, kaynak, bükme, vida yeri delme-açma ve benzeri şekillerde işlenmesi sonucu elde edilen yarı mamul ve mamul mahiyetindeki malların teslimleri tevkiyata tabi değildir.”

3.1.2.2.2.3- Hurda ve Atık Teslimi

Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırpıntılarının (01.06.2018 tarihinden itibaren) teslimi KDV Kanunu’nun 17/4-g maddesi gereğince KDV’den muaf tutulmuştur. Ancak bu malların istisna olmasından mükellefin isteği ile vazgeçilebilir.

Mükellefin muafiyetten isteği ile vazgeçmesi halinde burada yer alan ürünlerin KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcılara teslimi halinde 5/10 oranında KDV tevkiyatı uygulanır. Yani KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcıların bu belirtilen malları satın alması halinde malı satın aldığı mükellefe ödemesi gereken KDV’nin 5/10’unu tevkif ederek 2 No’lu KDV beyanı ile beyan edip ödemelidir. Burada bahsedilen ürünler için önemli olan tekrar kullanılabilir nitelikte olmamasıdır. Tekrar kullanılabilir nitelikte olması halinde tevkiyata tabi olmayacaktır.

Tebliğe göre hurda kavramı; *“Her türlü metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurdasını, bunların hurda halindeki karışımlarını, aynen veya onarılmak suretiyle üretim amaçlarına uygun olarak kullanılamayacak haldeki metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam karakterli her türlü ham, yarı mamul ile mamul maddeyi ifade etmektedir.”* şeklinde tanımlanırken kapsamı ise *“Hurda veya atık niteliğindeki; her türlü kâğıt, karton, mukavva, kauçuk, plastik ile bunların kırpıntıları, naylon, lastik kırıkları, cam şişe, kavanoz, otomobil ve pencere camları, cam kırıkları, konfeksiyon kırpıntıları teslimleri de tevkiyat uygulaması kapsamındadır.”*

Hurda metal; endüstriyel üretim veya hanelerde elde edilen kullanılmayacak durumdaki metaldir.⁶⁰ Başka bir tanıma göre ise; hurda, metal kırpıntıları metal talaşları mamul veya yarı mamul madde üreten imalathane veya fabrikadan çıkan standart dışı metal ürünler izabe tesislerinden çıkan standart dışı metal hammaddeleri hadde bozuklukları ve benzerleridir.⁶¹ Bu kapsama giren hurda ve atık tanımının en geniş hali ise tamir ve bakımdan sonra aynı amaçla kullanılması mümkün olmayan kullanılmış eşyadır.

3.1.2.2.2.4- Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kâğıt, Cam Hurda ve Atıkları ile Konfeksiyon Kırpıntılarında Elde Edilen Hammadde Teslimi

Kullanılmayan malzemelerden hammadde elde edilmesi durumunda bu hammaddelerin KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcılara teslimi halinde 9/10 oranında KDV tevkifatı uygulanır. Yani KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcıların bu belirtilen malları satın alması halinde malı satın aldığı mükellefe ödemesi gereken KDV'nin 9/10'unu tevkif ederek 2 No'lu KDV beyanı ile beyan edip ödemelidir. Burada hammadde olarak elde edilen ürünler; kırık, çapak, toz, granül ve benzeri ürünlerdir. Bunların, ithalatçıları tarafından tesliminde tevkifat uygulanmaz, sonraki safhaların teslimleri ise tevkifata tabidir.

3.1.2.2.2.5- Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı ile Ham Post ve Deri Teslimleri

Burada yer alan mamullerin KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcılara teslimi halinde 9/10 oranında KDV tevkifatı uygulanır. Yani KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcıların bu belirtilen malları satın alması halinde malı satın aldığı mükellefe ödemesi gereken KDV'nin 9/10'unu tevkif ederek 2 No'lu KDV beyanı ile beyan edip ödemelidir. Burada yer alan mamuller; kütlü ve elyaf pamuk, linter pamuk, pamuk lifi

⁶⁰ (Çevrimiçi), <http://www.unalgruphafriyat.com/2018/08/17/hurda-metal-nedir/>, 9 Ekim 2019.

⁶¹ (Çevrimiçi), <http://www.gdsmetal.com.tr/sayfalar.asp?page=reklam&id=3>, 9 Ekim 2019.

döküntüleri, natürel veya tops haldeki tiftik, yün ve yapağı ile sığır, at, koyun, kuzu, keçi, oğlakların ham post ve derileridir.

3.1.2.2.6- Ağaç ve Orman Ürünleri Teslimi

Burada yer alan mamullerin KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcılara teslimi halinde 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanır. Yani KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcıların bu belirtilen malları satın alması halinde malı satın aldığı mükellefe ödemesi gereken KDV'nin 5/10'unu tevkif ederek 2 No'lu KDV beyanı ile beyan edip ödemelidir. Burada yer alan mamuller; Ağaç işleme endüstrisinde kullanılan ve ilk madde-malzeme niteliğinde olan malzemeler ile mobilya ve kereste imalatı sonucu ortaya çıkan kırpıntı, çıta ve benzeri imalat artıkları ile odun artığı talaştır. Bu malların ithalatçıları ile kamu idarelerinden alanlarda tevkifat uygulanmaz. Tebliğe göre;

“Ağaç işleme endüstrisinde kullanılan ve ilk madde-malzeme niteliğinde olan her türlü ağaç, tomruk, odun ile bunların önceden belirlenmiş ölçülerde biçilmesiyle elde edilen inşaatlık, doğramalık, marangozluk, mobilyalık ve benzeri kereste, mobilya ve kereste imalatı sonucu ortaya çıkan kırpıntı, çıta ve benzeri imalat artıkları ile odun artığı talaş teslimleri tevkifat uygulaması kapsamındadır. Öte yandan, tomruk, odun, kereste, kırpıntı, atık vb. mahiyetinde olmayan; mobilya, kapı- pencere doğraması, döşeme malzemesi, sunta, levha, mdf, rabuta, lambri, süpürge ve benzeri ürünlerin tesliminde tevkifat uygulanmaz.”⁶²

3.1.3- Belgesiz Mal Bulundurma

KDV’de belgesiz mal bulunduran veya hizmetten yararlananların sorumluluğu uygulaması, KDV Kanunu’nun 9/2. maddesinde düzenlenmiştir. Bu hükme göre alıcı, KDV’nin hazineye intikalinden sorumlu tutulmuştur. Bu durumun tespiti halinde alıcıdan, hazineye intikalinin olması gereken KDV’yi alıcının ödediğine ilişkin belgelendirebilmesi için 10 gün kadar beklenir. 10 gün içinde alıcının durumu belgelendirememesi halinde müteselsil sorumluluk işlemeye başlayacaktır. Diğer bir

⁶² Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği.

ifade ile mal teslimlerinde işleme taraf olanlar, hizmet ifalarında hizmetten yararlananlar yapılan işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV ile sınırlı olmak üzere, hazineye intikal etmeyen KDV'den müteselsilen sorumlu olacaklardır.

Mükellefe bulundurduğu malın veya yararlandığı hizmetin belgesini ibraz etmesi için mükellefe 10 günlük sürenin tanınması, VUK 344. maddesinde öngörülen vergi ziyai cezasının derhal uygulanmamasını gündeme getirmektedir. Bu durum KDV uygulamasına özgü bir durumu ortaya çıkartmaktadır.

KDV'de belgesiz mal bulunduran veya hizmetten yararlananların sorumluluğu uygulaması, esasen VUK md.11'de düzenlenmiş olan müteselsil sorumluluk müessesine dayanır.⁶³ Mal veya hizmet alım ve satımında satıcının KDV'yi hazineye intikal ettirmediğinin tespit edilmesi halinde, bu satıcı tarafından doğrudan mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen mükellefler, işlem bedeli üzerinden hesaplanan vergi ile sınırlı olmak üzere, hazineye intikal etmeyen vergiden aşağıda belirtilen usul ve esaslara göre satıcı ile birlikte müteselsilen sorumlu olacaklardır.

Bir mükellefin, mal veya hizmet temin ettiği aşamalardan daha önceki aşamalarda, bu mal veya hizmetle ilgili KDV'nin hazineye intikal ettirilmemiş olması nedeniyle müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulabilmesi için, sözü edilen mükellef ile vergiyi Hazine'ye intikal ettirmeyenler arasında; menfaat sağlayan doğrudan bir ilişkinin veya hısımlık, sermayesine katılma, organizasyon veya yönetimi içinde yer alma şeklinde dolaylı bir ilişkinin mevcudiyetinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlarda açıkça belirtilmiş olması zorunludur.

Eğer alıcı KDV dahil toplam işlem bedelini, banka aracılığı ile satıcının bilgilerine açıkça yer vererek ödemede bulunmuşsa, ödeme çek ile yapılmışsa, ödeme kredi kartı ile yapılmışsa ya da ödeme PTT aracılığı ile havale edilmişse müteselsilen sorumluluktan kurtulmuş olur. Müteselsil sorumluluktan kurtulabilmek için ilişkinin son derece net belgelenebilmesi gerekmektedir. Bu anlamda mükelleflerin satın

⁶³ Şükrü Kızılot, **KDV Kanunu ve Uygulaması**, Cilt 1, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 1998, s.556.

aldıkları mallara veya hizmetlere ait taşıma irsaliyesi, nakliye faturası ve benzeri belgeler önem arz etmektedir.

Fiili veya kaydi envantere konu olan vergi incelemeleri neticesinde ortaya çıkacak olan belgesiz mal bulundurmada belge düzeni bir kez daha önemini göstermektedir. 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. Böylece alıcı müteselsil sorumluluktan kurtulmuş olur.

Danıştay 3. Dairesi'nin Esas Numarası 2006/67, karar tarihi 06.06.2007 ve karar numarası 2007/1809 olan yargı kararına göre; belgesiz mal alışının vergi incelemesi ile saptanması halinde öncelikle fiili envanter çalışmasının yapılması gerektiği, fiili envanter çalışmasının yapılamaması halinde kaydi envanter çalışmasının yapılması gerektiği, yapılan çalışma neticesinde belgesiz mal alışına karar verilmesi gerektiği yönünde karar verilmiştir.⁶⁴ Bu yargı kararına göre KDV Kanunu'nun 9. maddesi kapsamında işlem tesis edebilmek için öncelikle gerekli envanter çalışmasının yapılması gerektiği vurgulanmaktadır.

