Şeyma SARICALAR DOLAYLI VERGİLERDE SORUMLULUK: KATMA DEĞER VERGİSİ ÖRNEĞİ 2025




**T.C.**

**ANKARA YILDIRIM BEYAZIT ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

# DOLAYLI VERGİLERDE SORUMLULUK: KATMA DEĞER VERGİSİ ÖRNEĞİ

DOKTORA TEZİ

**Şeyma SARICALAR**

KAMU HUKUKU ANA BİLİM DALI

ANKARA, 2025

T.C.
ANKARA YILDIRIM BEYAZIT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

# DOLAYLI VERGİLERDE SORUMLULUK: KATMA DEĞER VERGİSİ ÖRNEĞİ

DOKTORA TEZİ

**Şeyma SARICALAR**

KAMU HUKUKU ANA BİLİM DALI

**Tez Danışmanı**
**Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN**

Ankara, 2025

# ONAY SAYFASI

Şeyma SARICALAR tarafından hazırlanan "Dolaylı Vergilerde Sorumluluk: Katma Değer Vergisi Örneği" adlı tez çalışması aşağıdaki jüri tarafından oy birliği ile Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı'nda Doktora tezi olarak kabul edilmiştir.

| **Jüri Üyesi** | **Kabul / Red** | **Kurumu** | **İmza** |
|---|---|---|---|
| Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN | ☒ / ☐ | Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi | |
| Prof. Dr. Neslihan KARATAŞ DURMUŞ | ☒ / ☐ | Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi | |
| Prof. Dr. Cafer EMİNOĞLU | ☒ / ☐ | Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi | |
| Doç. Dr. Elif YILMAZ FURTUNA | ☒ / ☐ | Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi | |
| Dr. Öğr. Üyesi Derviş ALTINOK | ☒ / ☐ | Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi | |

Tez Savunma Tarihi: 16.07.2025

Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı'nda Doktora tezi olması için şartları yerine getirdiğini onaylıyorum.

Prof. Dr. Muhammet Enes KALA
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü V.

# BEYAN

Bu tez çalışmasının kendi çalışmam olduğunu, tezin planlanmasından yazımına kadar bütün aşamalarda patent ve telif haklarını ihlal edici etik dışı davranışımın olmadığını, bu tezdeki bütün bilgileri akademik ve etik kurallar içinde elde ettiğimi, bu tezde kullanılmış olan tüm bilgi ve yorumlara kaynak gösterdiğimi beyan ederim. 16.07.2025

Şeyma SARICALAR

# TEŞEKKÜR

Akademik hayatım boyunca her aşamada bilgisiyle bana yol gösteren ve güvenen, çalışmalarımda her zaman beni teşvik eden, değerli görüşlerini benimle paylaşarak bu çalışmanın ortaya çıkmasında ve tamamlanmasında emekleri bulunan tez danışmanım ve kıymetli hocam Sayın Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN'a teşekkür ederim.

Tez savunma jürimde de bulunan ve araştırma görevlisi olarak işe başladığım günden bu yana değerli düşünceleriyle bana yol gösteren ve her konuda destek olan AYBÜ Hukuk Fakültesi Dekanı Sayın Prof. Dr. Neslihan KARATAŞ DURMUŞ'a teşekkür ederim.

Tez savunma jürimde yer alan ve değerli eleştirilerini sunarak çalışmaya katkı sağlayan Prof. Dr. Cafer EMİNOĞLU, Doç. Dr. Elif YILMAZ FURTUNA ve Dr. Öğr. Üyesi Derviş ALTINOK'a teşekkürlerimi sunarım.

Çalışmanın hazırlanma sürecinde destek olan kıymetli arkadaşlarım Arş. Gör. Dr. Zehra AVCI ve Arş. Gör. Dilara KARLI'ya müteşekkirim.

Son olarak, beni her zaman sabırla ve sevgiyle destekleyen, her anımda yanımda olan, benim için fedakarlık göstererek bugünlere gelmemi sağlayan kıymetli aileme gönülden teşekkür ederim.

# ÖZET


**Dolaylı Vergilerde Sorumluluk: Katma Değer Vergisi Örneği**

Devletin kamu hizmetlerini sürdürebilmesi için gerekli olan finansman, büyük oranda vergiler yoluyla sağlanmaktadır. Bu bağlamda vergi sorumluluğu, vergi gelirlerinin güvence altına alınmasında kritik bir rol oynamaktadır. Vergi hukukunda sorumluluk, çoğu zaman vergi borcuyla doğrudan ilişkisi olmayan kişilere belirli yükümlülükler yüklenmesi şeklinde karşımıza çıkmakta ve özellikle dolaylı vergilerde uygulama alanı bulmaktadır. Katma Değer Vergisi sisteminde, bu sorumluluk müessesesi 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesi ile düzenlenmiş olup Hazine ve Maliye Bakanlığına bazı hallerde vergi sorumlusunu belirleme yetkisi tanınmıştır. Bu yetki çerçevesinde getirilen tevkifat yöntemi, özellikle uygulamada tam ve kısmi tevkifat şeklinde iki farklı modele ayrılmakta ve alıcı-satıcı arasında vergi sorumluluğunu paylaştırmaktadır. Ancak söz konusu düzenlemelerin genel tebliğler aracılığıyla yapılması, verginin kanuniliği ilkesi açısından tartışmalara neden olmuş, uygulamada da pek çok sorunu beraberinde getirmiştir. Bu çalışma, KDV'de vergi sorumluluğu ve tevkifat uygulamasını teorik ve karşılaştırmalı bir bakış açısıyla ele almakta olup mevcut sorunları anayasal ilkeler ve uygulama örnekleri çerçevesinde inceleyerek çözüm önerileri sunmayı amaçlamaktadır. Böylece, vergi alacağının güvence altına alınması vergiye gönüllü uyumun sağlanması ve vergi kayıplarının önlenmesi hedeflenmektedir.



**Anahtar Kelimeler:** Katma Değer Vergisi, Tevkifat, Vergi Sorumluluğu.

# ABSTRACT


**Liability for Indirect Taxes: The Example of Value Added Tax**

The financing necessary for the state to continue providing public services is largely provided through taxes. In this context, tax liability plays a critical role in securing tax revenues. In tax law, liability often takes the form of imposing certain obligations on persons who have no direct connection with the tax debt, and is particularly applicable in indirect taxes. In the Value Added Tax system, this liability institution is regulated by Article 9 of the Value Added Tax Law No. 3065, and the Ministry of Treasury and Finance is granted the authority to determine the tax liability in certain cases. The withholding method introduced within the framework of this authorization, especially in practice, is divided into two different models as full and partial withholding and divides the tax responsibility between the buyer and the seller. However, the fact that these regulations are implemented through general circulars has led to debates regarding the principle of legality of taxes and has also brought about many problems in practice. This study examines VAT tax liability and withholding tax application from a theoretical and comparative perspective, aiming to analyze existing issues within the framework of constitutional principles and practical examples, and to propose solutions. The goal is to ensure the security of tax revenue, promote voluntary tax compliance, and prevent tax losses.



**Keywords:** Tax Liability, Value Added Tax, Withholding Tax.

# İÇİNDEKİLER

**ONAY SAYFASI** ..... **i**
**BEYAN** ..... **ii**
**TEŞEKKÜR** ..... **iii**
**ÖZET** ..... **iv**
**ABSTRACT** ..... **v**
**İÇİNDEKİLER** ..... **vi**
**KISALTMALAR** ..... **xi**
**GİRİŞ** ..... **1**

BİRİNCİ BÖLÜM
KATMA DEĞER VERGİSİ VE HUKUKTA SORUMLULUK KAVRAMINA GENEL BAKIŞ

1. DOLAYLI VERGİ ÖRNEĞİ OLARAK KATMA DEĞER VERGİSİ ..... 4
2. KATMA DEĞER VERGİSİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ ..... 12
3. KATMA DEĞER VERGİSİNİN TEMEL UNSURLARI ..... 17
3.1. Genel Olarak ..... 17
3.2. Konu ..... 19
3.3. Mükellef ..... 21
3.4. Vergiyi Doğuran Olay ..... 23
3.5. Matrah ve Oran ..... 24
4. HUKUKTA SORUMLULUK KAVRAMI ..... 26
4.1. Genel Olarak Sorumluluk Kavramı ..... 26
4.2. Sorumluluğun Türleri ..... 27
4.2.1. Hukuki Sorumluluk ..... 27
4.2.2. Cezai Sorumluluk ..... 31
4.2.3. İdari Sorumluluk ..... 32
5. VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK MÜESSESESİ ..... 33
5.1. Vergi Hukukunda Sorumluluğun Genel Görünümü ..... 33
5.1.1. Vergi Mükellefi (Yükümlü) ..... 37
5.1.2. Vergi Sorumlusu ..... 42
5.2. Vergi Hukukunda Sorumluluğun Özellikleri ve Sonuçları ..... 50

5.3. Vergi Sorumlusunun Hak ve Yetkileri ..... 55
5.3.1. Dava Açma ..... 56
5.3.2. Hata Düzeltme Talebinde Bulunma ..... 60
5.3.3. Uzlaşma Başvurusu ..... 61
5.3.4. Takas Talebi ..... 62
5.3.5. Zamanaşımından Yararlanma ..... 63
5.4. Vergi Hukukunda Sorumluluk Halleri ..... 64
5.4.1. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu ..... 65
5.4.2. Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ..... 78
5.4.3. Diğer Sorumluluk Halleri ..... 82
5.5. Vergi Hukukunda Müşterek ve Müteselsil Sorumluluk ..... 93
5.5.1. Müşterek Sorumluluk ..... 93
5.5.2. Müteselsil Sorumluluk ..... 96
5.6. Sorumluluk Kavramına İlişkin Genel Değerlendirme ..... 109
6. ÇEŞİTLİ HUKUK SİSTEMLERİNDE VERGİ SORUMLULUĞU KAVRAMI ..... 112
6.1. Almanya ..... 112
6.2. İngiltere ..... 115
6.3. Amerika Birleşik Devletleri ..... 116
6.4. Avrupa Birliği ..... 118

## İKİNCİ BÖLÜM
## KATMA DEĞER VERGİSİNDE SORUMLULUK VE TEVKİFAT UYGULAMALARI

1. KATMA DEĞER VERGİSİNDE SORUMLULUK ..... 120
1.1. Katma Değer Vergisinde Sorumluluğun Genel Görünümü ..... 120
1.1.1. Katma Değer Vergisinde Vergi Sorumlusu ..... 120
1.1.2. Katma Değer Vergisinde Sorumluluk Kavramının Niteliği ..... 124
1.2. Tevkifat Kavramı ..... 133
1.3. Müteselsil Sorumluluk ..... 140
1.4. Tevkifat Uygulamasında Verginin Beyanı ..... 146
1.5. Tevkifata Tabi Tutulan Katma Değer Vergisinin İndirimi ..... 150
1.6. Tevkifata Tabi İşlemlerde KDV İadesi ..... 154
1.7. Tevkifat Uygulamasında Düzeltme İşlemleri ..... 157

2. ÇEŞİTLİ HUKUK SİSTEMLERİNDE KATMA DEĞER VERGİSİNDE SORUMLULUK UYGULAMASI ..... 158
2.1. Almanya ..... 159
2.2. İngiltere ..... 161
2.3. Avrupa Birliği ..... 165
3. KATMA DEĞER VERGİSİNDE TEVKİFAT TÜRLERİ ..... 176
3.1. Tam Tevkifat Uygulaması ..... 180
3.2. Tam Tevkifat Uygulanacak İşlemler ..... 180
3.2.1. İkametgahı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Yurt dışında Bulunan Mükellefler Tarafından Yapılan İşlemler ..... 181
3.2.2. Elektronik Ortamda Sunulan Hizmetler ..... 191
3.2.3. Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan Teslim ve Hizmetler ..... 196
3.2.4. Kiraya Verme İşlemleri ..... 199
3.2.5. Reklam Verme İşlemleri ..... 204
3.2.6. Belgesiz Mal Bulundurma veya Hizmet Satın Alma ..... 207
3.2.7. Tarım Ürün Senetleri Teslimleri ..... 213
3.3. İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Uygulaması ..... 215
3.4. Kısmi Tevkifat Uygulaması ..... 219
3.4.1. Genel Açıklama ..... 219
3.4.2. Tevkifat Uygulayacak Kişiler ..... 221
3.5. Kısmi Tevkifat Uygulanacak Hizmetler ..... 229
3.5.1. Yapım İşleri ile Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık ve Etüt Proje Hizmetleri ..... 230
3.5.2. Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim Hizmetleri ..... 234
3.5.3. Makine, Teçhizat ve Taşıtlara Ait Bakım, Onarım Hizmetleri ..... 236
3.5.4. Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri ..... 237
3.5.5. İşgücü Temin Hizmetleri ..... 239
3.5.6. Yapı Denetim Hizmetleri ..... 242
3.5.7. Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri ..... 243
3.5.8. Turistik Mağazalara Verilen Müşteri Hizmetleri ..... 245
3.5.9. Spor Kulüplerinin Yayın, Reklam ve İsim Hakkına İlişkin Hizmetler ..... 246
3.5.10. Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri ..... 247
3.5.11. Yük ve Servis Taşımacılığı Hizmetleri ..... 248
3.5.12. Baskı ve Basım Hizmetleri ..... 250

3.5.13. Kamuya Yapılan Diğer Hizmetler ..... 252
3.5.14. Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Yaptırılan Sağlık Tesislerine İlişkin Sunulan Hizmetler ..... 253
3.5.15. Ticari Reklam Hizmetleri ..... 254
3.6. Kısmi Tevkifat Uygulanacak Teslimler ..... 256
3.6.1. Külçe Metal Teslimleri ..... 256
3.6.2. Bakır, Çinko, Alüminyum ve Kurşun Ürünlerinin Teslimi ..... 258
3.6.3. Hurda ve Atık Teslimi ..... 260
3.6.4. Atıklardan Elde Edilen Hammadde Teslimi ..... 262
3.6.5. Pamuk, Yün, Deri vb. Teslimleri ..... 263
3.6.6. Ağaç ve Orman Ürünleri Teslimi ..... 264
3.6.7. Diğer Teslimler ..... 266
3.6.8. Demir-Çelik Ürünlerinin Teslimi ..... 266
3.7. Kısmi Tevkifat Uygulamasıyla İlgili Ortak Hususlar ..... 267
3.7.1. Tevkifat Uygulanmayacak İşlemler ..... 267
3.7.2. Tevkifat Uygulamasında Sınır ..... 270
3.7.3. Belge Düzeni ..... 272
3.7.4. Beyanname ..... 273
3.7.5. Düzeltme İşlemleri ..... 279
3.7.6. İndirim ve İade İşlemleri ..... 283
3.7.7. Bildirim Zorunluluğu ve Müteselsil Sorumluluk ..... 286

**ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

**KATMA DEĞER VERGİSİ SORUMLULUK UYGULAMALARINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

1. GENEL OLARAK ..... 288
2. ANAYASAL İLKELER BAĞLAMINDA KATMA DEĞER VERGİSİNDE SORUMLULUK ..... 288
2.1. Verginin Kanuniliği İlkesi ..... 289
2.2. Diğer Anayasal İlkeler ..... 308
3. TEVKİFAT UYGULAMASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR ..... 314
3.1. Kısmi Tevkifat Uygulamasına Tabi İşlemler ..... 315
3.2. Kısmi Tevkifatta İade Uygulaması ..... 319
3.3. Kısmi Tevkifatta İndirim Mekanizması ..... 321

3.4. Bedelin Yansıtılmasında KDV Sorumluluğu ..... 324
3.5. İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Uygulaması ..... 326
3.6. Tam Tevkifata Tabi Hizmet İthalinde Kur Farkı Sorunu ..... 332

**SONUÇ ..... 339**
**KAYNAKÇA ..... 347**
**EKLER ..... 371**

# KISALTMALAR

**AATUHK** : Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
**AB** : Avrupa Birliği
**ABAD** : Avrupa Birliği Adalet Divanı
**ABD** : Amerika Birleşik Devletleri
**AET** : Avrupa Ekonomik Topluluğu
**AO** : Abdabenordnung
**ATAD** : Anti Tax Avoidance Directive
**BSMV** : Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
**B2B** : Business to Business
**B2C** : Business to Consumer
**Bkz** : Bakınız
**C** : Cilt
**E** : Esas
**EStG** : Einkommensteuergesetz
**GG** : Grundgesetz
**GİB** : Gelir İdaresi Başkanlığı
**GVK** : Gelir Vergisi Kanunu
**HMK** : Hukuk Muhakemeleri Kanunu
**HMRC** : Her Majesty's Revenue and Customs
**IRC** : Internal Revenue Code
**IRS** : Internal Revenue Service
**İBK** : İçtihadı Birleştirme Kararı
**İYUK** : İdari Yargılama Usulü Kanunu
**K** : Karar
**KDV** : Katma Değer Vergisi
**KDVGUT** : Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
**KDVK** : Katma Değer Vergisi Kanunu
**KVK** : Kurumlar Vergisi Kanunu
**Mük.** : Mükerrer
**MOSS** : Mini One Stop Shop
**No.** : Numara

**OECD** **:** Organisation for Economic Co-Operation and Development

**OSS** **:** One Stop Shop

**ÖTV** **:** Özel Tüketim Vergisi

**PAYE** **:** Pay As You Earn

**S** **:** Sayı

**s.** **:** Sayfa

**s.e.t.** **:** Son erişim tarihi

**T** **:** Tarih

**TBK** **:** Türk Borçlar Kanunu

**TCA** **:** Ticaret ve İş Birliği Anlaşması

**TCK** **:** Türk Ceza Kanunu

**TMK** **:** Türk Medeni Kanunu

**TTK** **:** Türk Ticaret Kanunu

**UStG** **:** Umsatzsteuer

**VAT** **:** Value Added Tax

**VDDK** **:** Vergi Dava Daireleri Kurulu

**VİVK** **:** Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu

VUK : Vergi Usul Kanunu

# GİRİŞ

Devletin kamu ihtiyaçlarını temin edebilmek için harcamalar yapması gerekmektedir. Bu harcamaların yapılabilmesi için ise kamu gelirlerine ihtiyaç duyulmaktadır. Kamu gelirlerinin en önemli kaynağını vergiler oluşturmaktadır. Vergi, en genel tanımıyla, devletin kamu giderlerini karşılamak amacıyla gerçek ve tüzel kişilerden zorla ve özel bir karşılığı olmaksızın elde ettiği gelirlerdir. Kural olarak vergileri ödeme ve vergiye ilişkin şekli ödevleri yerine getirme görevi mükelleflere aittir. Ancak bazı hallerde vergi sorumlularına birtakım ödevler yüklenmektedir. Vergi sorumluluğunun amacı vergi alacağını güvence altına almaktır.