Fiili ve kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurduğu saptanmış olması ve 10 günlük süre zarfında da alış belgelerini ibraz edemeyen yükümlü adına sorumlu sıfatıyla yapılan KDV tarhiyatı yapılmalıdır.⁶⁵ Herhangi bir belgelendirmenin yapılmamış olması halinde fiili veya kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulunduranlar veya hizmet satın alanlar için KDV'nin tespiti tutar belli olmadığı için yine KDV kanununda tanımlanan emsal bedel üzerinden yapılmaktadır.⁶⁶

⁶⁴ Danıştay 3. Dairesi'nin Esas Numarası 2006/67, Karar Tarihi 06.06.2007 ve Karar Numarası 2007/1809 Olan Yargı Kararı. (Konu ile ilgili olarak ayrıca bkz. Danıştay 4. Dairesi'nin Esas Numarası 2009/3079, Karar Tarihi 18.02.2010 ve Karar Numarası 2010/776 Olan Yargı Kararı.)

⁶⁵ Danıştay 3. Dairesi'nin Esas Numarası 1997/3863, Karar Tarihi 02.03.1999 ve Karar Numarası 1999/868 Olan Yargı Kararı.

⁶⁶ Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorumu ve Açıklamaları**, İstanbul, Oluş Yayıncılık, 2012, s. 257.

Belgesiz mal bulunduranlara ilişkin bu hükümler fiiliyatta nadir uygulanmaktadır.⁶⁷ Bu nedenle belgesiz mal bulunduranların sorumluluğuna ilişkin düzenlemelere içtihat ve uygulamalarda daha az rastlanmaktadır.

3.1.4- 5300 Sayılı Kanuna Göre Tarım ürünleri Lisanslı Depoculuğu Faaliyeti Kapsamında Tarım Ürün Senetleri Teslim İşlemlerinde Sorumluluk

KDV Kanunu'nun 9/3. maddesi gereğince 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'na göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimine ait KDV'nin tamamının ödenmesinden lisanslı depo işleticileri sorumludur. Burada işleme konu tüm KDV'nin ödenmesinden lisanslı depo işleticisi sorumlu olduğundan tam tevkifat uygulaması gibi değerlendirmek mümkündür. Ancak bu sorumluluk yükümlülüğü diğer tam tevkifat uygulamaları gibi tebliğ ile değil kanun ile getirilmiştir. Yani 5300 Sayılı Kanuna Göre Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuğu Faaliyeti Kapsamında Tarım Ürün Senetleri Teslim işlemleri, kanundan gelen bir zorunluluktur.

5300 Sayılı Kanuna göre ürün senedi; *“Ürünlerin mülkiyetini temsil ve rehnini temin eden, lisanslı depo işleticisince nama veya emre düzenlenmiş, teminat olarak verilebilen, ciro edilebilen veya edilemeyen ve bu Kanunda öngörülmeleyen durumlarda Türk Ticaret Kanununda düzenlenen makbuz senedi hükümlerine tabi olan kıymetli evrak”* olarak tanımlanmışken, Lisanslı depo işletmesi veya lisanslı depo işleticisi: *“Tarım ürünlerinin depolanmasıyla iştigal eden ve bu Kanun kapsamında geçerli bir lisans belgesine sahip anonim şirketi”* ifade etmektedir. Lisanslı depo işleticisi olan anonim şirket Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın izni ile kurulur. Şirket unvanında lisanslı depo işleticisi olduğuna dair ibare yer almalıdır.

⁶⁷ Mehmet Maç, e-kitap, **KDV-5**, (Çevrimiçi), <http://www.bdo.com.tr/vergi/kdv.php>, 15 Mayıs 2019.

Lisanslı depo işleticilerinin borsa aracılığı ile satış yapması halinde yapılan işlem tam istisna kapsamında değerlendirilmelidir.⁶⁸ Tam istisna olan işlem üzerinden KDV hesaplanmayacağından tevkifatı uygulanmayacaktır.

3.2- AVRUPA BİRLİĞİ ORTAK KATMA DEĞER VERGİSİNDE SORUMLULUK UYGULAMASI

Üye ülkeler, kendi KDV tahsilatlarından belli bir yüzdeyi AB bütçesine aktardıklarından üye ülkelerde meydana gelen KDV geliri kayıpları doğrudan AB bütçesini etkilemektedir. KDV kaybı, beklenen KDV geliri (Toplam KDV Yükümlülüğü) ile vergi dairesi tarafından fiilen toplanan KDV arasındaki fark olarak tanımlanmaktadır.⁶⁹ AB, topluluk içi kayıp tacir hileciliği gibi KDV kaçakçılığı yöntemleri ile mücadelede etkili bir çözüm yöntemi olarak reverse charge mekanizmasını (geri ödemeli mekanizma) uygulamaya başlamıştır. AB Ortak KDV uygulamasında sorumluluk müessesinin uygulamadaki adı, reverse charge mekanizmasıdır. KDV’de ters yükleme mekanizması olarak adlandırılan reverse charge mekanizması 2006/112/EC konsey direktifi ile belirlenmiştir.⁷⁰ KDV tevkifatı mekanizması, bu direktifin 199’uncu maddesine dayanmaktadır.⁷¹ AB KDV Direktifinin 199(a) maddesi ile üye ülkelerin minimum 2 yıllık bir dönem için vergi sahtekârlığı ile mücadelede geçici olarak tercihlili reverse charge mekanizmasını kullanabileceğini belirtmektedir.

KDV tevkifatı yöntemine, AB üye devletleri başta sıcak bakmamış olsa da daha sonra, 1 Ocak 1993 tarihinden itibaren gümrükte mali sınırların ve kontrollerin kaldırılması ile topluluk içi kayıp tacir kaçakçılığının/döngüsel kaçakçılığın iyice yayılması üzerine geçiş yapılmıştır. AB’de 16 Mart 2010 tarih ve 2010/23/AB sayılı

⁶⁸ İnaltong, **a.g.e.**, s. 158.

⁶⁹ Avrupa Komisyonu, **Commission Staff Working Document Impact Assessment Generalised Reverse Charge Mechanism**, SWD (2016) 457 final, 21.12.2016, Brüksel, s.14.

⁷⁰ “Comission Of The European Communities, Proposal For A Council Directive Amending Directive 2006/112/Ec As Regards An Optimal And Temporary Application Of The Reverse Charge Mechanism In Relation To Supplies Of Certain Goods And Services Susceptible To Fraud, 2009”, (Çevrimiçi), [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/legislation/proposals/taxation/comm\(2009\)511_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/legislation/proposals/taxation/comm(2009)511_en.pdf), 01 Temmuz 2019.

⁷¹ Ubay, Ünsal, **a.g.m.**, s. 285.

Konsey direktifi ile tersine vergilendirme mekanizmasının, sadece riskli olduğu ispatlanmış olduğu alanlarla (inşaat hizmetleri, gayrimenkul işlemleri, atık metal, iflas durumundaki işlemler ve emisyon izinleri) sınırlı olarak uygulanmasına yol açmıştır.⁷² Bu uygulamanın başlangıcı geçici olarak başlamıştır. Ancak günümüzde hala devam etmektedir.

AB KDV tevkifatı mekanizması, AB içi ticarete KDV kayıp ve kaçığının en yoğun olduğu alanlarda uygulanmaktadır. Esasen KDV kaçakçılığının önlenmesi için bir önlem olarak uygulamaya konulmuştur. Bu nedenle reverse charge mekanizmasında, doğrudan doğruya KDV mükellefinde bir değişiklik yapılmakta ve alıcı konumundaki işletme KDV hesaplayıp ödeme yükümlülüğü altına sokulmaktadır. Mekanizmadan sadece farklı üye ülkeler arasında ticaret yapan ve kendi ülkesinde KDV mükellefi olan şirketler faydalanmaktadır.

Mekanizmanın, genel olarak sadece B2B (Business to Business – İşletmeden işletmeye) ticari işlemler için uygulanması zorunludur. Tevkifat yapılması zorunlu olan bu mekanizma daha çok sınır ötesi yapılan hizmet sunumlarına uygulanmaktadır. Çünkü verilen hizmetin takibi zordur ve hizmet, KDV tevkifat mekanizmasının en zayıf noktasıdır. Mekanizmanın diğer uygulanacağı alanlar Direktifte tek tek sıralanmıştır.

Tercihli uygulama için 10.000 avroluk satış eşiğinin aşılması gerekmektedir.⁷³ Tercihli KDV tevkifat mekanizmasının uygulaması üye ülkelerin takdirindedir. Aşağıdaki işlemlerle sınırlı olarak belirlenen eşiğin aşılması halinde tercihli KDV tevkifat mekanizması uygulanacaktır. KDV tevkifat mekanizmasının tercih edilmesi halinde uygulanacak alanlar ise şunlardır:⁷⁴

“a) Taşınmaz mülkler ile alakalı tamir, temizleme, onarım, değiştirme ve yıkım hizmetlerini içeren inşaat işleri yanında mal teslimi olarak kabul edilen inşaat işi teslimleri,

⁷² Akdemir, **a.g.e.**, s.182.

⁷³ European Commission, VAT GAP, (Çevrimiçi) https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/vat-gap_en, 05 Mayıs 2019.

⁷⁴ Ubay, Ünsal, **a.g.m.**, s. 287.

b) Taşınmaz mülkler ile alakalı tamir, temizleme, onarım, değiştirme ve yıkım hizmetlerini içeren inşaat işleri ile uğraşan personelin temini,

c) Tedarikçisi tarafından vergilendirilmesi tercih edilen taşınmaz mülk teslimleri,

d) Kullanılmış malzemeler, aynı ülkede yeniden kullanılmayacak malzemeler, hurda, endüstriyel ya da endüstriyel olmayan atıklar, dönüştürülebilir atıklar, kısmi işlenmiş atıklar ve AB KDV Direktifinin Ek VI'sında listelenen demir ve demir olamayan çöpler, hurdalar gibi bazı mal ve hizmetler,

e) Bir vergi mükellefinden diğerine icra dolayısıyla sağlanan kefaletler,

f) Mülkiyeti kullanma hakkının, temlik olunana devrini müteakip, malların temini ve bu hakkın temlik olunan tarafından kullanımı,

g) Hüküm altına alınmış bir borcun sahibince, zorunlu satış usulüyle satılan bir gayrimenkulün tedariği.”

KDV tevkifat mekanizması belirli alanlarda uygulanmakta olup, bir sınırlandırmaya tabi tutulmuştur. Tercihli KDV tevkifatı mekanizmasının Birleşik Krallık, Fransa ve Lüksemburg'da uygulandığı görülmektedir.

AB KDV Direktifi'nin 395'inci maddesinde 199 ve 199(a) maddelerinde sayılan mal ve hizmetler bakımından tercihli KDV tevkifatı mekanizmasının kullanımı hızlı tepki mekanizması olarak kabul edilmiştir. Hızlı tepki mekanizması, bir üye ülkenin ani ve ciddi bir sahtekârlık faaliyeti ile karşılaşması durumunda kullanılacaktır.⁷⁵

AB'ye üye ülkelerin bir kısmı, genelleştirilmiş bir KDV tevkifatı mekanizması uygulanmasının taraftarıyken diğerleri sahtecilik riskinin dağıtım zincirinin son aşamasına doğru kayacağı endişesiyle böyle bir genel mekanizmaya karşıdırlar. Bu nedenle AB'de tevkifat mekanizması tercihli ve zorunlu uygulama alanlarına göre

⁷⁵ Ubay, Ünsal, **a.g.m.**, s. 287-288.

olmak üzere iki farklı düzenlenme ile ele alınmıştır. Mekanizma hem yerel hem de sınır ötesi mal ve hizmet ticaretine konu olan yüksek riskli sektörlerle uygulanmaktadır. Tevkifat mekanizması, vergi kaçakçılığını önlemenin yanı sıra gereksiz idari yükü de azaltmaktadır.⁷⁶

3.3- KATMA DEĞER VERGİSİNDE SORUMLULUK UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Türkiye uygulamasında vergi hukukunda sorumluluk, vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan üçüncü kişilerin kanunlarla, vergiye ilişkin maddi ya da şekli ödevlerin yerine getirilmesi bakımından vergi dairesine muhatap tutulmalarını ifade etmektedir.⁷⁷ Bu amaçla vergi hukukunda tevkifat aracılığı ile getirilen vergi sorumluluğu müessesesinin amacı vergi alacağının kolay ve en az masrafla hazineye intikalini sağlamaktır. Böylece vergi gelirlerinin enflasyona karşı erimesinin önüne geçilmeye çalışılmaktadır. Verginin ödenmesi ile vergi sorumlusunun sorumluluğu sona ermektedir. Bu nedenle KDV’de vergi sorumlusuna ilişkin olan sorumluluk uygulamasında vergi sorumlusu yükümlülüklerini yerine getirmesi ile yükümlülükleri sona erer. Yani vergi sorumlusunun yükümlülüğü sürekli olmayan bir ödev niteliğindedir.

KDV’de müteselsil sorumluluk uygulamasına başvurulmasının ölçütü tahsil edilen KDV’nin hazineye intikal ettirilip ettirilmemesi hususudur.⁷⁸ KDV Kanunu’nda sadece adi ortaklıklar için öngörülen bir müteselsil sorumluluk vardır. Genel olarak müteselsil sorumluluk Vergi Usul Kanunu’nda öngörülmüştür. Vergi Usul Kanunu tüm vergiler için uygulandığından geniş yorum yapılarak KDV’ye de uygulanması söz konusu olabilir. Buna göre Türkiye uygulamasında vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile ortaya çıkan KDV’nin hazineye intikali için müteselsil sorumluluk öngörülmüştür diyebiliriz.

⁷⁶ Maria Batri, “Is The Reverse Charge Mechanism An Effective Solution To European Union’s Value Added Tax Fraud”, (Çevrimiçi) <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=142852>, 02 Mayıs 2019.

⁷⁷ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 2. Bası, Ankara, Yetkin Yayınları, 2003, s.131.

⁷⁸ Özgenç, **a.g.m.**, s. 86.

Vergi alacağının güvenliğini sağlamak amacıyla KDV Kanunu'nda yer alan vergi sorumluluğu, 9. madde kapsamında mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülmesi halinde Maliye Bakanlığı'nca belirlenen konularda ve Türkiye'de mükellefiyeti olmayıp gerçek kişilere satış gerçekleştiren dijital hizmet sunucularına tevkifat yaparak uygulanmaktadır. Ayrıca fiilî ya da kaydî envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde bu işlemi gerçekleştirenlerden KDV aranırken, 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 tutulmuştur.⁷⁹ Lisanslı depo işleticileri, yapılan işlemlere ilişkin vergi sorumlusu olarak sorumlu tutulmuşlardır. Tevkifat kapsamında yapılan iş ve işlemler nedeni ile vergi sorumlusunun tevkifat yapması halinde tevkif ettiği tutarı ayrıntılı olarak düzenlediği 2 No'lu KDV beyannamesinde, dijital hizmet sunucularının ise 3 No'lu KDV beyannamesinde belirterek beyanname vermesi gerekmektedir.

Vergi sorumlusunun yapmakla yükümlü olduğu tevkifat, vergiye tabi işlemin içeriğine göre uygulanan tevkifat oranına göre ayrıma tabi tutulmuştur. Bu ayrıma göre; işleme taraf olan vergi sorumlusunca tevkifata konu tutar, işlemin tabi olduğu KDV'nin tamamını içeriyorsa buna tam tevkifat; işlemin tabi olduğu KDV'nin Maliye Bakanlığı'nca belirlenmiş olan oran çerçevesinde belirlenmiş alıcılar ya da KDV mükelleflerince yapılıyorsa buna kısmi tevkifat denilmektedir.⁸⁰ Tam tevkifat kapsamına dar mükellefin yaptığı mal teslimi ve hizmet ifası, GVK 18. madde kapsamındaki işlemler, kiralama işlemleri ve reklâm verme işlemleri girmektedir. Lisanslı depo işleticilerine yüklenen sorumlulukta tam olduğun yapılan işlemlere ilişkin KDV hususunda tam tevkifat ile yükümlüdürler. Kanun gereği yapılan bu tevkifat da tam tevkifat olarak değerlendirilebilir.

Kısmi tevkifat kapsamına giren mal teslimleri ve hizmet konuları tek tek oranları ile belirtilmiştir. KDV Genel Uygulama Tebliği'ne göre kısmi tevkifat

⁷⁹ Katma Değer Vergisi Kanunu md. 9.

⁸⁰ KDV Genel Uygulama Tebliği.

kapsamındaki hizmetler; “Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt proje hizmetleri, etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler, makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri, yemek servis ve organizasyon hizmetleri, işgücü temin hizmetleri, yapı denetim hizmetleri, fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri, çanta ve ayakkabı dikim işleri ve bu işlere aracılık hizmetleri, turistik mağazalara verilen müşteri bulma / götürme hizmetleri, spor kulüplerinin yayın, reklâm ve isim hakkı gelirlerine konu işlemleri, temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri, servis taşımacılığı hizmeti, her türlü baskı ve basım hizmetleri ve kamuya yapılan hizmetlerdir”. Yine tebliğe göre kısmi tevkiyat kapsamındaki mal teslimleri ise; “Külçe metal teslimleri, bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ürünlerinin teslimi, hurda ve atık teslimi, metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırıntılarından elde edilen hammadde teslimi, pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimleri ile ağaç ve orman ürünleri teslimidir.”

AB’nin Ortak KDV uygulamasında üye ülkeler, kendi KDV tahsilatlarından belli bir yüzdeyi AB bütçesine aktardıklarından üye ülkelerde meydana gelen KDV geliri kayıpları doğrudan AB bütçesini etkilemektedir. AB üye ülkelerde ortak pazar anlayışının yerleşmesi ve gümrük sınırlarının kaldırılması ile bürokratik işlemler azaldığından vergiden kaçınma eğiliminde olan mükellefler nezdinde KDV yönünden vergi kaçakçılıklarının da oluşmasına zemin hazırlamıştır.⁸¹ KDV mükellefiyetinde hata, kayıt dışı ekonomi, gizleme, kasti aciz hali, hatalı faturalama, giriş KDV’nin geçersiz indirimi, muhasebe kaydında hile, kaçakçılık malları ve topluluk içi kayıp tacir hileciliği gibi faaliyetler ile üye ülkelerin KDV gelirleri azalırken dolaylı olarak AB’nin de geliri azalmaktadır.

AB’nin önemli gelirlerinden olan KDV’nin azalmaması için KDV kayıp ve kaçığının yoğun olduğu alanlarda tevkiyat uygulamasını içeren reverse charge mekanizmasını uygulanmaya başlanmıştır. Bu uygulama hem yerel hem de sınır ötesi mal ve hizmet ticaretine konu olan yüksek riskli sektörlerle uygulanmaktadır. Böylece

⁸¹ Katerina Gradeva, “VAT Fraud in Intra – Eu Trade”, (Çevrimiçi) <https://www.etsg.org/ETSG2014/Papers/378.pdf>, 10 Mayıs 2019, s. 2.

hem üye ülkelerin hem de AB'nin bütçesindeki gelir kaybının önüne geçilmeye çalışılmıştır.

Reverse charge mekanizması gereği vergi sorumlusu sıfatı olan alıcı, KDV'yi normal döneminde vermiş olduğu KDV beyannamesi ile tevkifata konu işlemlerin belirtildiği KDV'yi aynı beyannamede beyan edip ödemekte ve ilgili işlemin KDV indirimini de sağlamaktadır. Mekanizmadan sadece farklı üye ülkeler arasında ticaret yapan ve kendi ülkesinde KDV mükellefi olan şirketler faydalanmaktadır. AB'de sorumluluk kapsamındaki tevkifat mekanizması tercihli ve zorunlu uygulama alanları olmak üzere iki farklı düzenlenme ile ele alınmıştır.

Zorunlu olan tevkifat mekanizması, genel olarak sadece B2B ticari işlemler için uygulanmaktadır. Tevkifat yapılması zorunlu olan bu alan daha çok sınır ötesi yapılan hizmet sunumlarını kapsamaktadır. Tercihli tevkifat uygulaması için 10.000 avroluk satış eşiğinin aşılması gerekmektedir.⁸² Tercihli KDV tevkifat mekanizmasının uygulaması üye ülkelerin takdirindedir. Tercihli tevkifat uygulaması; *“Taşınmaz mülkler ile alakalı tamir, temizleme, onarım, değiştirme ve yıkım hizmetlerini içeren inşaat işleri yanında mal teslimi olarak kabul edilen inşaat işi teslimleri, ilk maddede yer alan işlerle uğraşan personelin temini, tedarikçisi tarafından vergilendirilmesi tercih edilen taşınmaz mülk teslimleri, kullanılmış malzemeler, aynı ülkede yeniden kullanılmayacak malzemeler, hurda, endüstriyel ya da endüstriyel olmayan atıklar, dönüştürülebilir atıklar, kısmi işlenmiş atıklar ve AB KDV Direktifinin Ek VI'sında listelenen demir ve demir olamayan çöpler, hurdalar gibi bazı mal ve hizmetler, bir vergi mükellefinden diğerine icra dolayısıyla sağlanan kefaletler, mülkiyeti kullanma hakkının, temlik olunana devrini müteakip, malların temini ve bu hakkın temlik olunan tarafından kullanımı ile hüküm altına alınmış bir borcun sahibince, zorunlu satış usulüyle satılan bir gayrimenkulün tedariki”* için uygulanmaktadır.