Hukukta sorumluluk kavramında genel olarak bir kişinin üstlenmiş olduğu borçları yerine getirmemesi veya hukuka aykırı davranışları sebebiyle sonuçlarına katlanması anlaşılmaktadır. Vergi hukukunda sorumluluk kavramına baktığımızda ise bir başkasının vergi borçlarından kaynaklanan sorumluluğun kişiye yüklendiği görülmektedir.

Vergi hukukunda çeşitli sorumluluk halleri belirlenmiştir. Sorumluluk halleri incelendiğinde ise temel olarak sorumluluğun öznesinin kim olduğu sorusu karşımıza çıkmaktadır. Sorumluluğun öznesi bazı durumlarda işleme taraf olmayan ve işlemden bağımsız üçüncü bir kişi olarak belirlenmişken; bazı durumlarda doğrudan vergiyi doğuran olayla ilişkili işleme taraf olan kişi olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla vergi sorumluluğu halleri incelenirken sorumluluğun öznesine göre bir ayrım yapmak gerekliliği de doğmuştur. Bu doğrultuda dolaylı ve dolaysız vergi ayrımı önem kazanmakta olup konunun bu yönden de incelenmesi gerekmektedir.

Dolaylı vergilerden biri olan katma değer vergisinde sorumluluk müessesesi de uygulama bakımından oldukça yaygın kullanılmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 2025 yılının ilk 6 ayı itibariyle dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payı %63,26; katma değer vergisinin vergi gelirleri içerisindeki payı ise %30,68 olarak açıklanmıştır. Hem dolaylı vergilerin hem de katma değer vergisinin vergi gelirleri içerisinde büyük bir paya sahip olması da konunun seçilmesinde etkili olmuş ve katma değer vergisinde sorumluluğun incelenmesi gerektiği değerlendirilmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinde vergi sorumluluğu halleri düzenlenmiştir. İlgili maddede birtakım sorumluluk halleri açık bir şekilde düzenlenmiş olup bazı işlemler için vergi sorumluları belirlenmiştir. Bunun yanı sıra söz konusu hükümde vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığına vergi sorumlusunu belirleme yetkisi tanınmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı da bu yetkisini vergi idaresinin düzenleyici işlemlerinden biri olan genel tebliğler aracılığıyla kullanarak tevkifat yöntemini getirmiştir. Bu kapsamda, tevkifat uygulamasını da kendi içinde ikiye ayırarak bazı işlemler için tam tevkifat, bazı işlemler için kısmi tevkifat uygulanmasını öngörmüştür. Tam tevkifat yönteminde tamamen alıcı verginin ödenmesinden sorumlu tutulmuş iken; kısmi tevkifat yönteminde her bir işlem için ayrı ayrı belirlenen oranlar çerçevesinde verginin ödenmesi bakımından satıcı ve alıcı birlikte sorumlu tutulmuştur.

Tevkifat uygulaması, hem doktrinde hem de uygulamada çeşitli sorunlara neden olmaktadır. Verginin ana ögelerinden biri olan sorumluluğun genel tebliğler ile düzenlenmesinin verginin kanuniliği ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle tevkifat uygulamasının kanuni dayanağı tartışma konusu olmuştur. Uygulamada da başta kanuni dayanak yoksunluğundan kaynaklanmak üzere çeşitli açılardan tevkifat müessesesinin birtakım sorunlara yol açtığı tespit edilmiştir.

Söz konusu sorunlar nedeniyle mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi ödemekten kaçındığı, sahte belge gibi yöntemlere başvurarak vergi kaçakçılığına yöneldiği ve vergiye uyum sağlamadığı görülmektedir. Katma değer vergisinde sorumluluk uygulamasının temel amacı vergi alacağını güvence altına almak olsa da yapılan düzenlemelerdeki eksiklikler ve uygulamada yaşanan sorunların göz ardı edilmesi nedeniyle tevkifat müessesesinin vergi alacağını tehlikeye attığı ifade edilebilir. Bu nedenle sorunların tespiti ve gerekli çözüm önerilerinin sunulması önem taşımaktadır.

Tez çalışmamız üç ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, dolaylı vergilerden biri olan katma değer vergisinin genel çerçevesi çizilerek tarihsel gelişimi ve temel unsurları incelenmiştir. Çalışmamızın temelini teşkil eden sorumluluk kavramının açıklanabilmesi adına hukukta sorumluluk kavramı ve sorumluluğun türleri ele alınmıştır. Ardından hukukta sorumluluk kavramından farklı bir anlam içeren vergi hukukunda sorumluluk kavramı açıklanmıştır. Bu bağlamda, vergi hukukunda sorumluluğun özellikleri ve sonuçları,

sorumluların hak ve yetkileri, vergi hukukundaki sorumluluk halleri, müşterek ve müteselsil sorumluluk kavramları ele alınmış ve sorumluluk kavramıyla vergi hukukunda sorumluluk kavramına ilişkin değerlendirmelerde bulunulmuştur. Birinci bölüm kapsamında son olarak çeşitli hukuk sistemlerinde sorumluluk kavramına yer verilerek sorumluluk kavramının kapsamının netleştirilmesi hedeflenmiştir.

İkinci bölümde, katma değer vergisinde sorumluluk ve sorumluluk uygulamasının yansıması olan tevkifat uygulamaları ele alınmıştır. Bu kapsamda, katma değer vergisinde tevkifat uygulamasına ilişkin beyan, indirim, iade ve düzeltme işlemleri incelenerek tevkifatın genel unsurları belirtilmiştir. Türkiye'de katma değer vergisinde sorumluluk uygulamasına ilişkin genel çerçeve çizildikten sonra çeşitli hukuk sistemlerinde katma değer vergisinde sorumluluğun ne şekilde ve hangi uygulamalar çerçevesinde yerine getirildiği incelenmiştir. Ardından katma değer vergisinde tevkifat türleri olan tam tevkifat ve kısmi tevkifat kavramları ele alınmıştır. Tam tevkifat uygulanacak işlemler ile kısmi tevkifat uygulanacak hizmetler ve teslimler ayrıntılı olarak açıklanarak her bir işlem için uygulanacak oranlar, işlem türleri ve içerikleri belirtilmiştir. Kısmi tevkifata ilişkin ortak hususlar da ayrıca incelenmiştir.

Tezin üçüncü bölümünde ise, katma değer vergisinde sorumluluk uygulamalarında karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri açıklanmıştır. Bu bağlamda, ilk olarak anayasal ilkeler bağlamında katma değer vergisinde sorumluluk uygulaması incelenmiştir. Temel olarak verginin kanuniliği ilkesi bağlamında katma değer vergisinde sorumluluk uygulamasının kanuni temeli incelenmiş olup diğer anayasal ilkelere aykırılığı sorunu da ele alınarak çözüm önerilerinde bulunulmuştur. İkinci olarak ise uygulamada karşılaşılan sorunlar incelenmiştir. Kısmi tevkifat uygulamasına tabi işlemlerin kapsamı, kısmi tevkifatta iade ve indirim uygulamalarında karşılaşılan sorunlar, bedelin yansıtılmasında KDV sorumluluğu, isteğe bağlı tam tevkifat uygulaması ve tam tevkifata tabi hizmet ithalinde kur farkı sorunları ele alınmış ve her bir sorun kapsamında çözüm önerileri sunulmuştur.

Çalışmamız neticesinde katma değer vergisinde sorumluluk uygulamasının kanuni dayanaklarının net bir şekilde oluşturularak uygulamadaki sorunların da çözülmesine katkı sağlanması hedeflenmektedir. Böylelikle katma değer vergisinde sorumluluk uygulamasıyla vergi alacağı güvence altına alınarak vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma önlenecek ve vergiye gönüllü uyum sağlanmış olacaktır.

# BİRİNCİ BÖLÜM

# KATMA DEĞER VERGİSİ VE HUKUKTA SORUMLULUK KAVRAMINA GENEL BAKIŞ

## 1. DOLAYLI VERGİ ÖRNEĞİ OLARAK KATMA DEĞER VERGİSİ

Devletin toplumun ortak ihtiyaçlarını karşılayabilmesi için birtakım harcamalar yapması gerekmektedir. Bu harcamaların finansmanı ise çeşitli kaynaklardan sağlanmaktadır. İlgili kaynakların en önemlisini ise vergiler oluşturmaktadır[1]. Vergi, devletin kamu giderlerini karşılamak amacıyla gerçek ve tüzel kişilerden veya tüzel kişiliği olmayan bazı topluluklardan zorla ve özel bir karşılığı olmaksızın elde ettiği gelirler şeklinde tanımlanmaktadır[2]. Bir başka tanıma göre vergi, devlet veya devredilmiş vergilendirme yetkisine sahip kamu kuruluşlarının kamu giderlerini finanse etmek ve/veya sosyo-ekonomik amaçlara ulaşmak maksadıyla egemenlik gücüne dayanarak çıkardığı kanunlarla, kişilerden karşılık olarak aldığı nihai parasal tutardır[3]. Bir diğer tanıma göre vergi, devletin milli gelirden cebir yoluyla aldığı parasal bir paydır[4]. Verginin kural olarak herkese yönelik olması, ödeme gücüne göre alınması vergi uygulamasının başarısında önemli bir paya sahiptir. Kolay bir şekilde anlaşılması ve uygulanabilir olması, ödenecek verginin zamanının, tutarının, ödeme şeklinin herkes tarafından bilinebilir olması da sağlanmalıdır[5].

Mükelleflerin farklı ödeme güçlerine ve birbirinden farklı çalışma şekillerine göre vergi alma amacı, devletleri çeşitli vergiler almaya zorlamaktadır. Dolayısıyla vergiler, kural olarak, kişilerin gelir elde etmeleri, servet sahibi olmaları ve harcamaları nedeniyle konulur ve alınır. Farklı kaynak ve işlemlerin vergiye konu olması da yapıları, şekilleri ve nitelikleri bakımından çeşitli vergilerin ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Ancak esasında tüm vergilerin kaynak olarak mutlaka gelire dayandığı da doktrinde ifade edilmektedir[6]. Buradan hareketle, gelirin stok hali servet, tüketilmesi ise harcama vergilerine konu olmaktadır.

[1] **Işık, Abdülkadir** (2014) Kamu Maliyesi, 3. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, s. 147.
[2] **Taşkan Yusuf** (2024) Vergi Hukuku, 7. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, s. 22.
[3] **Akdoğan, Abdurrahman** (2020) Kamu Maliyesi, Ankara, Gazi Kitabevi, s. 124.
[4] **Susam, Nazan** (2024) Kamu Maliyesi Temel Kavram ve Esaslar, 5. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, s. 255.
[5] **Işık,** Kamu Maliyesi, s. 156.
[6] **Erginay, Akif** (2003) Kamu Maliyesi, 17. Baskı, Ankara, Savaş Yayınları, s. 77.

Vergiler konuları, özellikleri ve yapıları dikkate alınarak çeşitli ayrımlara tabi tutulmaktadır. Bu ayrımlardan ilki, mükelleflerin şahsi durumlarının dikkate alınmasına göre vergiler şahsi-gayrişahsi vergi olarak ayrılmasıdır. Şahsi vergiler mükelleflerin şahsi durumlarını dikkate alınmaktadır. Mükellefin şahsi durumu ise aile indirimi, emeklilik, artan oranlı vergi uygulaması gibi farklı yöntemlerle dikkate alınabilir. Bu vergiler sosyal adalet ilkesine uygun olan vergilerdir. Örneğin gelir vergisinde ücretlilerin vergilendirilmesinde şahsiyet ilkesi uygulanmaktadır. Gayrişahsi vergilerde ise mükellefin evli-bekar, çocuklu-çocuksuz olması gibi şahsi durumlar dikkate alınmamaktadır. Bu vergiler genellikle tek oranlı vergilerdir. Katma değer vergisi (KDV) gibi dolaylı vergiler bu kategoriye girmektedir[7].

İkinci olarak vergiler genel ve özel vergiler olarak ikiye ayrılabilir. Mükellefin tüm gelir çeşitlerinin bir araya toplanarak vergilendirilmesi genel vergi olarak adlandırılırken; farklı kaynaklardan elde edilen vergilerin ayrı ayrı vergilendirilmesi özel vergi olarak tanımlanmaktadır[8].

Üçüncü ayrım vergilerin konularına göre yapılmaktadır. Buna göre; vergiler, gelir üzerinden alınan vergiler, harcama üzerinden alınan vergiler ve servet üzerinden alınan vergiler olmak üzere üç grupta incelenmektedir. Bu ayrım da doktrinde sıklıkla kullanılan ve benimsenen sınıflandırmalardan biridir. Türk vergi sisteminde gelir üzerinden alınan vergiler gelir vergisi ve kurumlar vergisidir. Harcamalar üzerinden alınan vergilerin sayısı ise daha fazladır. KDV, özel tüketim vergisi (ÖTV), damga vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV), gümrük vergisi, özel iletişim vergisi, şans oyunları vergisi, dijital hizmet vergisi ve konaklama vergisi bu kategoriye dahil edilmektedir. Harcamalar eski çağlardan itibaren devletlerin vergi almak üzere başvurduğu en önemli kaynaklardan birisidir. Uygulama alanının geniş olması, uygulama kolaylığı ve hasılatın miktarı gibi sebepler harcamalardan alınan vergileri devletlerin sıklıkla uygulamasına neden olmuştur. Bu nedenle, verginin konusuna göre yapılan ayrım ayrıca önem taşımaktadır. Nitekim bu vergiler, gelir ve servet unsurlarının harcanması sırasında alınan ve dolaylı nitelikte vergilerdir[9]. Servet vergileri ise veraset ve intikal vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, emlak vergisi ve değerli konut vergisi olarak sınıflandırılmaktadır.

[7] **Bilici, Nurettin** (2024) Kamu Maliyesi, 16. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi, s. 67.
[8] **Bilici,** Kamu Maliyesi, s. 93.
[9] **Taşkan,** Vergi Hukuku, s. 483.

Vergilerin sınıflandırılmasındaki son ayrım ise vergilerin dolaylı ve dolaysız olmalarına göre yapılmaktadır. Verginin dolaylı veya dolaysız olduğunun tespiti verginin vergiyi ödeyen üzerinde kalıp kalmaması bakımından önem taşımaktadır. Bu ayrım, özellikle vergi yükü ve gelir dağılımı açısından ortaya koyduğu sonuçlar sebebiyle her zaman güncelliğini korumaktadır[10]. Günümüzde kullanılan sınıflandırmalar arasında tarih itibariyle en eski ayrımdır[11].

Dolaylı vergiler, yansıtılması ve toplanması kolay vergilerdir. Ödeyen kişi, ödemiş olduğu vergiyi tüketicilere yansıtır ve tüketicilerden alır. Bu nedenle verimli vergi olarak da adlandırılmaktadır[12]. Diğer yandan dolaylı vergilerde verginin muhatabı önceden bilinmemektedir. Bu durum nedeniyle vergiyi ödeme gücü dikkate alınmadığı için adil olmayan vergi olarak doktrinde ifade edilmektedir. Mükellefler arasında ayrım yapmayan ve kişiselleştirilemeyen vergilerdir[13]. Her ne kadar muhatabın harcama yapabilmesi vergiyi ödeme gücünün olduğuna dair düşünce oluştursa da zorunlu nitelikteki ürünlerin tüketiminden kaçınılamaması ve ikamesinin bulunamaması gibi durumlar da söz konusudur. Gelişmekte olan ülkelerde dolaylı vergilerin yükü daha fazladır. Dolaylı vergiler ile kişilerin tüketim tercihleri üzerinde etkili olunarak tüketilmesi istenen veya istenmeyen unsurların vergi kapsamına alınması mümkündür. Bu vergiler fiyatın içine gizlenmiş oldukları için mükellef satın alırken malın veya hizmetin bedelini ödediğini düşünür. Böylelikle mükellef hissetmeden ve tepki çekmeden vergiyi ödemektedir. Bu duruma mali anestezi ya da mali uyuşturma adı verilmektedir[14]. Ayrıca dolaylı vergilerin tersine artan oranlı olması nedeniyle milli iktisatta etkiler oluşturmakta ve fakir kesimin daha fazla vergi yükü altında olduğuna işaret sayılmaktadır[15]. Dolaylı vergilerin kimler tarafından sahiplenileceği de başlangıçta bilinmemektedir[16].

Dolaysız vergilerin ise yansıtılması zordur ve verimliliği düşüktür. Ödeyen kişinin mal varlığından alınır ve kural olarak yansıtılmaz. Bunun yanı sıra bu vergilerde vergide şahsiyet prensibi uygulanabildiği için vergi adaletini gerçekleştirme konusunda daha etkin olduğu ifade edilebilir. Vergi konusunun belirli bir vergi yükü altında bırakılması

[10] **Erdem, Metin/Şenyüz, Doğan/Tatlıoğlu, İsmail** (2017) Kamu Maliyesi, 14. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, s. 169.
[11] **Susam,** Kamu Maliyesi Temel Kavram ve Esaslar, s. 262.
[12] **Bilici**, Kamu Maliyesi, s. 91.
[13] **Erdem/Şenyüz/Tatlıoğlu,** Kamu Maliyesi, s. 175; **Bilici**, Kamu Maliyesi, s. 91.
[14] **Akdoğan,** Kamu Maliyesi, s. 291.
[15] **Erginay**, Kamu Maliyesi, s. 79-80.
[16] **Işık,** Kamu Maliyesi, s. 173.

durumunda davranış biçiminin öngörülmesi daha kolaydır. Vergiyi doğuran olaya neden olmamak suretiyle dolaylı vergilerden kaçınmak daha mümkün iken; dolaysız vergiler açısından bu durum sınırlıdır[17]. Ayrıca dolaysız vergilerde mükellefler ve nihai tüketiciler dolaylı vergilere kıyasla daha iyi öngörülebilir. Dolaysız vergilerde konusu ile mükellef arasında ilişki kurulma imkanı bulunmaktadır[18]. Mükellefler veya nihai tüketiciler de yapacakları işlemler karşısında ödeyeceği vergi miktarını bildiği için kaynakları rasyonel olarak kullanabilir[19]. Dolaysız vergiler, vergi kanunlarında öngörülen mükelleflerden ada yazılı olarak alınır ve yükümlülüğün yerine getirilmemesi durumunda yaptırımlar kullanılarak vergi tahsilatı yapılır. Vergi ödeme gücüne daha uygundur ve ekonomik şartlara vergi matrahının uyum göstermesi bakımından dolaysız vergiler daha olumlu niteliktedir[20]. Türkiye'de 2025 yılının ilk 6 ayı itibariyle dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payı %63,26'dır. Dolaylı vergiler arasında da en yüksek paya sahip olan katma değer vergisi olup vergi gelirleri içindeki payı %30,68 olarak açıklanmıştır[21].

Vergilerin sınıflandırılmasında en eskiye dayanan ayrım dolaylı ve dolaysız vergi ayrımıdır. 16. yüzyıldan günümüze kadar bu terimler kullanılmakla birlikte terimlere verilen anlamlar zaman içinde değişmiş ve ayrım için belirlenen kıstaslar üzerinde tam bir anlaşmaya varılamamıştır[22].

Dolaylı ve dolaysız vergilerin ayrımında çeşitli ölçütler kullanılmaktadır. Bunlar yansıma, tahakkuk zamanı, genel fiyat düzeyini etkileme, nisbi fiyat yapısı gibi ölçütlerdir[23]. Söz konusu ölçütlerin önemi vergiyi ödeyen kişinin vergiyi bir başkasına devredip devredemeyeceği noktasında karşımıza çıkmaktadır[24]. Bununla birlikte doktrinde çoğunlukla kabul edilen görüşe göre dolaylı/dolaysız vergi ayrımında temel olarak iki ölçüt

[17] **Akdoğan**, Kamu Maliyesi, s. 288; **Bilici,** Kamu Maliyesi, s. 91; **Erdem/Şenyüz/Tatlıoğlu**, Kamu Maliyesi, s. 176.
[18] **Işık,** Kamu Maliyesi, s. 173.
[19] **Akdoğan**, Kamu Maliyesi, s. 289.
[20] **Akdoğan**, Kamu Maliyesi, s. 289.
[21] Hazine ve Maliye Bakanlığı 2025 Haziran Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri, https://kmyd.hmb.gov.tr/duyuru/2025-haziran-merkezi-yonetim-butce-gerceklesmeleri#:~:text=2025%20y%C4%B1l%C4%B1%20Ocak%2DHaziran%20d%C3%B6neminde,131%20milyar%20TL%20olarak%20ger%C3%A7ekle%C5%9Fmi%C5%9Ftir, s.e.t. 16.07.2025.
[22] **Uluatam, Özhan** (2011) Kamu Maliyesi, 11. Baskı, Ankara, İmaj Yayınevi, s. 265.
[23] Bazı durumlarda vergiler arasında genel fiyat düzeyini etkileme açısından farklılık bulunduğu gözlemlenmektedir. Bu ölçüte göre fiyat düzeyini yükselten vergiler dolaylı; fiyat düzeyini etkilemeyen veya az etkileyen vergiler ise dolaysız kabul edilmektedir. Nisbi fiyat ölçütüne göre ise nisbi fiyatları değiştirmeyen vergiler dolaylı vergi, değiştirenler ise dolaysız vergi olarak kabul edilmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz: **Uluatam (**2011) Kamu Maliyesi, s. 265.
[24] **Bilici,** Kamu Maliyesi, s. 91.

kullanılmaktadır[25]. Bunlar yansıma ve tahakkuk ölçütleridir.

Yansıma, mükellefin ödemiş olduğu vergiyi, bazı ekonomik yollardan faydalanarak, başkalarına kısmen veya tamamen devretmesidir[26]. Yansıma ölçütüne göre; yansıtılabilen vergiler dolaylı, yansıtılamayan vergiler dolaysız vergilerdir. Verginin yansıtılmasına kanun tarafından izin verildiyse kanuni yansıma söz konusudur. KDV, ÖTV gibi dolaylı vergiler örnek verilebilir. Bu vergilerin kanuni mükellefleri mal ve hizmeti üreten veya satanlardır. Kanuni mükellefler vergiyi tüketiciye yansıtırlar. Fiili/ekonomik yansımada ise kanunda yansımaya ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır ancak mükellef ekonomik şartlardan yararlanmak suretiyle vergiyi yansıtmaktadır. Yansıma, içinde bulunulan ekonominin arz ve talep koşullarına, piyasa yapısına ve ekonomik konjonktüre bağlıdır[27].

Yansıma ölçütüne göre dolaysız vergiler ise gelir vergisi, kurumlar vergisi, emlak vergisi ile veraset ve intikal vergisidir. Dolaysız vergilerde vergiyi ödeyen kanuni mükellef aynı zamanda fiili mükelleftir. Yapıları gereği bu vergiler yansımazlar. Vergi bakımından araya giren bir kimse olmadığı için bu çeşit vergilere dolaysız vergiler denmektedir. Yansıma ölçütüne göre dolaylı vergiler; KDV, ÖTV, BSMV ve gümrük vergisidir. Bunlarda ise vergiyi ödeyen kanuni mükellef, ödemiş olduğu vergiyi müşterilerine yansıtmaktadır. Yapıları bakımından kanuni mükelleften başkasına yansıtılabilen vergilere dolaylı vergiler adı verilmektedir[28].

Kanuni mükellefin piyasada satışa konu malın fiyatını arttırarak kısmen veya tamamen alıcılara ya da tüketicilere yansıttığı durumlara *"ileriye yansıma"*, talep esnekliğinin satış fiyatını artırmaya elverişli bulunmadığı durumlarda vergiyi yükünü piyasada satın aldığı mal veya üretim etkenlerinin fiyatını azaltarak başkasına yansıttığı durumda ise *"geriye yansıma"* söz konusudur[29].

[25] Bazı görüşler yansımanın yanı sıra süreklilik ve yükümlünün kişisel durumu gibi ölçütleri de birlikte değerlendirerek gelir ve servet üzerinden alınan vergilerin dolaysız; harcamalar üzerinden alınan vergilerin dolaylı olduğunu ifade etmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz: **Erdem/Şenyüz/Tatlıoğlu**, Kamu Maliyesi; **Susam,** Kamu Maliyesi Temel Kavram ve Esaslar.
[26] **Erginay,** Kamu Maliyesi, s. 78.
[27] **Bilici**, Kamu Maliyesi, s. 91-92.
[28] **Erginay,** Kamu Maliyesi, s. 78.
[29] **Taşkın, Yasemin** (2017) Vergi Hukukunda Tevkifattan Doğan Sorumluluk, Türkmen Kitabevi, İstanbul, s. 12-13.

Doktrinde kabul edilen görüşe göre yansıma ölçütü her zaman doğru sonuç vermemektedir. Bunun sebebi, yansıyan vergilerin bazı ekonomik şartlar altında yansıtılamaması veya yansıtılamayan vergilerin bazı durumlarda yansıtılabilmesidir. Daha açık bir ifadeyle, vergiyi yansıtmaması gerekirken kanuni mükellefin piyasa koşullarına göre vergiyi yansıtabilmesi, yansıtılması istenen verginin ise yansıtılamaması bu ayrımın zayıflamasına yol açmaktadır[30]. Bu ayrım, vergi yansımasının yön değiştirmesi nedeniyle de doktrinde ayrıca eleştirilmektedir. Yansıtılabilir vergi olmasına rağmen ekonomik şartlar nedeniyle aracı mükellef üzerinde kalması halinde vergi dolaylı yapıdan dolaysız vergiye dönüşmektedir. Bazı durumlarda dolaysız vergiler de yansıtılabilmektedir. Örneğin kurumlar vergisi genel olarak yansıtılamayan vergi olarak kabul edilmesine rağmen bazı şartlar altında kısmen yansıtılabileceği ifade edilmektedir[31].

Yansıma ölçütü açısından yansımaya ilişkin sınırların belirlenmesi önem taşımaktadır. Ancak ekonomik şartlarla yakından ilişkili olan bu durumun açık bir şekilde ortaya konulması zordur[32]. Yansımaya ilişkin çalışmalar da durumun karmaşık olduğunu göstermekte ve şartlara göre farklı sonuçların olduğunu ortaya koymaktadır[33]. Yansıma ölçütünün uygulanması açısından bir yaklaşım türü de kanun koyucunun amacının dikkate alınmasıdır. Kanun koyucu açısından verginin üçüncü kişilere yansıtılması amaçlandıysa dolaylı vergi; kanuni mükellefin ödemesi ve üzerinde kalması amaçlandıysa dolaysız vergi olarak sayılmaktadır. Ancak bu yaklaşım da uygulamada etkili bir çözüm sunmamaktadır. Nitekim bazı vergilerde kanun koyucunun amacı açık bir şekilde belli iken birçok vergide bu amacın saptanması daha zordur[34].

Verginin tahakkuk usulü ölçütüne[35] göre, dolaysız vergiler belirli zaman aralıklarında gerçekleşir. Verginin vergiyi doğuran olayı ile tahakkuku ve tahsili farklı zamanlarda meydana gelir. Bu vergiler devamlı matraha dayanırlar. Bu nedenle de her yıl tahakkuk ve tahsil edilir. Gelir vergisi, kurumlar vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, emlak

[30] **Erginay,** Kamu Maliyesi, s. 79; **Bilici,** Kamu Maliyesi, s. 91; **Erdem/Şenyüz/Tatlıoğlu,** Kamu Maliyesi, s. 171.
[31] **Uluatam** (2011) Kamu Maliyesi, s. 266; **Akdoğan,** Kamu Maliyesi, s. 298.
[32] **Akdoğan,** Kamu Maliyesi, s. 298.
[33] **Uluatam, Özhan** (1978) Kamu Maliyesi, Ankara, A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No. 413, Ankara Üniversitesi Basımevi, s. 179.
[34] **Akdoğan**, Kamu Maliyesi, s. 299; **Uluatam** (2011) Kamu Maliyesi, s. 266.
[35] Bu tasnif doktrinde çeşitli şekillerde adlandırılmaktadır: Akdoğan, "vergilendirme usulü ve tahsil şekli", Bilici, "tahakkuk zamanı ölçütü", Erginay, "tahakkuk usulü", Erdem/Şenyüz/Tatlıoğlu ise "vergiyi doğuran olayda süreklilik" terimini kullanmaktadırlar. Bkz: **Akdoğan,** Kamu Maliyesi, s. 287; **Bilici,** Kamu Maliyesi, s. 91-92; **Erginay,** Kamu Maliyesi, s. 79; **Erdem/Şenyüz/Tatlıoğlu**, Kamu Maliyesi, s. 171.

vergisi dolaysız vergidir. Bu kuralın istisnası ise dolaysız vergilerden biri olan veraset ve intikal vergisidir. Dolaylı vergilerde ise tahakkuk ve ödeme yalnızca vergiyi doğuran olay varsa uygulanır, dolaysız vergilerdeki gibi bir düzenlilik bulunmamaktadır. Vergiyi doğuran olay meydana geldiğinde tahakkuk ve tahsil de gerçekleşir. Belirli olmayan zamanlarda ve ada bağlı olmadan meydana gelir. Fiili mükellef konumunda olan tüketici verginin konusuyla ilişki kurarsa verginin tahakkuku da meydana gelir. Verginin ödeyicisi, vergi kanunlarında öngörülen vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması anında kesin bir şekilde belli olur. Bu nedenle de vergilendirilmesi gereken unsur ve olayların belirli dönem içindeki ortaya çıkış tarihleri ve büyüklükleri öngörülemez. KDV, ÖTV, BSMV, gümrük vergisi örnek olarak verilebilir. Söz konusu ölçüt, uygulamanın işleyişi göz önüne alınarak geliştirilmiş olsa da ayrımın net olması bakımından yetersiz kalmaktadır. Vergiyi doğuran olay, verginin konusu, mükellef, matrah, verginin ödenme şekli ve zamanı her ne kadar kanunda belirtilmiş olsa da nihai ödeyici açısından bir belirsizlik söz konusudur[36]. Bu ölçüt, vergilerin yapısından değil, tahakkuk veya tahsil şekillerden kaynaklanmaktadır. Tahsil usulünün değişmesine göre de bazı vergiler dolaylı veya dolaysız vergi kategorisine girmektedir[37].

Dolaylı ve dolaysız vergi ayrımında ayrımın nasıl gerçekleştirileceği ve ayrımın neyi ifade ettiği konusunda doktrinde görüş birliği bulunmamaktadır. Sakıncalarına rağmen bu ayrım günümüz uygulamalarında kökleşmiştir. Ayrıca milli gelir hesaplamalarında ve uluslararası bazı anlaşmalarda dolaylı ve dolaysız vergi ayrımı kullanıldığı için bu ayrım önemini korumaktadır[38].