AB uygulamasında vergi sorumlusu işleme taraf olan kişi olabileceği gibi reverse charge mekanizmasını uygulayan ülkelerece belirlenecek üçüncü kişilerde

⁸² Ubay, Ünsal, **a.g.m.**, s. 287.

olabilir. Türkiye uygulamasında tevkifat yükümlülüğü altında olan vergi sorumlu malı teslim alan ya da hizmetten yararlanan kişi olabileceği gibi Maliye Bakanlığı'na belirlenen üçüncü kişi de olabilir. Vergi sorumlusu tanımı Türkiye uygulaması ile AB uygulaması kapsamında değerlendirildiğinde benzer hükümler içermektedir.

Türkiye uygulaması ile AB uygulamasında vergi sorumlusuna yüklenen vergi sorumluluğunun amacı vergi güvenliğini sağlayarak KDV'ye ilişkin vergi gelirlerini artırmaktır. Türkiye uygulamasında vergi temini için bir dönem müteselsil sorumluluk⁸³ benimsenmişken AB uygulamasında genel bir müteselsil sorumluluk öngörülmemiştir. Bu nedenle müteselsil sorumluluk uygulaması üye devletlerin iç düzenlemesine bırakılmıştır. Türkiye uygulamasında müteselsil sorumluluk, vergi gelirlerinin temini için ek bir güvence olarak değerlendirilebilir. Ayrıca Türkiye'de uygulanan müteselsil sorumluluk, vergi geliri temin etmenin öneminin de göstergesidir. Müteselsil sorumluluğun mükellefin ödevlerini yerine getirmemesi halinde başvuru bir güvence olduğu düşünüldüğünde Türkiye'de uygulanmasında yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflerin olduğunun da göstergesi olabilir. Vergiyi doğuran işleme taraf olan, otokontrol mekanizmalarından biri olan müteselsil sorumluluk yükümlülüğünü yerine getiren mükellefe ek yükümlülük yüklemektedir.⁸⁴ Bu durum ödev ve yükümlülüklerini yerine getiren mükellefin cezalandırılması olarak değerlendirilebilir. Ödev ve yükümlülükleri artan mükellefin de vergiden kaçınma yoluna başvurusu ile sonuçlanabilir. Vergiden kaçınma yöntemleri ile ülke genelinde yaygınlaşması halinde işlem hacmine göre vergi gelirlerinin azalması ile sonuçlanabilir. Türkiye uygulamasındaki müteselsil sorumluluk uygulamasının amacı vergi gelirlerinin artırılması iken uzun vadede vergi gelirlerinin azalması sonucunu doğurmaktadır. Bu durum amaç ve sonuç arasında bir çatışmaya neden olmaktadır. Müteselsil sorumluluk uygulaması kısa vadede avantaj gibi görünürken uzun vadede dezavantaja dönüşmektedir.

Kısmi tevkifat, Türkiye'de sahte belge ve paravan şirket oluşumu yoluyla KDV kaybını engellemek üzere ve giderek yaygınlaşan şekilde uygulanırken⁸⁵, AB'de ters

⁸³ Ayrıntılı bilgi için bkz. İkinci Bölüm.

⁸⁴ Buyruk, **a.g.m.**, s. 4.

⁸⁵ KDV Kanun Gerekçesi.

yükleme mekanizması ağırlıkla haksız vergi iadesi alınmasını engellemek için geliştirilmiştir.⁸⁶ Ters yükleme mekanizması alanları belirlenirken de zorunlu ve ihtiyari olmak üzere ayrıma gidilmiştir.

Türkiye’de uygulanan KDV’de tevkifat uygulaması kanundan doğan bir zorunluluk olup, KDV’nin konusuna giren ve tevkifat öngörülen her durumda uygulanmaktadır.⁸⁷ Tevkifat uygulama noktasında tam tevkifat ve kısmi tevkifat olmak üzere ayrıma tabi tutulmuştur. AB uygulanan KDV sisteminde yolsuzluğu önlemek amacıyla getirilen reverse charge mekanizmasının uygulanacağı zorunlu alanlar belirtilirken Birliğe üye ülkelerce ihtiyari olarak uygulanabilecek alanlar da Direktifler aracılığı ile belirlenmiştir.⁸⁸ İhtiyari uygulanan tercihli KDV tevkifatında da uygulanan tevkifat oranı %100’dür.

AB’de zorunlu olarak uygulanan tevkifat alanı işletmeden işletmeye yapılan ticari işlemler olup, daha çok hizmet alanını kapsamaktadır. Türkiye uygulamasında ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlar tarafından yapılan işlemler tam tevkifat kapsamındadır. AB’deki reverse charge mekanizması ile Türkiye uygulamasındaki dar mükellefe ilişkin tevkifat uygulaması benzerlik göstermektedir.⁸⁹ Burada kast edilen yurtdışından temin edilen hizmettir. Çünkü mal tesliminde gümrük hattı kullanıldığından KDV kontrolü rahatlıkla sağlanmakta ve tahsil edilmektedir. Tespit edilmesi zor olan alan ise somut olmamasından kaynaklı hizmet teminidir. Bu durum Türkiye uygulaması ile AB uygulamasında benzer hükümler içermektedir. Her ikisi de uluslararası hizmet teminini kapsamakta olup, tevkifat oranı %100 olarak hizmeti alan tarafından uygulanmaktadır.

Türkiye uygulamasında ayrıca ülke içinde gerçekleştirilen GVK 18. madde kapsamındaki işlemler, kiralama işlemleri ve reklâm verme işlemleri tam tevkifat kapsamına girmektedir. Bu durum Türkiye’de KDV’nin konusunun ve KDV tahsiline ilişkin riskli alanlarının daha geniş olduğunu göstermektedir.

⁸⁶ İnaltong, **a.g.e.** s. 67-68.

⁸⁷ Taşkın, **a.g.e.**, s. 36.

⁸⁸ İnaltong, **a.g.e.**, s. 70.

⁸⁹ İnaltong, **a.g.e.**, s. 59.

AB uygulamasında tercihli tevkifat uygulaması kapsamında olan taşınmaz mülkler ile alakalı tamir, temizleme, onarım, değiştirme ve yıkım hizmetlerini içeren inşaat işleri yanında mal teslimi olarak kabul edilen inşaat işi teslimleri yer alırken, Türkiye uygulamasında kısmi tevkifat uygulama alanında yer alan yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt proje hizmetleri, etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri ile yapı denetim hizmetleri ile benzerlik göstermektedir. Ancak Türkiye uygulamasında belirlenen oran üzerinden tevkifat zorunlu olup, AB uygulamasında üye ülke tarafından belli bir işlem hacminin üzerinde olması halinde KDV'nin tamamı üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle tercihli olarak uygulanmaktadır.

AB uygulamasında tercihli tevkifat uygulaması kapsamında olan taşınmaz mülkler ile alakalı tamir, temizleme, onarım, değiştirme ve yıkım hizmetlerini içeren inşaat işleri yanında mal teslimi olarak kabul edilen inşaat işi teslimlerinde uğraşan personelin temini yer alırken, Türkiye uygulamasında her türlü iş gücü temin hizmetleri kısmi tevkifat uygulaması kapsamındadır. Genel olarak iş gücü temin hizmeti diyebileceğimiz bu alanda Türkiye uygulamasında belirlenen oran üzerinden tevkifat zorunlu olup, AB uygulamasında üye ülke tarafından belli bir işlem hacminin üzerinde olması halinde KDV'nin tamamı üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle tercihli olarak uygulanmaktadır.

AB uygulamasında tercihli tevkifat uygulaması kapsamında olan kullanılmış malzemeler, aynı ülkede yeniden kullanılmayacak malzemeler, hurda, endüstriyel ya da endüstriyel olmayan atıklar, dönüştürülebilir atıklar, kısmi işlenmiş atıklar ve demir ve demir olamayan çöpler, hurdalar gibi bazı mal ve hizmetler yer alırken, Türkiye uygulamasında hurda ve atık teslimi ile metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırpıntılarından elde edilen hammadde teslimi kısmi tevkifat uygulaması kapsamındadır. Atıklara ilişkin bu düzenlemelerde Türkiye uygulamasında belirlenen oran üzerinden tevkifat zorunlu olup, AB uygulamasında üye ülke tarafından belli bir işlem hacminin üzerinde olması halinde KDV'nin tamamı üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle tercihli olarak uygulanmaktadır.

Türkiye uygulamasında ayrıca ülke içinde gerçekleştirilen kısmi tevkifata tabi olan makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri, yemek servis ve organizasyon hizmetleri, fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri, çanta ve ayakkabı dikim işleri ve bu işlere aracılık hizmetleri, turistik mağazalara verilen müşteri bulma / götürme hizmetleri, spor kulüplerinin yayın, reklâm ve isim hakkı gelirlerine konu işlemleri, servis taşımacılığı hizmeti, her türlü baskı ve basım hizmetleri, kamuya verilen hizmetler, külçe metal teslimleri, bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ürünlerinin teslimi, pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimleri ve ağaç ve orman ürünleri teslimi yer almaktadır. Ülkemizde kısmi tevkifat uygulanacak alanların bu kadar detaylandırılması, vergi kaybının tespitine ilişkin ciddi bir çalışma yapıldığının göstergesidir.⁹⁰

AB uygulamasında ise tercihli tevkifat uygulaması kapsamında olan tedarikçisi tarafından vergilendirilmesi tercih edilen taşınmaz mülk teslimleri, bir vergi mükellefinden diğerine icra dolayısıyla sağlanan kefaletler, mülkiyeti kullanma hakkının, temlik olunana devrini müteakip, malların temini ve bu hakkın temlik olunan tarafından kullanımı, hüküm altına alınmış bir borcun sahibince, zorunlu satış usulüyle satılan bir gayrimenkulün tedarigi yer almaktadır. Burada yer alan bir vergi mükellefinden diğerine icra dolayısıyla sağlanan kefaletler ile hüküm altına alınmış bir borcun sahibince, zorunlu satış usulüyle satılan bir gayrimenkulün tedariginin tevkifata tabi olması Türkiye uygulamasındaki 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimine ait KDV'nin tamamının ödenmesinden lisanslı depo işleticileri sorumlu olmasına benzemektedir.