Vergi sorumluluğu kapsamında dolaylı ve dolaysız vergilerin sorumluluğu da mükellef ve sorumlu bakımından tartışılmaktadır. Dolaylı vergiler ve dolaysız vergilerin birtakım farklılıkları bulunmaktadır. Dolaysız vergilerde verginin maddi ve şekli ödevleri aynı kişi üzerinde birleşmektedir. Dolaysız vergilerde mükellef, şahsında vergiyi doğuran olay gerçekleşen ve vergiye ilişkin maddi ve şekli ödevleri yerine getirmekle yükümlüdür. Vergi sorumlusu ise tarafı olduğu işlemde başkasına ait vergiyi kaynağında keserek vergi dairesine ödemektedir. Daha açık bir anlatımla, mükellef kural olarak kendisinin şahsına doğan vergiye ilişkin şekli ödevleri yerine getirir ve vergisini de kendi mal varlığından öder.

[36] **Akdoğan,** Kamu Maliyesi, s. 299.
[37] **Erginay,** Kamu Maliyesi, s. 79.
[38] **Uluatam** (2011) Kamu Maliyesi, s. 267.

Vergi sorumlusu ise vergiyle ilgili şekli ödevleri yerine getiren ve vergiyi asıl yüklenicisi olanlardan yani onlara yapacağı ödemelerden keserek vergi dairesine yatırmaktan sorumlu olan kişidir[39].

Dolaylı vergilerde ise dolaysız vergilerde mükellefe yüklenen görev, dolaylı vergilerde sorumluya yüklenen göreve benzemektedir. Dolaylı vergilerde kanunun mükellef olarak belirlediği kişi, vergiyle ilgili şekli ödevleri yerine getiren ve alıcıdan vergiyi tahsil ederek yüklendiği vergiyi düştükten sonra kalan miktarı vergi dairesine yatıran kişidir. Dolaylı vergilerde vergi sorumlusu ise, iktisadi olarak yüklenicisi olduğu verginin kanuni olarak da yüklenicisi konumuna gelmektedir. Örneğin dolaylı vergilerden olan KDV'de malı teslim eden veya hizmeti ifa edene mal veya hizmet bedeliyle birlikte ödemesi gereken vergiyi, tevkifat uygulaması sonrasında KDV'nin kanuni mükellefi olan satıcıya ödemeden doğrudan vergi dairesine yatırmaktadır[40]. Diğer bir anlatımla, dolaysız vergilerde vergi sorumlusu şekli ödevi yerine getirmekle yükümlüdür. Mükellefin şahsında doğan vergi, mükellefin mal varlığından tahsil edilerek vergi dairesine ödenmektedir. Dolaylı vergilerde ise, vergi mal veya hizmetin fiyatına eklenerek tüketiciden tahsil edilmektedir. Böylelikle vergi yükü mal veya hizmeti satın alan kişiye yansıtılmaktadır. Ancak vergi dairesine ödemeyi yine satıcı yapmaktadır.

Dolaylı vergilerde sorumluluk bakımından doktrinde çeşitli görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre, KDV, gümrük vergisi gibi vergilerde mal ve hizmetin fiyatına eklenerek vergi alındığı için sorumluluktan söz edilemez. Bu vergilerde, vergi mükellefinin kanunda öngörülen malı veya hizmeti satan kişiler olduğu açık bir şekilde düzenlenmektedir. Bunların ödemiş oldukları vergileri müşterilere yansıtmaları bu durumu değiştirmemektedir. Bu nedenle KDV, gümrük vergisi gibi dolaylı vergilerde gerçek vergi yüklenicisinin tüketici olması bunların yasal vergi mükellefi sayılmasını gerektirmemektedir[41].

Dolaylı vergilerdeki tek sorumluluk hali tüketiciye yansıtılmasına ilişkin değildir. Şöyle ki, KDV, ÖTV gibi vergilere ilişkin kanunlarda özel sorumluluk halleri düzenlenmiştir. Bu kanunlarda düzenlenen sorumluluk hallerinde, en genel ifadeyle, vergi

[39] **Akçay, Mehmet Bahattin/Buluş, Gökay Canberk** (2022) "Dolaylı Vergi Uygulamalarında Sapmalar ve Dolaylı Vergilerde Melezleşme Sorunu", Başkent Üniversitesi Ticari Bilimler Fakültesi Dergisi, S: 6/2, s. 116.
[40] **Akçay/Buluş,** "Dolaylı Vergi Uygulamalarında Sapmalar ve Dolaylı Vergilerde Melezleşme Sorunu", s. 116.
[41] **Öncel, Mualla/Kumrulu, Ahmet/Çağan, Nami/Göker, Cenker** (2019) Vergi Hukuku, 28. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, s. 86.

alacağının güvence altına alınması amacıyla satıcının değil alıcının veya üçüncü bir kişinin sorumlu tutulması düzenlenmektedir. Bu nedenle yukarıda belirttiğimiz görüş kapsamında dolaylı vergilerde sorumluluk olmaz ifadesinden, tüketiciye yansıtılmasının sorumluluk olarak değerlendirilemeyeceği sonucu çıkarılmaktadır. Diğer bir ifadeyle, dolaylı vergilerde verginin tüketiciye yansıtılması sorumluluk olarak kabul edilemezken dolaylı vergilerde kanunda düzenlenen bazı hallerde sorumluluk uygulaması mevcuttur.

## 2. KATMA DEĞER VERGİSİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

KDV'nin tarihi, harcamalar üzerinden alınan vergilerin ilkel haliyle uygulanması anlamında eski Mısır'a ve Roma'ya kadar dayanmaktadır. Roma'da alım ve satım üzerinden %1 oranında alınan *"cenisimum rerum venalium"* muamele vergilerinin temeli olarak kabul edilmektedir[42].

KDV'nin günümüz anlamında ortaya çıkışı ise, İkinci Dünya Savaşı sonrası olmuştur. Özellikle Avrupa Topluluğunun ortak vergisi olduktan sonra başka ülkeler tarafından da bu vergi benimsenmiş ve uygulanmaya başlanmıştır[43]. İlk olarak 1919 yılında Almanya'da von Siemens ve 1920 yıllarında Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'nde Thomas Adams makalelerinde KDV fikrini savunmuş ancak uygulanmaya başlaması zaman almıştır.

Ülkemizde 1927 yılında kabul edilen Türk İmalat Muamele Vergisi, ilk madde indirimi müessesesinin yer alması sebebiyle, modern anlamıyla KDV'nin ilk örneklerinden biri olarak kabul edilmektedir. Zamanla KDV, üretim ve dağıtımın tüm aşamalarına uygulanarak günümüzdeki sisteme erişilmiştir. Modern anlamda KDV'yi uygulamaya girişen ilk ülke ise Japonya'dır. Japonya 1950 yılında ilk KDV kanununu çıkarmış ancak çeşitli sebeplerle uygulamaya konulmadan yürürlükten kaldırılmıştır. İkinci uygulama 1953 yılında Birleşik Amerika'da; üçüncü uygulama ise 1954'te Fransa'da[44] gerçekleştirilmiştir. Ardından 1967 yılında Danimarka, 1968 yılında Federal Almanya, 1969 yılında İsveç, Norveç, Belçika, 1970 yılında Hollanda, 1971 yılında Lüksemburg ve 1973 yılında İtalya,

[42] **Nadaroğlu, Halil** (1983) Kamu Maliyesi Teorisi, İstanbul, Okan Yayıncılık, s. 425.
[43] **Uluatam** (2011) Kamu Maliyesi, s. 389.
[44] Bazı kaynaklara göre Fransa katma değer vergisini uygulayan ilk ülke olarak belirtilmektedir. Bkz: **Bilici, Nurettin** (2020) Avrupa Birliği ve Türkiye II, Ankara, Savaş Yayınevi, s. 65.

Avusturya ve İngiltere KDV'yi uygulamaya başlamışlardır[45]. Günümüzde ise ABD haricindeki birçoğu Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD - Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü) üyesi olan yüzden fazla ülke tarafından uygulanmaktadır. Günümüzde ABD'de KDV uygulanmamakta, satış vergileri uygulama alanı bulmaktadır. Mal ve hizmetlerden alınan satış vergileri, bedelin belli bir yüzdesi olarak mal ve hizmet bedeline eklenmektedir[46].

Türkiye'de muamele vergilerinin uygulanması Cumhuriyetin ilk yıllarına dayanmaktadır. 1926 yılında 735 sayılı Umumi İstihlak Vergisi Kanunu ve 737 sayılı Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi Kanunuyla tamamlanan yayılı muamele tipi vergi sistemi dünyadaki en eski KDV uygulamalarından birini de teşkil etmektedir. Umumi istihlak vergisinin konusunu, dükkan, mağaza, ticarethane, yazıhane, maden, taşocağı, fabrika ve imalathane gibi ticaret ve zanaata özgü yerlerdeki mal satışları, üretim, tamirat, bankacılık, nakliyecilik gibi işlerle uğraşanların hizmet karşılığı aldığı tutarlar oluşturmaktadır. Umumi istihlak vergisinde esas amaç adaletin sağlanması değil, tamamlayıcı ve telafi edici bir vergi elde edilmesi gibi mali amaçlar olmuştur[47]. Bu vergilerin uygulamasında çeşitli aksaklıklar meydana gelmiştir. Mükelleflerin defter tutma ödevini yerine getirmesinde karşılaştığı güçlükler, umumi istihlak vergisinin tüm aşamaları kapsaması ve gelişmiş bir vergi idaresinin bulunmaması, mükelleflerin denetlenmesindeki zorluklar, verginin tahsilindeki güçlükler ve Türkiye ekonomisinin içinde bulunduğu durum bu aksaklıklardan bazılarıdır[48].

Bu vergiler, çeşitli sebeplerle istenen başarıya ulaşmadığı için 1927 yılında 1039 sayılı Muamele Vergisi Kanunu ile ülkemizde toplu muamele vergisi sistemine geçilmiş ve bu sistem 1957 yılına kadar uygulanmıştır[49]. Muamele vergisinin yürürlüğe girmesiyle üretimden nihai tüketime kadar tüm aşamalara yönelik bir harcama vergisi sistemi uygulanmaya başlanmıştır. Verginin konusunu üretim, ithalat ve bankacılık ile sigortacılık

[45] **Öncel, Mualla** (1973) "Katma Değer Vergisi", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S: 3, s. 290, https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/631976, s.e.t. 26.02.2024.
[46] **Bilici**, Avrupa Birliği ve Türkiye II, s.65; **Öz, Ersan/Akdemir, Tekin** (2002) "ABD Vergi Sistemi", Vergi Sorunları Dergisi, S: 168, Eylül, s. 99-100.
[47] **Gökçay, Serif Emre** (2022) Harcama Vergilerinin Tarihsel Gelişimi, Kuramsal Yapısı ve Etkinliği, İstanbul, Oniki Levha Yayınları, s. 72.
[48] **Dikmen, Orhan** (1945) "Türkiyede Muamele Vergisinin İnkişafı", İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, C: 5, S: 1-4, s. 101; **Gökçay,** Harcama Vergilerinin Tarihsel Gelişimi, Kuramsal Yapısı ve Etkinliği, s. 73.
[49] Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Gerekçesi, Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları, https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/KDV/cilt_2_3065_sayili_kanun.pdf , s.e.t. 27.02.2024.

işlemleri oluşturmaktadır. Verginin iktisadi sürecin bir aşamasına konulmasının sebebi, verginin ekonomik ve ticari hayat üzerinde bulunan ağır yükünü hafifletmek ve verginin denetimiyle tahsiline dair kayıpların engellenerek mali verimliliğin artırılması olarak belirtilmiştir[50]. Muamele vergisinin ayırt edici özelliği ise indirim mekanizmasının bulunmasıdır. Daha önce vergilendirilen bir malın üretimde kullanılması halinde önceki aşamada ödenen ve sonraki aşamada yer alan üreticiye yansıtılmış verginin indirilmesi mümkündür. Bu özelliği ile imalat aşamasında alınan bir KDV olduğu ve KDV'yi fiilen uygulayan ilk ülkenin Türkiye olduğuna ilişkin doktrinde ifadeler bulunmaktadır[51].

1949 yılında gerçekleşen gelir vergisi reformu ile Türk vergi sisteminde büyük bir değişikliğe gidilmiştir. Harcama vergilerinin vergi sistemi içerisinde dağınık olması, hedeflenen amaçlara ulaşılamaması ve sık değişmesi nedeniyle uygulamada istikrar elde edilememiş ve köklü bir değişim ihtiyacı doğmuştur[52]. 1957 yılında Gider Vergileri Reformu kapsamında yürürlüğe giren 6802 Gider Vergileri Kanunu ikiye ayrılarak bir sistem oluşturulmuştur. Bu sistemde istihsal vergisi ve hizmet vergisi ayrımı yapılmıştır. İstihsal vergisi, büyük üretime konu olan ilk ve ana istihsal maddeleri üzerinden alınan toplu muamele vergisi türü niteliğini taşımaktaydı. Hizmet vergileri ise BSMV, nakliyat vergisi ve PTT Hizmetleri vergisi olarak üçe ayrılmıştı[53]. Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) yürürlüğe girmeden önce bu verginin emsali ise işletme vergisiydi. İşletme Vergisi 1318 sayılı Finansman Kanunu ile kabul edilmiştir[54]. İşletme vergisi daha çok lüks tüketim harcamalarının vergilendirilmesine yönelik asgari ve azami vergi sınırları derecelerine göre belirlenen %5 ile %30 arası satış vergi oranları üzerinden hesaplanmaktaydı[55].

Mal ve hizmetler üzerinden alınan ve harcama vergilerini oluşturan İstihsal Vergisi, Nakliyat Vergisi, PTT Hizmetleri Vergisi, Şeker İstihlak Vergisi, İlan ve Reklam Hizmetleri Vergisi ve İşletme Vergisi bütün olarak ele alındığında uyumlu ve müşterek yapıya sahip olmadıkları görülmüş ve bu özellikleri sebebiyle ekonomik hedeflere ulaşmayı zorlaştırarak istenmeyen farklı vergi yüklerine sebep olmuşlardır. Bu nedenle sistemde bir değişiklik

[50] **Dikmen**, "Türkiyede Muamele Vergisinin İnkişafı", s. 105.
[51] **Turhan, Salih** (2020) Vergi Teorisi ve Politikası, 7. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, s. 166.
[52] **Musaballı, Hakkı** (1966) "Çağdaş Gider Vergileri", Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, S: 12, s. 4-5.
[53] **Nadaroğlu,** Kamu Maliyesi Teorisi, s. 427-429.
[54] Resmi Gazete Tarihi: 10.08.1970, Resmi Gazete Sayısı: 13575.
[55] **Güngör, Gürcü** (2017) "Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisinin Tarihi, Vergi Gelirleri İçerisindeki Yeri ve Reform İhtiyacı" Vergi Raporu Dergisi, S: 219, Aralık, s. 77.

yapılması gerekliliği doğmuştur[56].

Dolaylı vergi yapısında 1970'li yıllarda değişiklik yapılması planlanmaya başlanmıştır. 1985 yılına kadar Maliye Bakanlığı tarafından yedi ayrı KDV Kanunu tasarısı hazırlanmıştır. Nitekim 1985 yılında dolaylı vergi yapısında reform niteliğinde bir gelişme yaşanmıştır. Kanunun hazırlanmasında büyük ölçüde AB KDV Direktifi 2006/112/EC[57]'den yararlanılmıştır. Bu şekilde üye ülke olmamamıza karşılık Topluluğun KDV sisteminden yararlanılarak gönüllü uyumlaştırma yoluna gidildiği ifade edilmektedir[58]. TBMM'de kabul edilen sekizinci tasarı 02.10.1984 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmış ve 01.01.1985 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. 1985 yılına kadar mal ve hizmetlerin imalat aşaması ile tüketicilere sunum aşamasında uygulanan 8 adet dolaylı vergi kaldırılarak bunların yerine üretimden tüketime mal ve hizmetleri her aşamada vergilendiren KDV yürürlüğe girmiştir.