Tevkifatın yapılacağı konulara ilişkin AB uygulaması ile Türkiye uygulamasında farklılıkların olması riskli alanların farklı değerlendirilmesinden kaynaklanmaktadır. Her iki uygulamada ortak risk alanları olduğu gibi farklılıklarda yer almaktadır. Farklılık gerekçelerinden bir diğer ise verginin konusuna giren unsurların farklı tanımlanmasından kaynaklanmaktadır. Genel olarak tevkifata ilişkin Türkiye uygulamasının mevzuatsal olarak daha geniş alanda tanımlandığı

⁹⁰ İnaltong, a.g.e., s. 83.

düşünüldüğünde bu alanlarda işlem gerçekleştirilmesi halinde vergi alacağının daha kolay hazineye intikali sağlanacaktır.

Farklı bir açıdan bakacak olursak KDV uygulayan diğer üye ülkeler ile ülkemiz kıyaslandığında; ülkemizde vergi güvenliği ön plandadır. Bu nedenle KDV’de tevkifat sorumluluğu kanundan gelen bir zorunluluk olduğundan daha katı bir uygulama söz konusudur diyebiliriz. Tevkifat uygulanan alanın mevzuatsal olarak daha geniş alanda tanımlanması ise riskli alanların daha fazla olduğunu göstermektedir.



SONUÇ

Devletin önemli gelir kaynakları arasında yer alan vergilerden olan KDV, üretimden tüketime uzanan bir süreci kapsamaktadır. Bu süreçte her aşamada hesaplanan bir vergi olduğundan, içinde indirim sistemini barındırmaktadır. Ayrıca KDV ile kısa vadede gelir ayarlaması yapılabilmektedir. Ekonomik büyümeye olumsuz etkisi en az olup, uluslararası pazarda nötr bir etkiye sahiptir. Bu nedenle kamu idareleri tarafından gelir artırmak amacıyla en fazla başvurulan politika araçlarından biri olarak kullanılmaktadır.

Ekonomik mücadeleyi gerektiren kayıt dışı ekonominin boyutunu tespit etmek zordur. Kayıt dışı ekonomik faaliyetler, vergi beyannamesi üzerinde beyan edilen gelirin azalmasına neden olurken gelirin yeniden dağıtımını da azaltmaktadır. Bu nedenle kayıt dışı ekonomilerin varlığı uygulanan vergi politikalarının da başarısızlığına neden olabilmektedir.

KDV ticari hayatın her aşamasında yer aldığından ve diğer vergi türlerinden ayrılcı özelliği olan indirim mekanizmasına sahip olması nedeniyle KDV’de bazı düzenleyici işlemler öngörülmüştür. Bu işlemlerden en önemlisi KDV uygulamasının başarısı ve kayıt dışı ekonomi ile mücadele için Vergi Usul Kanunu’na göre uyulması gereken belge düzenidir. Mükelleflerin belge düzenine uymalarını sağlamak, ekonomideki belgesiz mal ve hizmet dolaşımının önlenmesi bakımından etkili ve caydırıcı bir müeyyide getirmesi bakımından da önem arz etmektedir.

Türkiye’de uygulanan KDV indirim sisteminde indirilebilecek KDV türünden işlem yapanlar işleme konu KDV tutarını indirim yapabilirken, indirilemeyecek KDV niteliğinde işlem yapması halinde ise ilgili KDV tutarını gider ya da maliyet unsuru olarak değerlendirebilmektedir. AB Ortak KDV sistemi uygulamasında ise birliğe üye ülkeler KDV indirimi ile ilgili tamamının indirimini öngörebileceği gibi oransal bir indirimde öngörebilirler. KDV belge düzenine ve kayıt nizamına önem veren bir vergi türü olduğundan oransal indirim mekanizması kayıt nizamını da olumsuz yönde etkileyecektir. KDV’de indirim mekanizması ile vergi kaçakçılığına ve faturasız satışlara karşı etkin bir otokontrol sistemi oluşturulmaya çalışılırken,

oransal vergi indirimi ile indirim mekanizmasının önleme amacı olan vergi kaçakçılığına zemin hazırlayacak muhasebe hilelerinin yapılmasına neden olacaktır. Mükelleflerin muhasebe kayıtları daha karmaşık bir hal alacak olup, muhasebe kayıtlarında hatanın olması uzun vadede gelir ve kurumlar vergisinin matrahında aşınmalara neden olacaktır. Bu nedenle KDV’de vergi indirimi uygulanırken oransal indirim değil kayıtlara yansıtılan KDV’nin tamamının indirimi tercih edilmelidir.

Vergi idaresinin amacı, kanunlar uyarınca ödenecek vergi miktarının tamamını toplamaktır. Bunun için bazı vergi güvenlik önlemleri alınmıştır. Anayasa Mahkemesi’nce de otokontrol mekanizması olarak kabul edilen müteselsil sorumluluk bu vergi güvenlik önlemlerindendir. Türkiye’deki KDV’de tevkifat uygulamasında bir dönem uygulanmış olan, belgesiz mal bulundurma ve adi ortaklıklardaki KDV için halen uygulanan müteselsil sorumluluk, vergi geliri temin etmenin öneminin de göstergesidir. Müteselsil sorumluluk, ödev ve yükümlülüklerini yerine getiren mükellefin cezalandırılması olarak da değerlendirilebilir. Ödev ve yükümlülükleri artan mükellefin vergiden kaçınma yoluna başvurması ise muhtemeldir. Müteselsil sorumluluk uygulamasının amacı vergi gelirlerinin artırılması iken uzun vadede vergi gelirlerinin azalması sonucunu doğurmaktadır. Bu durum amaç ve sonuç arasında bir çatışmaya neden olmaktadır. Müteselsil sorumluluk uygulaması kısa vadede avantaj gibi görünürken uzun vadede dezavantaja dönüşmektedir.

Vergi kesenlerin sorumluluğu kavramı, vergisel sorumluluk türlerinden biridir. Ancak bu sorumluluk türü, vergi alacağını güvenceye almak kaygısından çok, vergi alacağını enflasyonist etkilerden korumak, vergi idaresine verginin bir an önce ödenmesini sağlamak amacıyla gelir üzerinden alınan vergiler için geliştirilmiştir. KDV’de tevkifat uygulaması da verginin enflasyon karşısında erimesine karşı bir önlem olarak uygulamaya koyulmuştur. KDV’de tevkifat yükümlülüğü kanunda belirtilen şartların yerine getirilmesi ile sona erer. Bu nedenle KDV’de tevkifat yükümlülüğü sürekli olmayan bir ödev niteliğindedir.

KDV’de tevkifat yükümlülüğü altında bulunan kişiler vergi sorumlusu olarak nitelendirilirken, vergi sorumlusunun hak ve yükümlülükleri ve kimler olabileceği

gibi tanımlar mükellef çerçevesinde yapılmaya çalışılmıştır. KDV’de mükellef, şirketler olabileceği gibi, vergi mükellefiyeti bulunmayan gerçek kişiler veya dar mükellefler de olabilir. Bu nedenle KDV mükellefi olabilecek olan kişiler vergi sorumlusu da olabilir. KDV’de yer alan sorumluluk uygulamasında; KDV’nin sorumlu sıfatıyla beyan edilebilmesi için hizmetten Türkiye’de faydalanan muhatabın KDV mükellefi olması şart değildir. KDV mükellefiyeti bulunmayanlar da söz konusu hizmetler nedeniyle KDV tevkifatı yaparak, tevkif edilen tutarın ayrıntılı gösterildiği 2 No’lu KDV beyannamesi ile beyan etmek ve ödemek zorundadır. KDV’de tevkifat uygulamasında herhangi bir istisna öngörülmemiş olup, tevkifata tabi işlemi gerçekleştirenlerce yapılması zorunludur. Bu nedenle kamu idaresi de mevzuatı takip etmeli ve dikkatli olmalıdır.

Daimi KDV mükellefi olmayanların vergi yükümlülüklerine ilişkin KDV Kanunu ve KDV Genel Uygulama Tebliği’nde aksi bir düzenleme yoktur. Daimi KDV mükellefi olmayanların vergi sorumlusu olması halinde yeterli bilgiye sahip olmadıklarından tevkifata ilişkin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmelerinde aksamalar söz konusu olabilecektir. Ayrıca daimi KDV mükellefi olmayanların yükümlülüklerini yerine getirip getirmediklerinin idare tarafından tespiti de zor olacaktır. Bu aksaklıkların giderilebilmesi için KDV mükellefi olmayanların tevkifat yükümlüğü yetkili kurumca belirlenecek belli bir tutar ve üzeri için olmalıdır.

Dar mükelleflerin vergilendirilmesinde kaynakta vergi kesintisi yöntemi benimsenmiştir. Ancak bu yöntem ile Türkiye’de dar mükellef ile ticari faaliyette bulunan şirketler ödeme yaptıkları net tutarı brüte iblağ etmek zorunda kalmaktadır. Bu durum ticari faaliyette bulunan mükellefe üzerinde ek bir mali külfet (gider veya maliyet) oluşturmaktadır. Dar mükellefler ile gerçekleştirilen mal teslimi ve hizmet ifasında ödeme aracı olarak banka tercih edildiği düşünüldüğünde, mükellefçe yapılması gereken tevkifatın banka tarafından yapılması mükellef üzerindeki yükümlülüğü azaltacaktır. Ayrıca idarenin de yapılan işlemlere ilişkin takibini kolaylaştıracaktır. Böylece beyan edilen ve hazineye daha kısa sürede intikal eden vergi miktarında artış sağlanabilecektir.