KDVK'nın getirilmesinden önce uygulanan 8 adet dolaylı verginin bütün olarak ele alındığında uyumlu ve müşterek yapıya sahip olmadığı değerlendirilmekteydi[59]. KDVK'nın getirilmesine ilişkin sebepler Kanun Gerekçesinde de ekonomik ve mali nedenler olarak ele alınmaktadır. Ekonomik nedenler kanunun gerekçesinde yatırımların teşvik edilmesi, ihracatın geliştirilmesi, ihracatta vergi iade mekanizmasının uygulanabilmesi, vergi sisteminin diğer ülkelerin sistemleriyle uyumlu hale getirilmesi, sanayi üzerindeki vergi yükünün azaltılması, enflasyonist baskının önlenmesi, kaynakların optimal dağılımında uygunluk sağlanması, ihtisaslaşmanın teşvik edilmesi ve fiyatlar genel seviyesinin kontrolü olarak belirtilmiştir. Mali nedenler ise; vergi adaletinin tesis edilmesi, vergi kaçakçılığının önlenmesi, katma değerin vergilendirilerek milli gelirin amaçlanan ölçüde kamu maliyesine aktarılması olarak ifade edilmiştir[60].

KDV öncesinde uygulanan istihsal vergisi, ilk üretim aşamasında alınan bir satış vergisiydi. İşletme vergisi ise perakende aşamada uygulanmaktaydı. İstihsal vergisi tek aşamada

---

[56] Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Gerekçesi, Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları, https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/KDV/cilt_2_3065_sayili_kanun.pdf , s.e.t. 27.02.2024.

[57] Çalışmamızın devamıdna 6. Direktif olarak bahsedilecektir.

[58] **Bilici,** Avrupa Birliği ve Türkiye II, s. 91.

[59] **Varcan,** Türkiye'de Vergi Politikalarının Oluşumu (Cumhuriyet Dönemi), s. 136

[60] Katma Değer Vergisi Kanunu Tasarısı Gerekçesi, TBMM Tutanak Dergisi, 17. Dönem, Yasama Yılı 2, Cilt: 7, s. 4-5, https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d17/c007/tbmm17007017.pdf , s.e.t. 26.02.2024.

alındığı için vergide piramitleşme etkisi oluşturmamasına karşılık verginin alım maliyeti olarak alıcı üzerinde kalması önemli bir maliyet unsuru oluşturmaktaydı. KDV ise her aşamada alınan ve hizmetlerin satışından alınan yayılı bir muamele vergisi olmasına rağmen indirim mekanizması nedeniyle üretim ve dağıtım aşamasında oluşan katma değeri vergi tabi tuttuğu için verginin kümülatif etkisi giderilmektedir[61].1985 yılında uygulanmaya başlanan KDV, aynı dönemde kaldırılan sekiz verginin sağladığı vergi gelirinden daha fazla gelir sağlamıştır[62].

3065 sayılı KDVK büyük ölçüde Alman KDV Kanunu'ndan esinlenerek hazırlanmıştır. Dolayısıyla Avrupa Birliği'nin KDV hakkındaki direktifleriyle çizilen ortak KDV sistemine de uyum sağlamaktadır[63].

KDV, kural olarak üretim-tüketim zincirinin bütün aşamalarında uygulanmaktadır. Ancak, tek aşama olmamak kaydıyla, istisnai olarak vergiyi bazı aşamalarla sınırlandırmak da mümkündür. Verginin matrahı ise her bir aşamada meydana gelen katma değerden oluşmaktadır.

KDV'de işlemi yapan taraf, işleme ilişkin düzenlemiş olduğu ve alıcıdan tahsil edeceği faturaya KDV'yi de ekleyerek fatura düzenler. Bu şekilde tahsil etmiş olduğu KDV tutarından ise alışlarında ödemiş olduğu KDV'yi düşerek arada kalan pozitif farkı beyan ederek vergi dairesine ödemektedir. İşlem zinciri içinde işleme eklenen katma değerin vergisi işlemi yapan mükellef tarafından ödenmektedir. Fiyat mekanizmasıyla alıcıya yansıtılan vergi ise nihai aşamada indirim mekanizmasını kullanma imkanı bulunmayan tüketici üzerinde kalmaktadır.

KDV'de, vergi piramitleşmesinin olmaması ve üretim-tüketim zincirinde satıcılar ve alıcılar arasında hazine yararına sonuçlanmış çıkar çatışmasının bu vergiyi üstün kıldığı belirtilmektedir[64]. Bunun yanı sıra, vergilendirme aşamasının sonunda vergi yükünün verginin asıl mükellefi yerine nihai tüketici üzerinde kalmasının iktisadi etkinlik olarak olumlu yanları olduğu değerlendirilmesine[65] karşılık gelir dağılımında adaletsizliği artırması

[61] **İnaltong, Ceyhan** (2013) Katma Değer Vergisi'nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları, İstanbul, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği, s. 18-19.
[62] **Gökçay,** Harcama Vergilerinin Tarihsel Gelişimi, Kuramsal Yapısı ve Etkinliği, s. 101.
[63] **Oktar, Kemal** (2020) KDV İstisnalar ve İadeler, Ankara, Gözlem Yayıncılık, s. 1.
[64] **Ekici, Dilara** (2011) "Türk Vergi Sisteminde Vergi Reformları", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, s. 35.
[65] **Topal, Mehmet Hanefi** (2017) "Vergi Yapısının Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisi: OECD Ülkelerinden Ampirik Bir Kanıt", Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, C: 5, S: 3, s. 187.

nedeniyle toplam vergi yükü içindeki payının da yüksek olması doktrinde eleştirilmektedir[66].

1985 yılında KDV bakımından başarılı bir reform gerçekleştirilmiş olsa da 1985 yılından bugüne dek çeşitli gerekçelerle yasal orana, istisnalara, muafiyetlere ve tevkifata dair oldukça düzenleme yapılmıştır. Nitekim bu durum da KDV sisteminin daha karışık hale gelmesine ve yeni bir KDV reformu ihtiyacının olduğu şeklinde görüşlere neden olmuştur[67].

## 3. KATMA DEĞER VERGİSİNİN TEMEL UNSURLARI

### 3.1. Genel Olarak

Katma değer, teşebbüsün ara malı olarak almış olduğu maddeye kendi üretim faaliyeti sonucunda kazandırdığı değer artışını ifade etmektedir. Diğer bir tanıma göre katma değer, mal veya hizmetin satış değeri ile maliyet değeri arasındaki farktır[68].

KDV, üretimden tüketime kadar her aşamada mal ve hizmet satışından nispi bir şekilde alınan yayılı bir harcama vergisidir. Konusu üretim olarak belirtilmektedir[69]. Vergi oranı mamülün tüm değerine değil, değerindeki artışa uygulanmaktadır[70]. Diğer bir ifadeyle KDV'nin özelliği, her üretim ve tüketim aşamasında katılan değerin vergilendirilmesidir[71]. Bir diğer tanıma göre, KDV, her üretim ve tüketim aşamasında, mal ve hizmetlerin satışı sırasında oransal bir şekilde alınan yayılı işlem vergisidir[72]. Yayılı ancak kümülatif etkisi bulunmayan bir muamele vergisi türü olduğu da belirtilmektedir[73]. Objektif nitelikli bir randıman vergisi olduğu da doktrinde ifade edilmektedir[74].

---

[66] **Merter, Mehmet Emin/Acar, İbrahim Atilla/Arslan, Enver** (2007) "Türk Vergi Sisteminde KDV Uygulaması ve Etkinliğinin Analizi", Maliye Dergisi, S: 153, s. 25.
[67] **Topal, Mehmet Hanefi/Şentürk, Suat Hayri** (2019) "Dolaylı Vergi Reformlarının Türk Vergi Sisteminin Esnekliği ve Canlılığı Üzerindeki Etkisi", Güncel Maliye Tartışmaları-1, Prof. Dr. Ömer Faruk Batırel'e Armağan, Editörler: Güner, Ayşe/Akgül Yılmaz, Gülay/Doğrusöz, A. Bumin, Ankara, Seçkin Yayıncılık, s. 218.
[68] **Erdem/Şenyüz/Tatlıoğlu,** Kamu Maliyesi, s. 317.
[69] **Aksoy, Şerafettin** (1998) Kamu Maliyesi, İstanbul, Filiz Kitabevi, s. 375.
[70] **Öncel,** "Katma Değer Vergisi", s. 291, https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/631976, s.e.t. 26.02.2024.
[71] **Kaneti, Selim** (1986) Vergi Hukuku. İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi, s. 329.
[72] **Doğan, Abdullah Aykon** (1985) KDV Kanunu Açıklaması ve Yorumu, Ankara, s. 3.
[73] **Gülçiçek, Ayşe** (2023) Yorum ve Açıklamalarla Katma Değer Vergisi Özelgeler, Yargı Kararları, Örnek Uygulamalar, Özellikli Hususlar, 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, s. 60.
[74] **Yılmaz, Binhan Elif/Batı, Murat** (2025) Türk Vergi Sistemi, 6. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, s. 211.

Gayri safi yayılı muamele vergisinin vergi adaletsizliği ve rekabet eşitsizliği gibi eleştiriler sonucunda ortaya çıkarılmış bir gider vergisi olduğu da doktrinde ifade edilmektedir. Bu kapsamda, KDV, bir malın satış değer ve bunun için gerekli olan giderlerin alış fiyatı arasındaki farktır[75]. Bu nedenle katma değer vergisi olarak adlandırılmıştır. Ancak bir hammaddenin doğadan imal edilecek bir maliyetle ilk çıkarıldığı varsayıldığında ya da bir malın yurda ithalatında katma değer bulunmasa da bunların tüm değeri üzerinden KDV alınması yalnızca yaratılan katma değerin vergilenmesinin bir istisnası olarak belirtilebilir[76].

KDV, harcamalar üzerinden alınan ve dolaylı nitelikte bir vergidir. Harcamalar ilk çağlardan beri devletlerin vergi toplamak bakımından en çok başvurduğu alanlardan biridir. Kapsama alanının geniş olması, toplanmasındaki kolaylık ve sağlamış olduğu hasılatın miktarı harcamaları cazip hale getirmektedir. Harcama vergileri çeşitli şekillerde uygulanmaktadır. Üretim, toptan satış veya perakende satış aşamalarının birinde uygulanarak toplu muamele vergisidir. Vergi zincirdeki tek aşamada alınır ve diğer aşamalarda vergi alınmaz. Vergi tek aşamada alındığı için genellikle oranı yüksek olur. Oran yüksekliği de vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığında önemli bir etkendir[77].

Üretim, toptan satış veya perakende satış aşamalarının her birinin ayrı ayrı vergilendirilmesinde ise yayılı muamele vergisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Yayılı muamele vergileri de kendi içinde ikiye ayrılır. Bunlardan ilki satış fiyatı esaslı vergi (yayılı muamele vergisi)dir. Bu vergide mallar her aşamada vergilendirilir. Bir önceki aşamadaki vergi sonraki aşamadaki fiyatın içine dahil olduğu için tekrar vergi alınması söz konusudur. Vergili malın üzerinden tekrar vergi alınmasına piramitleşme adı verilmektedir. Yayılı muamele vergisi vergi piramidine yol açması sebebiyle eleştirilmektedir[78]. İkincisi ise katma değer esaslı vergidir. Katma değer vergisinde matrah her bir aşamada yaratılan katma değerdir. KDV bir yayılı muamele vergisi olmasına karşılık üretim, toptan satış ve perakende satış aşamalarının her birinde yalnızca o aşamada üretilen katma değer vergilendirilmektedir. Bu nedenle vergi piramidinin oluşması da önlenmiş olmaktadır[79].

[75] **Turhan, Salih** (1993) Vergi Sistemleri ve Türk Vergi Sistemi, İstanbul, Filiz Kitabevi, s. 159.
[76] **Susam,** Kamu Maliyesi Temel Kavram ve Esaslar, s. 346.
[77] **Erdem/Şenyüz/Tatlıoğlu,** Kamu Maliyesi, s. 309.
[78] **Erdem/Şenyüz/Tatlıoğlu,** Kamu Maliyesi, s. 312.
[79] **Taşkan,** Vergi Hukuku, s. 483.

KDV uygulamaları bakımından yatırım mallarının alımı sırasında ödenen verginin satışlardan tahsil edilmiş olan vergiden düşülmesi noktasında üç yöntem bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, gayrisafi hasıla tipi KDV'dir. Bu uygulamada yatırım mallarının alınması sırasında ödenen verginin satış sırasında tahsil edilen vergiden düşülmesine izin verilmemektedir. Bu nedenle üstlenilen KDV yükü yatırımı yapanın üzerinde kalmaktadır. Yatırımları olumsuz olarak etkilemektedir[80]. İkincisi, gelir tipi KDV uygulamasıdır. Bu durumda yatırım mallarının alınması sırasında ödenen verginin satış sırasında edinilen malların amortisman süresi içinde düşülmesine imkan tanınmaktadır. Düzenli bir kayıt sistemi gerektirmesi ve farklı amortisman hesaplamaları uygulanması bu tipin sakıncalarıdır. Sonuncusu, tüketim tipi KDV uygulamasıdır. Buna göre, yatırım mallarının alınması sırasında ödenen verginin satış sırasında tahsil edilen vergiden hemen ve tek seferde düşülmesine izin verilmektedir. Yatırım mallarının vergi dışında bırakılması, yatırımları artırarak ekonomik ve teknolojik gelişmeleri hızlandırmaktadır. Ülkemizde 1999 yılında gelir tipi terk edilerek tüketim tipi KDV uygulanmaya başlanmıştır[81].

### 3.2. Konu

KDV'nin konusu, KDVK'nın 1. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde gerçekleştirilen teslim ve hizmetleri, her türlü mal ve hizmet ithalatı ile ilgili maddede sayılan diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler KDV'nin konusuna girmektedir. Maddenin devamında, bu faaliyetlerin kanunun veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, yapanların hukuki statü ve kişilikleri, Türk tabiiyetinde bulunup bulunmadığı, ikametgah, iş yeri, kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunup bulunmamasının işlemin mahiyetini değiştirmeyeceği ve vergilendirmeye engel olmayacağı belirtilmiştir. Ayrıca ithalatın kamu sektörü, özel sektör veya bir gerçek veya tüzel kişi tarafından yapılması, herhangi bir şekil ve surette meydana gelmesi veya özellik taşıması da vergilendirmeye engel teşkil etmemektedir. İşlemlerin Türkiye'de yapılması, mal teslimlerinde malların teslim anında Türkiye'de bulunması; hizmet ifalarında ise hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması anlamına gelmektedir.

[80] **Erdem/Şenyüz/Tatlıoğlu,** Kamu Maliyesi, s. 318.
[81] **Taşkan,** Vergi Hukuku, s. 484; **Erdem/Şenyüz/Tatlıoğlu,** Kamu Maliyesi, s. 319.

KDV'nin konusu üç ayrı grup halinde incelenmektedir. İlki teslim ve hizmetlerdir. Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabidir. Bu faaliyetlerin kapsamı ise Gelir Vergisi Kanunu'na (GVK) göre, bu kanunda hüküm bulunmayan hallerde ise Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve diğer mevzuat hükümlerine göre belirlenmektedir. Bu uygulama bakımından süreklilik faktörünün göz önünde bulundurulması gerekmektedir[82]. Devamlı olmayan arızi nitelikteki faaliyetler kapsamında yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabi değildir. Ancak KDVK'nın 1/3-h. maddesi uyarınca ihtiyari mükellef olarak vergilendirilmek isteyenlerin teslim ve hizmetleri vergiye tabidir[83]. İkincisi ithalat işlemleridir. Her türlü mal ve hizmet ithalatı KDV'ye tabidir. Uluslararası ticaret açısından KDV'de varış ülkesi prensibi benimsenmiştir. Bu nedenle ithalat işlemleri verginin konusuna dahil iken ihracat işlemleri vergiden istisna tutulmuştur[84]. Sonuncusu ise, diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetlerdir. Bu grup kanunda tek tek sayılmıştır[85].

KDV'nin konusu bakımından önem teşkil eden bir diğer durum ise ve teslim ve hizmetlerin tanımıdır. Bu kavramların tanımlanmasına göre verginin kapsamı da değişmektedir. Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenler tarafından alıcıya veya onun adına hareket edenlere devrilmesi olarak KDVK'nın 2. maddesinde tanımlanmaktadır. Bir malın alıcının veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere ve kişilere tevdi edilmesi, malın gönderilmesi durumunda nakliyenin başlatılması veya nakliyeci ya da sürücüye tevdi edilmesi de teslim olarak kabul edilir[86]. KDVK'nın 2. maddesinde teslim geniş bir şekilde ifade edilmekte olup hem hukuki teslim hem de fiili teslim bu kapsamda değerlendirilmektedir[87]. Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının, iki veya daha çok kişi tarafından zincirleme akit yapılarak malın el değiştirmeden doğrudan sonuncu kişiye devri durumunda, aradaki aşamaların her biri ayrı teslim olarak kabul edilir. Bunun dışında su, elektrik, gaz, ısıtma gibi şekillerde gerçekleştirilen dağıtımlar da mal teslimi olarak kabul edilir. Kap ve ambalajlar

[82] **Akdoğan, Abdurrahman** (2023) Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 16. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, s. 551.
[83] **Yılmaz/Batı,** Türk Vergi Sistemi, s. 211.
[84] **Saraçoğlu, Fatih/Ejder, Haydar** (2002) "Katma Değer Vergisi'nde Varış Ülkesinde veya Menşe Ülkesinde Vergilendirme ve İhracat İstisnası", Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C: 17, S: 1, s. 61-80.
[85] Ayrıntılı bilgi için bkz: **Göker, Cenker** (2013) Yürütme ve Yargı Organlarının İlişkileri Açısından Katma Değer Vergisinin Konusu, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
[86] **Onğun, Gülümser** (2012) "Katma Değer Vergisi'nde Örneklerle Teslim ve Teslim Sayılan Haller", Vergi Raporu Dergisi, S: 154, Temmuz, s. 103-114.
[87] **Yılmaz, Güneş** (2012) Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay Olarak Teslim, Ankara, Adalet Yayınevi, s. 43.

ile döküntü ve tali malların geri verilmesinin normal olduğu durumlarda teslim bu maddeler dışındaki maddeler itibariyle yapılmış kabul edilir. Trampa yapılması hali ise iki ayrı teslim olarak kabul edilir[88]. Bunun yanı sıra 7104 sayılı Kanunla[89] yapılan düzenleme ile, KDVK uygulanmasında arsa karşılığı inşaat işlerinde, arsa sahibi tarafından konut ve iş yerine karşılık müteahhide arsa payı teslimi, müteahhit tarafından arsa payına karşılık arsa sahibine konut veya iş yeri teslimi yapılmış sayılmaktadır.

Teslim dışında teslim sayılan haller de bulunmaktadır. Malların ne şekilde olursa olsun vergiye tabi işlemler dışı amaçlarla işletmeden çekilmesi, işletme personeline ücret, ikramiye gibi adlar altında verilmesi, bunların üretilerek teslimi vergiden istisna edilmiş mallar için ne şekilde olursa olsun kullanılması ya da sarf edilmesi, mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri teslim sayılmaktadır.

Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bir şeyi yapmak, işlemek, muhafaza etmek, onarmak gibi işlemler hizmettir. KDVK'nın 4. maddesine göre, bir hizmetin karşılığı bir mal teslimi veya diğer bir hizmet ise, bunların her biri ayrı işlem olarak kabul edilir. Hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı vergilendirilmektedir. Hizmet sayılan haller ise KDVK'nın 5. maddesinde, vergiye tabi hizmetten işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer kişilerin karşılıksız yararlandırılması şeklinde ifade edilmiştir.

### 3.3. Mükellef

KDV'nin mükellefleri KDVK'nın 8. maddesinde düzenlenmiştir. İlgili maddeye göre; mal teslimi ve hizmet ifası durumunda bu işleri yapanlar, ithalatta mal ve hizmeti ithal edenler, transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar, müzayede mahallerindeki satışlarda bu satışı yapanlar, PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları, şans ve talih oyunlarını düzenleyenler, KDVK'nın 1/3. maddesinin c bendine giren hallerde bunları düzenleyenler veya gösterenler, GVK'nın 70. maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler ile isteğe bağlı mükellefiyet talebinde bulunanlar KDV'nin mükellefleridir.

[88] Konuya ilişkin ayrıntılar ve örnekler için bkz: **Akdoğan,** Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, s. 553-554; **Alantar, Doğan/Aykar, Özkan** (2024) KDV (Katma Değer Vergisi), Ankara, Adalet Yayınevi, s. 113 vd; **Yavaşoğlu, Mustafa** (2012) Katma Değer Vergisi Uygulaması, Ankara, Seçkin Yayıncılık, s. 56 vd.
[89] Resmi Gazete Tarihi: 06.04.2018, Resmi Gazete Sayısı: 30383.

Bunun yanı sıra, vergiye tabi bir işlem olmadığı veya KDV'yi fatura veya benzeri evraklarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde, düzenlediği bu tür evraklarda KDV'yi gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Benzer durum kanuna göre borçlu oldukları halde vergi tutarından yüksek bir tutar gösteren mükellefler için de geçerlidir. Bunun gibi sebeplerle fazla veya yersiz hesaplanan ve Hazineye ödenen vergi Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen usul ve esaslara göre işlemi yapanlara iade edilir. Bir vergilendirme döneminde satıcının sattığı mal veya hizmet bedeli üzerinden uygulamış olduğu KDV'den bu mal veya hizmeti oluştururken veya satın alırken temin ettiği mal veya hizmet bedeli üzerine satıcılar tarafından uygulanan KDV indirilir ve kalan vergi, vergi dairesine ödenir.

KDV'de mükellef kavramı diğer vergi kanunlarında öngörülen mükellef kavramından farklılık içermektedir. Verginin yasal mükellefi konumundaki kişiler vergiyi mal ve hizmetlerin fiyatına ekleyerek vergi yükünü nihai yüklenici olan tüketiciye aktarmaktadırlar. Diğer bir anlatımla KDV'nin yansıması neticesinde verginin mükellefi ile yüklenici yani vergiyi ödeyen kişi aynı olmaz. Ancak uygulamada kanun koyucunun iradesi sonucu talep esnekliği düşük olan mallarda yansıma yoğun olarak görünür ve satıcının kattığı katma değerin vergisi de tüketici tarafından ödenir[90].

Bu vergide mükellef, KDV'ye tabi mal tesliminde veya hizmet ifasında bulunsa da verginin nihai yüklenicisi konumunda değildir. KDV'nin sistemi içerisinde nihai yüklenici, nihai tüketici konumundaki kişi veya kuruluşlardır. Bu kişi veya kuruluşlar vergi kapsamına giren mal ve hizmetlerin satış bedeli ile birlikte vergiyi tahsil etmek ve vergi dairesine vergiyi ödemekle yükümlüdür. Bu nedenle vergi dairesine ödenen tutar mükellefin mal varlığında azalmaya da neden olmamaktadır[91]. Yargıtay da vermiş olduğu bir kararda malın satış bedeline KDV'nin dahil olduğunu, taraflar arasında aksi kararlaştırılmadıkça verginin alıcı tarafından ödenmesi gerektiğini belirtmektedir[92].

KDV ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet çerçevesinde yapılan mal teslimi veya hizmet ifası nedeniyle alınmakla birlikte bu durum bir kimsenin doğrudan KDV mükellefi olması sonucunu doğurmaz. Mükellef olabilmek için KDV kapsamına giren bir mal teslimi veya hizmet işlemi yapmak gerekmektedir.

[90] **Yılmaz/Batı,** Türk Vergi Sistemi, s. 213.
[91] Danıştay 7. Dairesi, T: 25.02.1998, E: 1997/2496, K: 1998/669, lexpera.com.tr, s.e.t. 03.02.2025.
[92] Yargıtay 19. Hukuk Dairesi, T: 23.06.2003, E: 2002/9690, K: 2003/6709, lexpera.com.tr, s.e.t. 03.02.2025.

### 3.4. Vergiyi Doğuran Olay

KDV'de vergiyi doğuran olay, gerçekleştirilen işlemin türüne göre farklı şekillerde ortaya çıkabilmektedir. KDV'de vergiyi doğuran olayı düzenleyen KDVK'nın 10. maddesine göre, bir malın fiilen teslim edilmesi ya da bir hizmetin ifa edilmesiyle vergiyi doğuran olay meydana gelir. Ancak mal veya hizmet tesliminden önce fatura ya da benzeri bir belge düzenlenmişse, yalnızca bu belgelerde yer alan tutarla sınırlı olmak üzere, belgenin düzenlenmesi de vergiyi doğuran olay kabul edilir. Mal ya da hizmet tesliminin kademeli olarak yapılmasının alışılmış olduğu veya bu şekilde anlaşmaya varıldığı durumlarda, her bir kısmın teslimi ya da hizmetin gerçekleştirilmesi aşamasında vergiyi doğuran olay meydana gelir. Komisyoncular aracılığıyla ya da konsinyasyon usulüyle yapılan satışlarda, malın alıcıya teslim edilmesi bu olayı oluşturur. Malın alıcıya ya da onun adına hareket eden kişilere gönderilmesi halinde, malın taşınmasına başlanması ya da nakliyeciye veya sürücüye teslimi vergiyi doğurur. Su, elektrik, doğalgaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji hizmetlerinde, bedelin hesaplanması bu kapsamda değerlendirilir. İthalat işlemlerinde, gümrük vergisinin ödenmesi mükellefiyetin başlaması veya vergiye tabi olmayan işlemlerde gümrük beyannamesinin tescil edilmesiyle vergiyi doğuran olay oluşur. Türkiye'de ikametgâhı, iş yeri, kanuni merkezi veya iş merkezi bulunmayan kişilerce yapılan uluslararası taşımacılık ve transit taşımacılık faaliyetlerinde, taşımanın Türkiye gümrük bölgesine giriş ya da çıkışı sırasında bu olay meydana gelir. Ayrıca, Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetleriyle temsil edilen malların depodan çekilmesi anında da vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş sayılır[93].

Mükellefiyet vergiyi doğuran olay ile başladığı için vergiyi doğuran olayın tespiti de oldukça önem taşımaktadır. Vergiyi doğuran olayın bilinmemesi veya hatalı yorumlanması durumunda KDV beyannamesinde dönem kayması ya da ay kayması gibi hataların oluşmasına yol açmaktadır[94]. KDV bakımından vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi için mal veya hizmetin bedelinin tahsil edilmesinin bir önemi bulunmamaktadır[95].

[93] Çalışmamızın kapsamı gereği bu konu hakkında ayrıntıya yer verilmemiştir. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz: **Yılmaz, Güneş** (2012) Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay Olarak Teslim, Ankara, Adalet Yayınevi.
[94] **Maç, Mehmet** (1998) KDV Uygulaması, İstanbul, Denet Yayıncılık, s. 102.
[95] **Taşkan,** Vergi Hukuku, s. 493.

### 3.5. Matrah ve Oran

KDV'de matrahın tespit edilmesi; teslim ve hizmet işlemleri, ithalat, uluslararası yük ve yolcu taşımacılığı ve özel matrah uygulamaları bakımından ayrı ayrı ele alınmaktadır. KDVK'nın 20. maddesinde teslim ve hizmet işlemlerinde matrah düzenlenmiştir. Buna göre, matrah, *"Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel"* olarak tanımlamıştır. Bedel ise maddenin devamında*; "malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamı"* olarak ifade edilmektedir.

Kanunda bedel deyimi oldukça geniş kapsamlı olarak belirlenmiştir. Her ne şekilde olursa olsun müşteriden alınan veya bunlar tarafından borçlanılan para bedel kavramına girmektedir. Bu kapsamda para yerine alınan mal, hizmet, menfaat ve benzeri değerler de bedel kavramına dahildir. Bedel mal veya diğer şekillerde sağlanan ve parayla temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değer olması durumunda verginin matrahı, bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemlerde olduğu gibi işlemin niteliğine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir. Bedel döviz olarak hesaplanmış ise döviz vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilir[96].

İthalatta matrah ise KDVK'nın 21. maddesinde belirli unsurların toplamı olarak gösterilmiştir. Buna göre, *"İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri, ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar, gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler"* şeklinde belirtilen unsurların toplamı ithalatta matrahı oluşturur.

Gümrük Kanunu'na göre ithal eşyasının gümrük vergisine esas kıymeti, *"Gümrük Vergisi ödeme mükellefiyetinin başladığı tarihteki normal fiyatı"* olarak tanımlanmaktadır. Normal fiyattan, birbirinden bağımsız alıcı ve satıcının tam ve serbest rekabet şartları içerisinde uyuştuğu varsayılan fiyat anlaşılmaktadır.

[96] **Yavaşoğlu,** Katma Değer Vergisi Uygulaması, s. 134.

Uluslararası yük ve yolcu taşımalarında matrah KDVK'nın 22. maddesinde; *"İkametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta şahıs ve ton başına kilometre itibariyle yurt içi emsalleri göz önüne alınmak suretiyle matrah tespitine Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir."* şeklinde belirtilmiştir. Bu maddeye göre Bakanlık yetkili kılınmıştır ancak Bakanlık tarafından bu konuda herhangi bir düzenleme yapılmamıştır.

Özel matrah şekilleri ise KDVK'nın 23. maddesinde 7 bent halinde belirtilmiştir. Buna göre, Spor-Toto oyunları, Milli Piyango ve benzeri tüm şans oyunlarına katılımda ödenen tutar, vergilendirme açısından matrah olarak kabul edilir. At yarışları, müşterek bahisler ve diğer talih oyunlarında hem bu faaliyetlere katılım için alınan bedeller hem de bunların yapıldığı alanlara giriş ücretleri vergilendirme kapsamına girer. Profesyonel sanatçılar tarafından gerçekleştirilen konser ve gösteriler ile profesyonel sporcuların yer aldığı sportif etkinlikler, maçlar ve yarışmalar için alınan giriş ücretleri ile bu etkinlik alanlarında sunulan mal ve hizmetlerin karşılıkları da vergi matrahına dâhildir. Gümrük antrepoları ve açık artırma yerlerinde gerçekleşen satışlarda, satış bedeli esas alınırken; lisanslı depoculuk sistemine göre düzenlenmiş ürün senetlerinin, ürünü teslim alacak kişilere verilmesinde, senedin en son işlem gördüğü borsadaki değeri matrah olarak belirlenir. Altın içeren ya da tamamen altından yapılmış ziynet eşyaları ile altın sikkelerin teslimi ve ithalinde ise, külçe altın bedeli düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden vergi hesaplanır. İkinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz ticaretiyle uğraşan mükelleflerce, KDV mükellefi olmayanlardan (ya da istisna kapsamında KDV mükellefi olanlardan) alınarak hiçbir temel değişikliğe uğratılmadan satılan taşıt veya taşınmazların tesliminde ise vergiye esas alınacak tutar, alış bedelinin çıkarılmasıyla elde edilen farktır. Ayrıca, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, işlemin niteliğini dikkate alarak özel matrah belirleme yöntemleri tespit etme yetkisine sahiptir. Kanunda belirtilenlerin yanı sıra Bakanlık tarafından da özel matrah şekilleri belirlenmiştir[97].

Matraha dahil olan unsurlar Kanun'un 24. maddesinde ayrıca belirtilmiştir. Buna göre; satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme, boşaltma giderleri, ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları, vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar, vade farkı, fiyat farkı, kur farkı[98], faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzeri adlar

[97] Ayrıntılı bilgi için bkz: **Yavaşoğlu,** Katma Değer Vergisi Uygulaması, s. 138 vd.
[98] Maddenin önceki halinde kur farkı matraha dahil değildi. Kur farkının matraha dahil olmasına ilişkin

altında sağlanan her türlü hizmet, menfaat ve değerler matraha dahildir. Matraha dahil olmayan unsurlar da KDVK'nın 25. maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri belgelerde gösterilen ticari teamüllere uygun olan iskontolar ile hesaplanan KDV olarak belirtilmiştir[99].

KDVK'nın 28. maddesinde ise oran belirtilmiştir: *"Katma değer vergisi oranı, vergiye tabi her bir işlem için % 10'dur. 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."* 06.07.2023 tarih ve 7346 sayılı Cumhurbaşkanı kararıyla[100] belirlenmiş KDV genel oranı %20'dir. İlgili cumhurbaşkanı kararıyla KDV oranları ise %1, %10 ve %20 olarak belirlenmiş olup bu oranlara tabi mal ve hizmetlerin neler olduğu I sayılı liste, II sayılı liste ve genel oran olarak tespit edilerek uygulanmaktadır[101].

## 4. HUKUKTA SORUMLULUK KAVRAMI

### 4.1. Genel Olarak Sorumluluk Kavramı

Sorumluluk, sözlük anlamıyla kişinin kendi davranışlarını veya kendi yetki alanına giren bir olayın sonuçlarını üstlenmesidir[102]. Sonuçları açısından önemli görevi üstlenmek, bir görevin gereklerini bilmek veya bir başarısızlığın sonuçlarına katlanmak anlamlarında da kullanılmaktadır[103]. Hukuki kavram olarak sorumluluk ise kişinin haksız eylemleri nedeniyle sorumlu tutulabilme yeteneğidir[104]. Esas itibariyle sorumluluk, borç ilişkisinin bir

doktrinde tartışma bulunmaktaydı. 17.01.2019 tarih ve 7161 sayılı Kanunun 18. maddesiyle kur farkı ibaresi dahil edilerek kur farkları da matraha dahil olan unsurlar arasında sayılmıştır.