01.01.2018 tarihinden itibaren uygulanmak üzere daimi KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik hizmet sağlayan dar mükellefler için KDV tahsilatına yönelik 3 No'lu KDV beyanı şeklinde yeni bir düzenlemeye gidilmiştir. Bu düzenlemede amaç elektronik hizmetlerin yine elektronik ortamda beyanını sağlayarak Türkiye sınırları içinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi halinde dar mükellef olanların iş yeri açmaksızın vergilendirmesini sağlayabilmektir. Ancak dar mükellefin matrahını kendiliğinden beyan etmek istemesi ve ücretli sağlanan elektronik hizmetin gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespitinin zor olması uygulamada aksaklıkların yaşanmasına neden olabilir. Tespitin yapılmasının zor olması nedeniyle de denetim ya da idarenin kontrol mekanizmasının işleyişi uzun sürebilir. Bu yönleri ile yeni beyanın getiriliş amacı ve KDV Genel Uygulama Tebliğinde aldığı yer itibari ile uygulama sonuçları çelişki içermektedir. Sonucun başarılı olabilmesi için vergi sorumluluğunun üçüncü kişiler olan ödeme kanallarına kaydırılmasının faydalı olacağı kanaatindeyim.

Vergi güvenliği amacı ile getirilen vergi sorumluluğu ile işleme taraf olmayan üçüncü kişilere de tevkifat yükümlülüğü getirilebilecektir. Özellikle dar mükellefler ile gerçekleştirilen mal teslimi ve hizmet ifasında ödeme aracı olarak banka tercih edildiği düşünüldüğünde vergi sorumlusu olarak bankanın belirlenmesi halinde tevkifat yükümlülüğü daha kolay gerçekleşmiş olacaktır. Çünkü dar mükellefler, ödemeleri ya da tahsilatlarını banka üzerinden gerçekleştirirken işlemlerin ticari nitelikte olup olmadığı banka tarafından kolaylıkla tespit edilebilmektedir. Ayrıca banka çalışanlarının deneyimli olması da yükümlülüklerde aksama yaşanmamasını sağlayacaktır. Böylece dar mükelleflere ilişkin işlemlerin tespiti ve vergi sorumlusu sıfatı ile yükümlülüklerinin yerine getirilip getirilmediğinin idarece tespiti de kolaylaşmış olacaktır.

AB uygulamasında sıfır oran uygulaması döngüsel vergi kaçakçılığının yaygınlaşmasına neden olmuştur. Birliğe üye ülkeler arasında geçerli olan döngüsel vergi kaçakçılığında mükellefe ulaşılamadığı için ülkeler tarafından kayıp tacir ifadesi kullanılmış olup, kayıp tacirler tarafından gerçekleştirilen kaçakçılığın adı da topluluk içi kayıp tacir hileciliği olarak tanımlanmıştır. Bu kaçakçılık türü ile birliğe

üye ülkeler arasında vergi gelirlerinin transferi yapılmakta ve bu süreçte birlik elde edeceği vergi gelirinden mahrum kalmaktadır. Topluluk içi kayıp tacir hileciliğinde; AB’de benimsenen varış ilkesi prensibi gereği çıktığı ülkede vergilendirilmeyen mallar vardığı ülkede kayıtsız olarak KDV dahil tutar üzerinden satılmaktadır. Satış yapan firmalarca idare tarafından tespiti yapılana kadar herhangi bir beyan verilmemektedir. Bu nedenle satılan ürüne ilişkin KDV tutarı kayıt dışı olarak firma hesaplarına aktarılmaktadır.

AB, KDV kayıp kaçaklarını azaltmak ve haksız rekabeti engellemek için KDV sistemlerini birbirine yakınlaştırmaya çalışmaktadır. AB’de de tevkifat, KDV kaçakçılığı üzerine getirilmiş bir düzenlemedir. Bu düzenleme reverse charge mekanizması olarak adlandırılmıştır. Reverse charge mekanizması gereği vergi sorumlusu sıfatı olan alıcı, KDV’yi normal döneminde vermiş olduğu KDV beyannamesi ile tevkifata konu işlemlerin belirtildiği KDV’yi aynı beyannamede beyan edip ödemekte ve ilgili işlemin KDV indirimini de sağlamaktadır.

Reverse charge mekanizması gereği birliğe üye ülkeler Birlikçe belirlenen bazı alanlarda zorunlu tevkifat uygulamasını yapması gerekirken bazı alanlarda ise ihtiyari tevkifat uygulamasını seçebilmektedir. İhtiyari tevkifat uygulamasında belirleyeceği alanlarda yine Birlikçe belirlenmiş alanlardır. İhtiyari uygulanan tercihli KDV tevkifatında da uygulanan tevkifat oranı %100’dür.

Türkiye’de uygulanan KDV’de, teslim ve teslim sayılan haller tanımı gibi ifadeler ile KDV’nin açıkları kapatılmaya çalışılmıştır. Ayrıca KDV’de yer alan indirim mekanizması ile işlemlerin kayıt altına alınması ve KDV zincirinin bozulmaması amaçlanmıştır. KDV Kanunu’nda faturada KDV tutarı olarak ne gösterilmişse (yanlış oran uygulaması, yanlış matrah gösterilmesi gibi hatalar yapılmış olsa bile) gösterilen KDV tutarının ödenmesinin gerekliliği, KDV kanununun hata kabul etmediğinin ve kurulan sistemin ne kadar nizami olmaya çalıştığının da bir göstergesidir.

Türkiye’de uygulanan KDV’de; KDV’nin konusunda daha fazla KDV’ye tabi alanın tespitinin yapılması, belli konular üzerine uzmanlaşılması, mevzuatta

sadeliğın sağlanması hususlarında da aksaklıkların olmasına neden olmaktadır. Vergi tabanının geniş olmasının en büyük avantajı, işlem hacmi ve işlem tutarına göre daha fazla vergi gelirinin elde edilmesini sağlamak olacaktır.

Vergi düzenlemeleri istediği alanları vergilendirebilmek için ayrıntılı olarak düzenlense bile kolay ve anlaşılır olmalıdır. Bu sayede mevzuatı bilmek ve anlamak konusunda mükellefler ve vergi sorumluları zorlanmayacaktır. KDV'nin daha basit ve şeffaf olması işletmeleri idari bir yükten kurtarıırken, sınır ötesi ticaret hacminin gelişmesine de zemin hazırlaması mümkündür.



KAYNAKÇA

- Acuner, Serkan: “Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi Mevzuatına Genel Bir Bakış ve Mevzuata Aykırı Olarak İndirimli Oran Uygulayan İspanya Hakkında Adalet Divanı Tarafından Verilen Kararın Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:380, 2013, s. 201-213.
- Akdemir, Tuğçe: “Katma Değer Vergisinde Tersine Vergilendirme Mekanizması: Avrupa Birliği İle Türkiye Üzerine Karşılaştırmalı Analiz”, Ankara, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, **Doktora Tezi**, 2018.
- Aksoy, Şerafettin: **Kamu Maliyesi**, İstanbul, Filiz Kitapevi, 1998.
- Akyol, M. Emin: “KDV’de Tevkifat Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 2008.
- Akyol, M. Emin: “Katma Değer Vergisinde Müteselsil Sorumluluk Uygulaması”, **e-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 187, 2008.
- Akyol, M. Emin: “Kısmi Tevkifat Uygulaması”, **e-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 311, 2018.
- Aliefendioğlu, Yılmaz: **Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj)**, Ankara, 1975
- Altınışik, Şener: “Katma Değer Vergisinde Müteselsil Sorumluluk ve “KOD” Uygulaması”, **e-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 197, 2009.
- Altuğ, Osman: **Kayıtdışı Ekonomi**, Cem Ofset Matbaacılık, İstanbul, 1994

- Armutlu, Muhsin: Katma Değer Vergisi ve Türkiye Uygulamasında İhracat İstisnası, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, **Yüksek Lisans Tezi**, 2007.
- Aslan, Mehmet: **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, İstanbul, Alfa Yayınları, 2002.
- Arslan, Erdoğan: “KDV’de Sorumluluk ve Tevkifat”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 2008.
- Aydın, Erkan: **Katma Değer Vergisinde Sorumluluk**, İstanbul, XII Levha Yayıncılık, 2009.
- Balcı, Beyazıt: “AT Uygulamasında Vergiyi Doğuran Olay”, **Vergi Dünyası**, Sayı:181, 1996.
- Balcı, Beyazıt: “AT KDV Mevzuatında Vergi Mükellefi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 186, 1997.
- Batri, Maria: “Is The Reverse Charge Mechanism An Effective Solution To European Union’s Value Added Tax Fraud”, (Çevrimiçi) <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=142852>, 02 Mayıs 2019.
- Baykara, Bekir: “Vergi Sorumluluğu, Vergiden Sorumluluk ve VUK’un 11. Maddesine Göre KDV’den Mütessesil Sorumluluk”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 222, Şubat 2000.
- Baykara, S. Tunahan: “KDV Sorumluluk Müessesesi Çerçevesinde Kurumların Tevkifat Yükümlülükleri”, **e-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 204, 2009.
- Bilici, Nurettin: **Vergi Hukuku**, Güncellenmiş 11. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2005.
- Bilici, Nurettin: **Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2005.

- Boztaş, Hakan: “Katma Değer Vergisi Kanununda Sorumluluk Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 2009.
- Buyruk, A. Özkan: “Vergi Hukukunda Müteselsil Sorumluluk – Vergi Sorumluluğu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 2007.
- Çakıcı, Ömer : **KDV Tevkifatı**, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, 2012.
- Kütükçü Abdullah;
Akçay, M. Bahattin;
- Çarboğa, Muhammet: “Sahte Fatura İle Belgelendirilen Tevkifata Tabi Mal ya da Hizmet Alımlarında İadesi ve Reddedilmesi Gereken KDV’nin Hesaplanması”, **e-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:289, 2017.
- Çavdar, Fatih: “Elektronik Ticaretin Vergi Denetimi Üzerindeki Etkileri”, (Çevrimiçi) <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/440074>, 10 Ekim 2019.
- Ersan, Mustafa; Çarboğa, Muhammet: “Sahte Fatura İle Belgelendirilen Tevkifata Tabi Mal ya da Hizmet Alımlarında İadesi ve Reddedilmesi Gereken KDV’nin Hesaplanması”, **e-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 289, 2017.
- Çelik, Mehmet: “Türkiye’de Vergi Etkinliği ve 1990 Yılı Sonrası Uygulaması”, Isparta, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, **Yüksek Lisans Tezi**, 2002.
- Çınaroğlu, Şemsi Aziz: “KDV’de Müteselsil Sorumluluk Uygulaması ve Değerlendirmeler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 350, 2010, s. 146-150.
- Değer, Nuri: **Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu**, 3. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2009.