[99] KDV'de matraha ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz: **Seyhan, Mahcemal** (2020) Katma Değer Vergisinde Matrah, Ankara, Adalet Yayınevi.

[100] Resmi Gazete Tarihi: 07.07.2023, Resmi Gazete Sayısı: 32241.

[101] "(1) Mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacak katma değer vergisi oranları;
a) Ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi işlemler için, (7346 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile değişen ibare. Yürürlük: 10/07/2023) % 20;
b) Ekli (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, % 1
c) Ekli (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için,(7346 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile değişen ibare. Yürürlük: 10/07/2023) % 10." www.gib.gov.tr, s.e.t.18.04.2025.
olarak tespit edilmiştir.

[102] **Türk Dil Kurumu,** <sozluk.gov.tr> s.e.t. 30.10.2024.

[103] **Nas, Adil** (2024) Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumluluğu, Ankara, Seçkin Yayıncılık, s. 19.

[104] **Deschenaux, Henri/Tercier, Pierre** (1993) Sorumluluk Hukuku, Çeviren: Salim Özdemir, Ankara, Kadıoğlu Matbaası, s. 1.

yaptırımı olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu açıdan borç ilişkisine taraf olanların zararlarının telafi edilmesini içermektedir[105]. Sorumluluk kavramı için İngilizcede *"responsibility"*, Almancada *"haftung"* terimleri kullanılmaktadır.

Hukukun çeşitli alanlarında da sorumluluk kavramı karşımıza çıkmaktadır. Esas itibariyle medeni hukukta geniş bir alana sahip olan sorumluluk, varlığın alacaklı tarafın el koyma yetkisi altında bulunması, edimi yerine getirme mecburiyeti veya kusurdan doğan zararın karşılanması anlamlarına gelmektedir[106]. İdarenin kusurlu/kusursuz sorumluluğu, idarenin eylem ve işlemlerinden doğan zararın tazmini olarak tanımlanmaktadır[107]. Ceza hukukunda sorumluluk, kişinin suç işlemesi halinde cezai sorumluluk halinde ortaya çıkmaktadır[108]. Vergi hukukunda sorumluluk ise, vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan üçüncü kişilerin kanunlarla, vergiye ilişkin maddi veya şekli ödevlerin yerine getirilmesi bakımından vergi idaresine karşı muhatap tutulmasını ifade etmektedir[109].

### 4.2. Sorumluluğun Türleri

Sorumluluk kavramı çeşitli hukuk dallarında da yer almaktadır. Kamu hukuku ve özel hukuk alanlarında sorumluluk kavramına farklı anlamlar yüklenmesi kavramın doğasından kaynaklanmaktadır[110]. Hukukta sorumluluk esas olarak üç başlık altında incelenmektedir. Bunlar hukuki sorumluluk, idari sorumluluk ve cezai sorumluluktur[111].

#### 4.2.1. Hukuki Sorumluluk

Hukuki sorumluluk, bir kişinin bir başkasına verdiği zararın tazmini için mal varlığıyla sorumlu tutulmasını ifade etmektedir. Buna, mali sorumluluk adı da verilmektedir[112]. Hukuki sorumlulukta, mal varlığından tazmin bulunmaktadır. İdari

---

[105] **Narter, Sami** (2016) Kusursuz Sorumluluk, Haksız Fiil Sorumluluğu ve Tazminat Hukuku, 2. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, s. 2.
[106] **Eren, Fikret** (2020) Borçlar Hukuku, 25. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, s. 87; **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 77.
[107] **Duran, Lütfi** (1974) Türkiye İdaresinin Sorumluluğu, Ankara, Sevinç Matbaası, s. 12.
[108] **Descheanux/Tercier**, Sorumluluk Hukuku, s. 2-3.
[109] **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker,** Vergi Hukuku, s. 77.
[110] **Nas,** Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumluluğu, s. 187.
[111] Doktrinde bazı görüşlere göre sorumluluk; hukuki, idari, cezai ve anayasal sorumluluk olarak ele alınmaktadır. Bkz: **Gözler, Kemal** (2019) Hukukun Temel Kavramları, 17. Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın, s. 203.
[112] **Gözler,** Hukukun Temel Kavramları, s. 204; **Nas,** Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumluluğu, s. 19.

sorumluluktan farklı olarak görev kaybı olmaz ve cezai sorumluluktan farklı olarak da hapis cezası bulunmaz.

Hukuki sorumluluk, türleri bakımından iki başlık altında ele alınmaktadır. Buna göre hukuki sorumluluk karşılanmasına göre ve kaynağına göre olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Karşılanmasına göre sorumluluk, literatürde *"...ile sorumluluk"* veya konu yönünden sorumluluk olarak da adlandırılmaktadır. *"...ile sorumluluk"* borçlunun ne ile sorumlu tutulacağını ifade etmek üzere kullanılan bir ifadedir[113]. Bu sorumluluk türü, şahıs ile sorumluluk ve mal varlığı ile sorumluluk olmak üzere iki sorumluluk kapsamında ele alınmaktadır[114].

Şahıs ile sorumluluk, ilkel dönemde uygulanmış bir sistemdir. Burada asıl olarak ifade edilmek istenen şahıs varlığı ile sorumluluk değil, borçlunun doğrudan şahsına el konulmasıdır. Alacaklının iktisadi olarak borcunu karşılamasının mümkün bulunmadığı bu sorumluluk türünde borçluyu köleleştirme veya rehin alma gibi hakları bulunmaktadır[115].

Günümüzde bu sorumluluk türünün bir karşılığı bulunmamaktadır. Nitekim Anayasanın 38. maddesi uyarınca, *"Hiç kimse, yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirememesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamaz."* hükmü de bu güvenceyi sağlamaktadır. Bu nedenle bir kimse hakkında yalnızca borcuna dayanarak hapis cezası uygulanamayacağı ifade edilmektedir[116].

Mal varlığı ile sorumluluk modern hukuk sistemleri tarafından kabul gören bir sorumluluk olup borçlunun borcunu ifa edememesi durumunda alacaklı devlet organları aracılığıyla borçlunun mal varlığına el koyma hakkına sahip bulunmaktadır[117].

Mal varlığı ile sorumluluk sınırsız ve sınırlı sorumluluk olmak üzere ikiye ayrılarak incelenmektedir. Tam sorumluluk olarak da adlandırılan sınırsız sorumlulukta borçlu mal varlığının tamamıyla borçtan sorumlu olmaktadır. Bu durum borçlunun tüm mal varlığının alacaklıya tahsis edilmesi anlamına gelmemekte olup mal varlığının borcu karşılamaya yeten

[113] **Gözler,** Hukukun Temel Kavramları, s. 204.
[114] **Nas,** Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumluluğu, s. 19.
[115] **Ayan, Mehmet** (2016) Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 11. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, s. 95.
[116] **Tunç, Zinnur** (2021) Vergi Hukukunda Temsil ve Sorumluluk, İstanbul, On İki Levha Yayınları, s. 99; **Kayar, İsmail** (2019) Borçlar Hukuku - Genel Hükümler Özel Borç İlişkileri, 11. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, s. 43.
[117] **Narter,** Kusursuz Sorumluluk, Haksız Fiil Sorumluluğu ve Tazminat Hukuku, s. 13.

kısmı kadarıyla sorumlu olduğunu ifade etmektedir. Belirtmek gerekir ki borçlunun ticari faaliyetlerini sürdürecek ve yaşamını idame ettirecek varlığı sorumluluğun dışındadır[118]. Türk hukukunda genel kural olarak sınırsız sorumluluk uygulanmaktadır.

Mal varlığı ile sınırlı sorumluluk ise tarafların yaptığı sözleşme ile sınırların çizilmesinin mümkün olduğu sorumluluktur. Kanuna dayanabilir veya sözleşme ile taraflar kendi arasında kararlaştırabilir. Bu şekilde bir belirleme yapılmadığı takdirde genel kural olan mal varlığıyla sınırsız sorumluluk uygulanmaktadır[119].

Sınırlı sorumluluk da kendi içinde miktar ile ve konu ile sınırlı olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Miktar ile sorumlulukta, borçlu tüm mal varlığıyla sorumlu olmasına karşılık borç belli bir miktar ile sınırlandırılmaktadır. Ancak burada borçlunun tüm mal varlığıyla sorumluluğu da devam etmektedir. Diğer bir ifadeyle, borçlu borcun belli bir miktarını ödemesine rağmen bu miktar için yine tüm mal varlığıyla sorumluluğu da uygulanacaktır. Kefilin sorumluluğu bu türe örnek gösterilebilir[120]. Konu ile sınırlı sorumluluk ise, belirli malları veya terekeyi içeren bir sorumluluk türüdür. Örneğin irat senedinde senedin malikinin sorumluluğu, rehin konusunun değerinden fazla olamaz[121].

Vergi hukuku bakımından mal varlığıyla sınırsız sorumlulukta, her zaman kişinin tüm mal varlığının haczedilmesi mümkün değildir. İcra İflas Kanunu'nda düzenlenen sınırlamanın yanı sıra Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun (AATUHK) 70. maddesinde haczedilemeyen, 71. maddesinde ise kısmen haczedilebilen gelirler sayılmaktadır. Buna göre örneğin kişinin şahsı ve mesleği için gereken eşyasının, sınırsız sorumlu olmasına dayanılarak haczi mümkün değildir[122].

Hukuki sorumluluğun ikinci ayrımı olan kaynağına göre sorumluluk türleri, *"...den sorumluluk"* olarak da adlandırılmaktadır[123]. Kaynağına göre sorumluluk; sözleşme sorumluluğu ve sözleşme dışı sorumluluk olarak iki başlık altında incelenmektedir.

---

[118] **Narter,** Kusursuz Sorumluluk, Haksız Fiil Sorumluluğu ve Tazminat Hukuku, s. 13; **Kayar,** Borçlar Hukuku - Genel Hükümler Özel Borç İlişkileri, s. 450.
[119] **Tekinay, Selahattin Sulhi/Akman, Sermet/Burcuoğlu, Haluk/Altop, Atilla** (1993) Tekinay Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 7. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, s. 22.
[120] **Narter**, Kusursuz Sorumluluk, Haksız Fiil Sorumluluğu ve Tazminat Hukuku, s. 14.
[121] **Ayan**, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, s. 98-99.
[122] **Aydın, Erkan** (2009) Katma Değer Vergisinde Sorumluluk, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, s. 9.
[123] **Saban, Nihal** (2021) Vergi Hukuku, 11. Baskı, İstanbul, Beta Basım, s. 76 vd.

Sözleşme sorumluluğu, hukuk kurallarından kaynaklanan yükümlülüklerin genel ve emredici niteliğine karşılık sözleşme gibi hukuki işlemlerden doğan yükümlülük esas alınmaktadır. Özel ve nispi nitelikte olan bu yükümlülükler taraflar için bağlayıcı olup tarafların bu yükümlülüğe aykırı davranması halinde ortaya çıkan tazmin zorunluluğu, sözleşme sorumluluğu olarak ifade edilmektedir[124].

Sözleşme dışı sorumluluk, haksız fiilden doğan sorumluluk olarak da adlandırılmakta olup herhangi bir sözleşmeden kaynaklanmayan, kişinin hukuka aykırı bir şekilde başkasına vermiş olduğu zarardan doğan sorumluluktur[125]. Sözleşme dışı sorumluluk hem kusurlu hem de kusursuz bir davranıştan doğabilmektedir. Bu nedenle kusur sorumluluğu ve kusursuz sorumluluk olmak üzere iki başlık altında konu incelenmektedir.

Kusur, kişinin haksızlık olarak nitelendirilen fiili gerçekleştirmesi neticesinde kınanması gerektiği yönündeki yargı anlamına gelmektedir[126]. Kusur sorumluluğuna göre, bir kimse üçüncü kişilere verilen zarardan ancak kusuru varsa sorumlu tutulabilir, kusuru bulunmadığı sürece kimse sorumlu tutulamaz. Bu sorumluluğa doktrinde subjektif sorumluluk adı da verilmektedir. Sözleşmeye dayanan sorumluluk ve sözleşme dışı sorumluluk buna örnek olarak gösterilmektedir[127].

Kişinin kusurundan söz edebilmek için öncelikle o kişinin kusur yeteneğinin olup olmadığı incelenmelidir. Bu ise fiil ile değil, fiili gerçekleştiren kişinin niteliklerine ilişkin bir durumdur. Kusur yeteneği, bir fiilin kişiye yüklenebilmesi için o kişide olan niteliklerin tümünü ifade etmektedir[128]. Türk Borçlar Kanunu'nun (TBK) 49. maddesine göre, hukuka aykırı fiillerle kusurlu bir şekilde başkasına zarar verenler bu zararı gidermekle yükümlüdürler. Bu kapsamda kusur sorumluluğunda haksız fiilin tüm unsurları olsa dahi kusuru olmadığında kişiye sorumluluk yüklenemez[129]. Kusur nedeniyle tazminat sonucunun doğabilmesi için ise kusur tek başına yeterli değildir. Bunun için kusurun yanı sıra hukuka aykırı fiil ve zarar unsurlarının da gerçekleşmesi

[124] **Narter**, Kusursuz Sorumluluk, Haksız Fiil Sorumluluğu ve Tazminat Hukuku, s. 16; **Tunç**, Vergi Hukukunda Temsil ve Sorumluluk, s. 103.
[125] **Anayurt, Ömer** (2017) Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları, 17. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, s. 355; **Hatemi, Hüseyin** (1998) Sözleşme Dışı Sorumluluk Hukuku, 2. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, s. 1.
[126] **Akbulut, Berrin** (2019) Ceza Hukuku Genel Hükümler, 6. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, s. 230.
[127] **Eren**, Borçlar Hukuku, s. 556.
[128] **Demirbaş, Timur** (2019) Ceza Hukuku Genel Hükümler, 14. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, s. 343.
[129] **Kayar**, Borçlar Hukuku, s. 44.

ve uygun illiyet bağının bulunması gerekir[130].

Sözleşme dışı sorumlulukta kural olarak kusur sorumluluğu geçerlidir. Ancak kusur sorumluluğunun yetersiz kaldığı bazı durumlarda hakkaniyetin bir uzantısı olarak, kişiler kusuru bulunmasa dahi sorumlu tutulmaktadır[131]. Kusursuz sorumluluk ilkesine göre, kamu hukuku veya özel hukuk fark etmeksizin verilen zarardan kusur olmasa dahi sorumlu olunmaktadır. Bu noktada kusur artık kurucu unsur olmaktan çıkmaktadır. Bu nedenle sorumluluğun doğması için davranış ile zarar arasında illiyet bağının yeterli olduğu kabul edilmektedir[132]. Sözleşme dışı sorumlulukta esas amaç ortaya çıkan zararın tazmini olmasına karşılık ileride de açıklanacağı üzere vergi hukukundaki sorumlulukta amaç kamu alacağının tam ve zamanında tahsil edilebilmesidir[133].

Medeni hukukta sorumluluk ayni ve şahsi sorumluluk şeklinde ikiye ayrılarak da incelenmektedir. Vergi hukukunda ayni sorumluluk ise malın, o mala dair vergi alacağının güvence altına alınmasını ifade etmektedir[134]. Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) ayni sorumluluğa ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. 6183 sayılı Kanun'da ise ayni sorumluluğa dair genel bir kural bulunmaktadır. Rüçhan hakkını düzenleyen 21/2. maddesine göre, gümrük resmi, bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacakları o eşya ve gayrimenkul bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan sonra gelmektedir. Bu kapsamda belirtilen vergi konularının kendileriyle ilgili verginin sorumlusu olduğunun ifade edildiği doktrinde değerlendirilmektedir[135].