- Değer, Nuri: “Katma Değer Vergisi’nde Vergi Sorumluluğu Uygulaması”, **E-Yaklaşım**, Sayı: 22, Mayıs 2005.
- Demir, Ebru: “Türkiye’de İhracatta KDV İstisnası ve Avrupa Birliği Uygulaması İle Karşılaştırılması”, Kütahya, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, **Yüksek Lisans Tezi**, 2010.
- Derdiyok, Türkmen: “Türkiye’nin Kayıtdışı Ekonominin Tahmini”, **Türkiye İktisat Dergisi**, Mayıs, 1993
- Doğan, Abdullah A.: **KDV Kanunu Açıklaması ve Yorumu**, Ankara, 1985.
- Doğrusöz, Ahmet B.: **Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme-Stopaj**, İstanbul, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını 3, 1992.
- Durmuş, Neşe: “KDV Tevkifatına Tabi İşlemlerde Tevkifatının Yapılmamasının Sorumluya Getireceği Vergisel Yükler ”, **e-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 289, 2017.
- Eroğlu, Onur; Aksu, Hüseyin: “Dijital Ekonominin Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirilmesi”, (Çevrimiçi), <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/789232>, 10 Ekim 2019.
- European Commission, “Assessment of the Application and Impact of the Optional ‘Reverse Charge Mechanism’ within the EU VAT System”, ISBN: 978-92-79-44429-6, Specific Contract No.6 TAXUD/2013/DE/333 Implementing Framework Contract No TAXUD/2012/CC/117, Final Report November 2014.
- European Commission, VAT GAP, (Çevrimiçi) https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/vat-gap_en, 05 Mayıs 2019.

- Fantorini, Stefano; Üzeltürk, Hakan: **Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Politikası ve Türk Mevzuatının Uyumı**, İstanbul, İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları, 2001.
- Genç, Mine: “Türkiye’nin Avrupa Birliği İle Bütünleşmesinin Maastricht Kriterleri Bağlamında Değerlendirilmesi”, Antalya, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, **Yüksek Lisans Tezi**, 2018.
- Gerçek, Adnan: “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 54, Sayı: 3, 2005.
- Gerek, Şahnaz; Aydın, Ali R.: **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, 1. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 2005.
- Gökçay, Şerif Emre: **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Doktora Tezi, 2017.
- Gradeva, Katerina: “VAT Fraud in Intra – Eu Trade”, (Çevrimiçi) <https://www.etsg.org/ETSG2014/Papers/378.pdf>, 10 Mayıs 2019.
- Gündüz, Fatih: “Tam Tevkifat Kapsamına Giren İşlemler”, **e-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 251, 2013.
- Güneş, Gülsen: **Verginin Yasallığı İlkesi**, 2.baskı, İstanbul, XII Levha Yayıncılık, 2008.
- Hajdar, Eda Ajhan: “Avrupa Birliği’nde Dolaylı Vergilerin Uyumı ve Türkiye’nin Etkileşimi”, Bursa, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, **Yüksek Lisans Tezi**, 2006.
- Heper, Fethi: **Kamu Maliyesi**, Açıköğretim Yayınları, 2003.

- Heper, Fethi: **Toplumsal Yapı ile Vergi Yapıları Arasındaki İlişkiler**, Eskişehir, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, 1981.
- Heper, Fethi; Ak, Mehmet: “Katma Değer Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Oransal ve Sosyal Düzenlemelerin Avrupa Birliği Katma Değer Sistemi İle Karşılaştırması-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:123, 2003.
- İktisadi Kalkınma Vakfı, **Açılan Müzakere Fasıllarında Ne Durumdayız?**, 281. Yayın, İstanbul, İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları, 2016.
- İleri, Yusuf: “KDV Tevkifatının ve İadesinin Hukuka Uygunluğu”, **İstanbul Barosu Dergisi**, C. 90 Sayı:1, Ocak 2016, s. 120-132.
- İleri, Yusuf: “KDV Tevkifatının Şifreleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 408, 2015.
- İnaltong, Ceyhan: **Katma Değer Vergisi’nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2013.
- İnaltong, Ceyhan: “Katma Değer Vergisi Uygulamaları, Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, İstanbul, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, **Doktora Tezi**, 2017.
- Kaneti, Selim: **Vergi Hukuku**, 2. Bası, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989.
- Kaneti, Selim : **Vergi Hukuku**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2019.
- Ekmekci, Esra;
Güneş, Gülsen;
Kaşıkçı, Mahmut:

- Kaplan, Recep: “Müteselsil Sorumluluk ve Vergi Hukukundaki Yeri”, Bursa, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, **Yüksek Lisans Tezi**, 2005.
- Kara, Mustafa Sefa: “Belgesiz Mal Bulunduran veya Hizmet Satın Alanlarda KDV Sorumluluk Uygulaması”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 160, 2013.
- Karabacak, Hakan: “Avrupa Birliği’nde Katma Değer Vergisinin Oran yapısı”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 147, 2005.
- Karakoç, Yusuf: **Genel Vergi Hukuku**, 2. Bası, Ankara, Yetkin Yayınları, 2003.
- Kılıç, Seçkin: “Tevkifat Uygulamasının Vergi Kayıplarını Önlemedeki Rolü ve AB Ülkeleri İle Bir Karşılaştırma”, Manisa, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, **Doktora Tezi**, 2009.
- Kılıç, Seçkin: “Vergi Güvenliğinin Sağlanması Bağlamında Katma Değer Vergisinde Tam Sorumluluk Kapsamında Tevkifat Uygulaması”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 100, 2008.
- Kızılot, Şükrü: **Vergi Usul Kanunu Ve Uygulaması**, Cilt II, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1995.
- Kızılot, Şükrü: **KDV Kanunu ve Uygulaması**, Cilt 1, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 1998.
- Kirazcı, Deniz M.: “AT’de Vergi Sınırlarının Kaldırılmasına Doğru Clearing System”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 87, 1988.
- Koç, Emre Özgür: “AB Adaylık Sürecinde KDV’nin Uyumlaştırılması”, (Çevrimiçi), web.hitit.edu.tr/dosyalar/materyaller/oemrekoc@hititedutr231220148M5X7H8J.docx, 19 Haziran 2019.
- Kumrulu, Ahmet: “Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan

- Teselsül”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 3, Aralık 1988, (Çevrimiçi), tbbdergisi.barobirlik.org.tr, 01 Kasım 2019.
- Kuşcu, Serdar: “Yurt Dışından Temin Edilen Hizmetlerde KDV Sorumluluk Uygulaması ve Özellik Arz Eden Durumlar”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 155, 2012.
- Kutluca, Fatma: “Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulamasının Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi”, Manisa, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, **Yüksek Lisans Tezi**, 2013.
- Maç, Mehmet: e-kitap, **KDV-5**, (Çevrimiçi), <http://www.bdo.com.tr/vergi/kdv.php>, 15 Mayıs 2019.
- Maç, Mehmet: **KDV Uygulaması**, İstanbul, Denet Yayıncılık, 1998.
- Maç, Mehmet: “Hizmet İthalinde KDV Ve Stopaj Sorumluluğu”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:71, Eylül 2005.
- Merter, Mehmet E.: Acar, İbrahim A., Arslan Enver: “Türk Vergi Sisteminde KDV Uygulaması ve Etkinliğinin Analizi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 153, Temmuz-Aralık 2007.
- Muhovic, Polona: “Combating VAT Fraud in the EU”, **Master Thesis**, University of Ljubjana Faculty of Economics, 2015
- Nadaroğlu, Halil: **Kamu Maliyesi Teorisi**, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım, 2000.
- Neumark, Fritz: **Türkiye’de Ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi Teorisi-Tarihçesi-Pratik**, Hak Kitabevi, İstanbul, 1946
- Oktar, S. Ateş: **Vergi Hukuku**, 14. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2019.
- Oktar, S. Ateş: “Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine Düşünceler”, **Sayıştay**

- Dergisi**, 135. Kuruluş Yıldönümü Sayısı, Sayı:25 Nisan-Haziran 1997.
- Oral, Hasan: “Katma Değer Vergisi İndirimi Şartlarına Türkiye ve Avrupa Birliği’nin Yaklaşımı”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, C. 31, Sayı: 138, 2018, s. 135-158.
- Oral, Hasan: “Katma Değer Vergisi’nde İndirim Mekanizması”, Ankara, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, **Doktora Tezi**, 2017.
- Organ, İbrahim; Akmaz, Kemal: “Dar Mükellef Kurumlarda Elde Etme ve Tevkifat Uygulaması”, **e-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 218, 2011.
- Öncel, Mualla;
Kumrulu, Ahmet;
Çağan, Nami: **Vergi Hukuku**, 16. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2008.
- Öncel, Mualla: **Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk**, Ankara, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 1983.
- Öncel, Mualla: “Katma Değer Vergisi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 29, Sayı: 3-4, Eylül-Ekim 1972, s. 289-312.
- Öner, Cihat: “Is Tax Avoidance the Theory of Everything in Tax Law? A Terminological Analysis of EU Legislation and Case Law”, **EC Tax Review**, Cilt: 27, Sayı:2, 2018, s. 96-112.
- Özbalcı, Yılmaz: **Vergi Usul Kanunu Yorumu ve Açıklamaları**, İstanbul, Oluş Yayıncılık, 2012.
- Özgenç, A. Selçuk: “Avrupa Birliği İçtihadı ve Türk İçtihadı Açısından Katma Değer Vergisi’nde Mütessesil Sorumluluk”, **Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 5, Sayı:1, Temmuz 2017, s. 83-97.

- Özkara, Mustafa: “Kamu İdarelerinde KDV Tevkifatı Uygulaması-I”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 387, 2013, s. 70-75.
- Quigley, Paul: “Extension of French Reverse Charge Mechanism”, (Çevrimiçi)
<http://eduart0.tripod.com/sitebuildercontent/sitebuilderfiles/frenchreversecharge.pdf>, 10 Mayıs 2019.
- Saban, Nihal: **Vergi Hukuku**, İstanbul, Beta Basım A.Ş., 2016
- Saraçoğlu, Fatih: “Katma Değer Vergisinde Oransal Yapı ve Vergi Oranlarında Yapılan Değişikliklerin Tüketim ve Tasarruflar Üzerindeki Etkileri”, **Sayıştay Dergisi**, 2006.
- Sarıcan, Beytullah: “Vergi Hukukunda Sorumluluk Hallerinin İncelenmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 357, 2011, s. 83-93.
- Sarılı, Mustafa A.: **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, Kazancı Hukuk Yayınevi, İstanbul, 2004.
- Sarısoy, Taner: “Katma Değer Vergisinde Mütessesil Sorumluluk Uygulaması ve İade Edilecek Vergiye Etkisi”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 144, 2011.
- Seviğ, Veysi: “KDV’de Kısmi İstisna”, (Çevrimiçi),
http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=2056, 23 Temmuz 2019.
- Sonsuzoğlu, Elif: **Türk Vergi Hukukunda Fer’i Borç Ve Alacak Olarak Faiz Ve Zam**, İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2013, s. 37.
- Suer, M. Ziya: **Avrupa Birliği’nde Vergi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sistemine Üzerine Etkileri**, Cilt-I, Ankara, 1999.
- Şal, Hidayet: “Katma Değer Vergisinde İhracat İstisnası; Antalya İli Örneği”, Isparta, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, **Yüksek Lisans Tezi**, 2011.

- Şengöz, Yunus: “Vergi Sorumlularının Sorumluluklarını Yerine Getirmemeleri Halinde Mükelleflerin Müteselsil Sorumluluğu-I”, **e-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 234, 2012.
- Şentürk, Recep Salih: “Yeni Düzenlemeler Işığında İşgücü Temin Hizmetlerinde Katma Değer Vergisi Tevkifatı Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 404, 2015, s. 135-140.
- Taşkın, Yasemin: “Vergi Aflarının Etkinliği: Teori ve Türkiye Uygulaması”, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, **Yüksek Lisans Tezi**, 2006.
- Taşkın, Yasemin: **Vergi Hukukunda Tevkifattan Doğan Sorumluluk**, İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2017.
- Tavşancı, Aykut: “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasının Dolaylı Vergiler Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 281, 2005.
- Tokaç, Gökhan: “Katma Değer Vergisinde İhracat İstisnası ve İade Müessesesi”, İstanbul, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, **Yüksek Lisans Tezi**, 2007.
- Tuncer, Selahattin: **Kaynakta Tevkif “Stopaj” Usulü Hakkında Bir Deneme**, Maliye Vekaleti Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, 1953.
- Tunç, Ergül: Katma Değer Vergisinde İndirim ve İade Uygulamaları (Avrupa Birliği ve Türkiye Karşılaştırması), Ankara, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, **Yüksek Lisans Tezi**, 2007.
- Turanlı, Dursun Ali: “Katma Değer Vergisinde Müteselsil Sorumluluk Uygulaması”, **e-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 260, 2014.

- Turhan, Salih: **Vergi Sistemleri Ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1993.
- Turhan, Salih: **Vergi Teorisi ve Politikası**, 6. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998.
- Turut, Şenol: “Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerin (Stopaj) İadesinde Yaşanan Sorunlar”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:95, 2009
- Türk, İsmail; **Kamu Maliyesi**, 1. Baskı, Ankara, Turhan Kitapevi, 1992.
- Türkay, İmdat: “Telif Kazançlarında Katma Değer Vergisi Tevkifatı”, **e-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 235, 2012.
- Ubay, Birol; Ünsal, Hilmi: “Avrupa Birliği KDV Tevkifatı Mekanizmasının Türk KDV Sistemindeki KDV Tevkifatı Müessesesi İle Karşılaştırılması”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 175, 2018.
- Uçan, Raşit; Topal, Derya: “KDV Uygulama Genel Tebliğinde Kısmi Sorumluluk Kapsamındaki İşlemlerde KDV İade Uygulaması”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 185, 2015.
- Uçan, Raşit; Arıkan, İlker: “Hukuki Danışmanlık Hizmetlerinde Katma Değer Vergisi Tevkifatı Uygulaması”, **e-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 289, 2017.
- Urak, Ersin: “Katma Değer Vergisinde Tevkifat Müessesesi”, İstanbul, İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Denetim Bilim Dalı, **Yüksek Lisans Tezi**, 2013.
- Uslu Yağcı, Cansu: “KDV Mükellefi Olmayanların KDV Sorumlulukları Mercek Altında”, **e-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 241, 2013.
- Uysal, Ali; Eroğlu, Nurettin: **Açıklamalı Ve Örnekli Vergi Usul Kanunu**, Ankara, 2009.

- Üçer, Tunca: “Tevkifatlı Fatura Hakkında Bilmeniz Gerekenler”, (Çevrimiçi) <https://www.parasut.com/blog/tevkifatli-fatura-nedir>, 08 Kasım 2019.
- Ünsal, Şamil: “Vergi Kaçakçılığında Sosyal Etkenler”, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, 1987.
- Vural, Mahmut: “Katma Değer Vergisinde Sorumluluk Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 192, 2001.
- Yapmış, Murat: “Katma Değer Vergisinde Yer Alan Tam Sorumluluk Halleri”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 121, 2009.
- Yeniçeri, Harun; Avcı, Orçun: “KDV Genel Uygulama Tebliği Çerçevesinde Tam Tevkifat Uygulamasının Değerlendirilmesi ”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 205, 2016.
- Yılmaz, Hacer: “Dünya Geneline Katma Değer Vergisinin Popüler Hale Gelmesi, Uygulanan KDV Oranları ve Son Süreçte Katma Değer Vergisine Geçen Ülkeler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 440, 2018, s. 136-143.
- Yılmaz, M. Mahmut: “OECD Uluslararası KDV Uygulama Rehberi ve Küresel KDV Forumu (17-18 Nisan 2014) Sonuç Bildirgesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 420, 2016, s. 150-153.
- Yılmaz, M. Mahmut: “Yurtdışından Temin Edilen Hizmetlerde KDV Sorumluluğu: OECD’nin KDV Rehberi ve AB Mevzuatı Işığında Bir Değerlendirme”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 396, 2014, s. 184-188.
- Zengin, Emre; Biçer, Seçkin: “KDV Kanununda Tam ve Kısmi Sorumluluk Uygulaması”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 113, 2009.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

AB 6. Direktif, (Çevrimiçi)

<https://www.verginet.net/StandartIcerik.aspx?ID=3941>, 20 Ekim 2019.

AB'nin Tarihçesi, (Çevrimiçi)

<https://www.avrupa.info.tr/tr/ab-nedir-72>, 18 Nisan 2019.

Anayasa Mahkemesi'nin 19.03.1987 tarih ve Esas Numarası: 1986/5, Karar Numarası: 1987/7 olan Kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 20.04.1993 tarih ve E.1993/20, K.1993/17 sayılı Kararı.

Avrupa Birliği'nin İşleyişi Hakkında Antlaşma, (Çevrimiçi),

<https://www.ab.gov.tr/files/pub/antlasmalar.pdf>, 16 Mayıs 2019.

Avrupa KDV Sisteminin Ekonomik Özellikleri, (Çevrimiçi)

<https://www.xing.com/communities/posts/avrupa-kdv-sisteminin-ekonomik-ozellikleri-1002156261>, 26 Nisan 2019.

Avrupa Komisyonu, Commission Staff Working Document Impact Assessment Generalised Reverse Charge Mechanism, (Çevrimiçi),

<https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/0d192e3d-c8f7-11e6-ad7c-01aa75ed71a1/language-en>, 07 Temmuz 2019.

Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.08.2017 tarih ve 46480499-130[2016/1626]-42901 sayılı özelgesi.

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.03.2019 tarih ve 45404237-130[I-18-85]-E.42644 sayılı özelgesi.

Büyük Mükellef Vergi Dairesi Başkanlığınca Verilen B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-MUK-445,23.03.2009-9289 Sayılı Mukteza, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 249, 2009.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.02.2019 tarih ve 64597866-130[9]-2657 sayılı özelgesi.

Comission Of The European Communities, Proposal For A Council Directive Amending Directive 2006/112/Ec As Regards An Optinal And Temporary Aplication Of The Reverse Charge Mechanism İn Relation To Supplies Of Certain Goods And Services Susceptile To Fraud, 2009, (Çevrimiçi),

[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/legislation/proposals/taxation/com\(2009\)511_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/legislation/proposals/taxation/com(2009)511_en.pdf), 01 Temmuz 2019.

Danıştay 9. Daire, 15.11.2006 Tarih Ve E. 2005/2301, K. 2006/4414 Sayılı Kararı.

Danıştay 9. Daire'nin 26.05.2010 tarih, 2007/5780 esas ve 2010/2640 sayılı Kararı.

Danıştay 11. Daire'nin Esas Numarası 1998/4856, Karar Tarihi 27.03.2000 ve Karar Numarası 2000/1115 olan Yargı Kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun Esas Numarası 1993/118, Karar tarihi 22.04.1994 ve Karar Numarası 1994/195 olan Yargı Kararı.

IHS, Institute for Advanced Studies, (2018), Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report, TAXUD/2015/CC/131, s. 19).

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.02.2016 tarih ve 39044742-010-13050 sayılı özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.04.2017 tarih ve 39044742-130[Özelge]-98945 sayılı özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.07.2018 tarih ve 39044742-010-624862 sayılı özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.03.2019 tarih ve 39044742-130-191760 sayılı özelgesi.

Katma Değer Vergisi Kanun Tasarısı ve Gerekçesi, TC Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 1980.

KDV Genel Uygulama Tebliği.

Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.02.2019 tarih ve 93996897-130-E.13770 sayılı özelgesi.

Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15.06.2016 tarih ve 41931384-130[9-2015-55]-33 sayılı özelgesi.

Sorularla AB Politikaları ve Türkiye Serisi:
Vergilendirme Politikası, **İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları**, Yayın No: 246, Haziran 2011.

Ordu Defterdarlığı'nın 28.02.2019 tarih ve 25953680-045.02[2017-23]-10560 sayılı özelgesi

Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20/02/2015 tarih ve 26468226-130[ÖZG-45-2014]-35 sayılı özelgesi.

(Çevrimiçi), <http://www.malimevzuat.com/stopaj-nedir-tevkifat-nedir-h327.html>, 10.12.2019.

(Çevrimiçi), <http://www.muhasibetr.com/kdv-3-beyannamesi/>, 9 Ekim 2019.

(Çevrimiçi), <https://vergidosyasi.com/2018/04/15/3-no-lu-kdv-beyannamesi-nedir/>, 11 Ekim 2019.

(Çevrimiçi), <https://www.sayistay.gov.tr/tr/kararlar/tkk/?krr=18876>, 11 Ekim 2019.

(Çevrimiçi), <https://dernekciler.com/spor-kulubu-nedir/>, 10 Ekim 2019.

(Çevrimiçi), <http://www.unalgruphafriyat.com/2018/08/17/hurda-metal-nedir/>, 9 Ekim 2019.

(Çevrimiçi), <http://www.gdsmetal.com.tr/sayfalar.asp?page=reklam&id=3>, 9 Ekim 2019.