### 4.2.2. Cezai Sorumluluk

Bireyler, başkasına vermiş oldukları zararlardan hukuken sorumludur. Bunun yanı sıra bu zararın kanuna aykırı fiillerle topluma karşı ortaya çıkması halinde ise cezai sorumluluk oluşmaktadır. Cezai sorumluluk halinde kişi cezalandırılırken hukuki

[130] Konuya ilişkin değerlendirmeler için bkz: **Oğuz, Habip** (2016) "Sorumluluk Hukukunda Kusur", Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Y: 7, S: 28, Ekim, s. 284.
[131] **Aydos, Oğuz Sadık** (2019) Borçlar Hukuku (Genel Hükümler), Temel Hukuk Dizisi, Editör: İbrahim Ermenek, Ankara, Seçkin Yayıncılık, s. 100.
[132] **Eren, Fikret** (1975) Sorumluluk Hukuku Açısından Uygun İlliyet Bağı Teorisi, Ankara Hukuk Fakültesi Yayınları, No. 361, Ankara, Sevinç Matbaası, s. 1
[133] **Ortaç, Fevzi Rifat** (1990) "Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk", Yayımlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 158.
[134] **Öncel, Mualla** (1983) "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan, Ankara, A.Ü. SBF Yayını No: 522, s. 50.
[135] **Öncel**, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", s. 50.

sorumlulukta zarar görenin zararı giderilmeye çalışılmaktadır. Bir kişi aynı anda hem hukuki hem de cezai sorumluluk kapsamında değerlendirilebilir[136].

Cezai sorumluluk, kanunlar tarafından suç sayılan fiilin işlenmesi sonucunda ortaya çıkan bir sorumluluktur. Kanunların yanı sıra Anayasa'nın 38. maddesinde de cezai sorumluluğa dair ilkeler yer almaktadır. Şahsi sorumluluk türü olan cezai sorumluluk yalnızca gerçek kişilere yüklenebilir. Türk Ceza Kanunu'nun (TCK) 20. maddesi uyarınca tüzel kişilere güvenlik tedbiri olan yaptırımlar uygulanabilir. Hukuki sorumluluk hem kusur hem kusursuz sorumluluğa dayanabilirken cezai sorumluluk yalnızca kusur sorumluluğuna dayanmaktadır[137].

Cezai sorumlulukta failin cezalandırılabilmesi için kusurlu olarak hareket etmesi önem taşımaktadır. Ancak bazı hallerde toplumu zararlardan veya zararlı olabilecek hareketlerden korumak amacıyla kusursuz sorumluluk da kabul edilmiştir. Kusursuz sorumluluk halinde hareketin iradi olması ve hareketle netice arasında nedensellik bağı olması aranmaktadır.

### 4.2.3. İdari Sorumluluk

İdari sorumluluk, idare tarafından verilen zararın idarenin mal varlığından karşılanmasını ifade etmektedir. Anayasanın 125. maddesinde de idarenin kendi fiil ve işlemlerinden kaynaklanan zararları karşılaması gerektiği hüküm altına alınmıştır. İdarenin sorumluluğu hukuk devleti, sosyal devlet gibi ilkelere dayanmaktadır[138]. Hukuk devleti ilkesi gereğince hukuka aykırı davranan idarenin de sorumlu olabileceği kabul edilmektedir. Düzenlemenin öncelikli amacı, kişinin idareye karşı haklarını güvence altına almaktır[139].

İdarenin özel hukuk işlemlerinden ve kamu hukuku işlemlerinden doğan sorumluluğu bulunmaktadır. Özel hukuk işlemlerinden sorumluluğu hukuki sorumluluğa tabidir. Kamu hukuku işlemlerinden sorumluluğunda ise kendine özgü birtakım sorumluluk halleri uygulanmaktadır[140]. Bu ise kusur sorumluluğu ve kusursuz sorumluluk olarak ele alınmaktadır.

---

[136] **Descheanux/Tercier**, Sorumluluk Hukuku, s. 2-3.
[137] **Anayurt,** Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları, s. 359.
[138] **Duran,** Türkiye İdaresinin Sorumluluğu, s. 12.
[139] **Ortaç**, "Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk", s. 27; **Tunç,** Vergi Hukukunda Temsil ve Sorumluluk, s. 94.
[140] **Akyılmaz, Bahtiyar/Sezginer, Murat/Kaya, Cemil** (2021) Türk İdare Hukuku, 14. Baskı, Ankara, Savaş Yayınları, s. 126.

Doktrinde bazı görüşlere göre, hukuki sorumluluğa benzer şekilde idari sorumluluk da sözleşme ve sözleşme dışı sorumluluk olarak ele alınmaktadır[141]. İdari sorumluluktan kastedilen de esas olarak sözleşme dışı sorumluluktur. Bu sorumlulukta, idare herhangi bir sözleşme olmadan tek taraflı işlemleriyle ortaya çıkan zararın tazmininden sorumludur. Sözleşme dışı sorumluluk da kusur ve kusursuz sorumluluk olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Kusur sorumluluğunda, hizmet kusuru bakımından hizmetin hiç sağlanamaması veya geç, eksik veya yanlış sağlanması söz konusudur[142]. Kusursuz sorumluluk ise herhangi bir kusur gerekmeden sosyal devlet anlayışıyla doğrudan idarenin sorumlu tutulduğu halleri ifade etmektedir[143].

## 5. VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK MÜESSESESİ

Hukuk dalları arasında sorumluluk kavramı çeşitli anlamlara gelmektedir. Medeni hukukta bir başkasına verilen zararın tazmini için; ceza hukukunda kanuna aykırı davranan kişinin cezalandırılması için; idare hukukunda ise idare tarafından verilen zararın idarenin mal varlığından karşılanması için sorumluluk müessesesi getirilmiştir. Vergi hukukunda sorumluluk hallerinde ise temel olarak, vergi alacağının güvence altına alınması amaçlanmıştır.

Vergilerin ödenmesinden kural olarak ilgili kanunlarda belirtilen mükellefler sorumludur. Vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla bazı durumlarda vergilerin ödenmesinden asıl mükellef yerine veya mükellef ile birlikte üçüncü kişiler sorumlu tutulmaktadır. Vergi gelirlerindeki kaybın en aza indirilmesi ve vergi adaletinin sağlanmasını da amaçlayan sorumluluk müessesesi Türk Vergi Hukukunda zamanla geniş bir uygulama alanı bulmuştur.

### 5.1. Vergi Hukukunda Sorumluluğun Genel Görünümü

Vergi hukukunda sorumluluk, vergiyi doğuran olayla ilgisi bulunmayan üçüncü kişilerin vergi borcuna ilişkin maddi veya şekli ödevlerin vergi kanunları gereğince yerine getirilmesi bakımından alacaklı vergi dairesine muhatap tutulmasını ifade etmektedir[144].

[141] **Gözler**, Hukukun Temel Kavramları, s. 218; **Akyılmaz/Sezginer/Kaya,** Türk İdare Hukuku, s. 126.
[142] **Anayurt**, Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları, s. 361.
[143] **Anayurt**, Hukuka Giriş ve hukukun Temel Kavramları, s. 362.
[144] **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker,** Vergi Hukuku, s. 79.

Vergi sorumluluğu vergi kanunlarının vergilendirmeye ilişkin ödevleri ile vergi cezalarından dolayı doğan sorumluluğu da içermektedir[145]. Vergi hukukunda sorumluluk esas olarak vergi sorumlusunun kusuruna dayanan sorumluluğu şeklinde karşımıza çıkmakla beraber, kusura dayanmayan sorumluluğun olduğu durumlar da bulunmaktadır[146].

Vergi sorumluluğu ilk olarak Osmanlı İmparatorluğu döneminde karşımıza çıkmaktadır. Osmanlı imparatorluğunun son dönemlerinde uygulanmaya başlanan vergi sorumluluğuna ilişkin ilk hükümler[147] 1907 yılında yürürlüğe giren Temettü Vergisi Nizamnamesinde yer almaktadır[148]. Ticaret ve sanat gelirleri üzerinden alınan temettü vergisine ilişkin Nizamnamede yalnızca imtiyazlı şirketlerin çalıştırdıkları hizmet erbabına ödedikleri ücretler üzerinden vergi kesenlerin sorumluluğu düzenlenmiştir. 1914 yılında yürürlüğe giren Temettü Vergisi Kanunu ile sorumluluğun kapsamı da genişletilmiştir. Kanunla birlikte imtiyazlı şirketlerin yanı sıra özel şirketler de çalıştırdıkları hizmet erbabına ödedikleri ücretler üzerinden vergi kesintisi yaparak vergi dairesine ödemekle yükümlü hale gelmiştir[149].

Cumhuriyetin ilanından sonra temettü vergisi yerine 1926 yılında 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiştir. Ücret gelirlerinin önemli bir kısmı kaynakta vergilendirmeye tabi tutulmuştur. Bu hükümle birlikte kaynakta vergileme tam olarak uygulanmaya başlanmıştır. 1934 yılında 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle 755 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılmıştır. 2395 sayılı Kanun ile kaynakta kesintinin uygulama alanı müteahhitlerin taahhüt ettiği işlerden elde ettiği kazançlar, bütün hizmet erbabı ile emekli, dul ve yetimlere ödenen maaşlar, serbest meslek erbabına faaliyeti karşılığında yapılan ödemeler ve damga pulu ve kıymetli evrak bayilerine yapılan ödemeleri sağlayanların yaptıkları ödemeleri de kapsayacak şekilde genişletilmiş, diğer bir ifadeyle

[145] **Çağan, Nami** (1976) "Bankaların Vergi Yükümlülükleri ve Vergi Sorumlulukları", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 23, S: 1-4, s. 34.
[146] **Kumrulu, Ahmet** (1988) "Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S: 3, s. 412-419.
[147] Temettü vergisi, 1863-1907 yılları arasında uygulanmasına rağmen bu uygulamanın hukuki dayanağı olarak bir kanun veya nizamname bulunmamaktadır. Bu nedenle konuyla ilgili ilk hükümlerin 1907 yılında yürürlüğe giren Temettü Vergisi Nizamnamesi olduğu kabul edilmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz: **Pakalın, Mehmet Zeki** (1993) Osmanlı Tarih Deyimleri ve Terimleri Sözlüğü, C: III, İstanbul, MEB Yayınları, s. 455; **Mutlu, Abdullah** (2009) Tanzimattan Günümüze Türkiye'de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi, Ankara, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2009/390, s. 64; **Şahin, Harun** (2013) Osmanlı Vergi Sisteminde Reform ve Temettü Vergisi, CÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Haziran, C: 37, S: 1, s. 54.
[148] **Giray, Filiz** (2018) Maliye Tarihi, Bursa, Dora Yayınları, s. 131; **Saban, Nihal** (1991) "Vergi Hukukunda Sorumluluk", Doktora Tezi, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 24.
[149] **Saban,** Vergi Hukukunda Sorumluluk, s. 24.

stopaj usulü yaygınlaştırılmıştır[150]. Vergi sorumluluğuna ilişkin bir diğer hüküm ise 23.05.1928 tarih ve 1324 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nda da damga resmi kesintisi yapanlar hakkında düzenlenmiştir. Vergi sorumluluğuna ilişkin düzenleme içeren bir diğer kanun ise 2430 sayılı 10.05.1934 tarihli Muamele Vergisi Kanunu'dur. Buna göre işi bırakan ve devredenlerin ödenmemiş borçlarından devreden ve devralan müteselsil sorumlu tutulmuştur.

Cumhuriyet döneminde vergi reformlarının gerçekleştiği 1950 ve 1959 yılları arası altın çağ olarak kabul edilmektedir[151]. Bu dönemde gelir vergisi ve kurumlar vergisi kanunları, Alman vergi kanunları esas alınarak hazırlanmıştır. Kazanç vergisinin ihtiyaçları karşılamaması nedeniyle[152] 1949 yılında 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Türk Vergi Sisteminde ilk gelir vergisi 1950 yılından itibaren uygulanmaya başlanmıştır. 5421 sayılı Kanun ile kaynakta vergilendirmenin kapsamı genişletilerek ücretlerin yanında ücret sayılan ödemeler, menkul sermaye iratları ve serbest meslek kazançları da uygulamaya dahil edilmiştir. Bu kanun ile getirilen bir diğer önemli yenilik ise "*Vergi Tevkifatı ve Muhtasar Beyanname"* başlığı altında Kanun'un 80-86. maddeleri arasında kaynakta vergilendirmeye ilişkin usul ve esaslara yönelik özel hükümler getirilmiş olmasıdır. Günümüzde uygulanmakta olan 193 sayılı GVK'nın 1961 yılında yürürlüğe girmesiyle birlikte 5421 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılmıştır. Sorumluluğa ilişkin ilk hükümlerin kazanç üzerinden alınan vergiler kapsamında düzenlenmiş olması nedeniyle 193 sayılı Kanun'un kaynakta vergileme anlamında önemli bir yeri bulunmaktadır. Bu kanunun yanı sıra 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ve sonrasında yürürlüğe giren 213 sayılı VUK'da da sorumluluğa ilişkin temel hükümler yer almaktadır.

Alman kanunları örnek alınarak ve yürürlükte bulunan 3692 sayılı Kanun hükümlerinden de yararlanılarak 07.06.1949 tarih ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu yürürlüğe girmiştir. 04.01.1961 tarih ve 213 sayılı VUK, 5432 sayılı Kanunda düzenlenen bazı konuları aynı şekilde düzenlerken bazı konularda değişiklikler getirmiştir. Vergi sorumluluğu açısından incelendiğinde ise önemli farklılıkların bulunmadığı

[150] **Varcan, Nezih** (1987) Türkiye'de Vergi Politikalarının Oluşumu (Cumhuriyet Dönemi), Eskişehir, Anadolu Üniversitesi İİBF Yayınları No: 43, s. 50; **Oktar, S. Ateş** (1997) Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine Düşünceler, Sayıştay Dergisi, C: 8, S: 25, s. 70; **Sarılı, Mustafa Ali** (2004) Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınevi, s. 38-39.
[151] **Çağan, Nami** (1975) Vergi Hukukunda Süreler, Ankara, Sevinç Matbaası, s. 13.
[152] **Sarılı**, Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, s. 39.

görülmektedir[153]. 5432 sayılı Kanun'un 8. maddesinde vergi sorumlusu, *"...verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir."* şeklinde tanımlanmıştır. 213 sayılı Kanun'da da bu tanım muhafaza edilmiştir. 5432 sayılı Kanun'da mükellef veya vergi sorumlularının kasıt veya ihmalleri nedeniyle ödevlerini yerine getirememeleri halinde kanuni temsilciden alınacağı düzenlenmiştir. 213 sayılı Kanun'da ise kanuni ödevlerini yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı belirtilmiştir.

Vergi, kanundan doğan bir borç ilişkisidir. Vergilendirme ilişkisi de vergi idaresi ve mükellef arasında kurulan, konusu kanunlarla belirlenen hak ve yükümlülükler olan kamu hukuku ilişkisidir[154]. Anayasanın 73. maddesinde ödev adı altında düzenlenen kurallar VUK kapsamında bir borç ilişkisi olarak değerlendirilir[155]. Her borç ilişkisinde olduğu gibi vergi borcunda da alacaklı ve borçlu taraf vardır.

Vergi borcunun alacaklı tarafını mali yükümlülük koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisine sahip yasama organınca yetkili kılınmış kamu tüzel kişileri oluşturmaktadır[156]. Ülkemizde tahsil yetkisi Hazine adına Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olarak kurulan Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından kullanılmaktadır. Bu kapsamda Gelir İdaresi Başkanlığı devletin alacaklarını tahsil görevini yürütmekte olup vergi toplama işlevini yerine getirmektedir. Alacaklı konumda olan kamu idaresini ise vergi dairesi temsil etmektedir.

Vergi borcunda borçlu taraf kural olarak mükelleftir. Mükellef VUK'un 8. maddesinde *"Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir"* şeklinde tanımlanmıştır. Vergilere ilişkin özel kanunlarla her verginin mükellefi tanımlanmaktadır. Söz konusu borç ilişkisi mükellefe bir davranışta bulunmak veya kaçınmak yükümlülüğünü yüklemektedir[157]. Bazı durumlarda vergilendirme ilişkisine mükellef adına maddi veya şekli ödevleri yerine getirmek üzere vergi sorumluları da dahil olmaktadır. Bu kapsamda öncelikle vergi mükellefi ve vergi sorumlusu kavramlarının incelenmesi gerekmektedir.

[153] **Erginay, Akif** (1977) Türkiye Cumhuriyeti Dönemi, Vergi Resim Harç ve Kanunları, C: 2, Ankara, s. 818; **Saban**, Vergi Hukukunda Sorumluluk, s. 7.
[154] **Başaran Yavaşlar, Funda** (2013) Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü, Ankara, Seçkin Yayıncılık, s. 33.
[155] **Saban,** Vergi Hukuku, s. 71.
[156] **Oktar, S. Ateş** (2017) Vergi Hukuku. 12. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, s. 73.
[157] **Şenyüz, Doğan/Yüce, Mehmet/Gerçek, Adnan** (2022) Vergi Hukuku (Genel Hükümler). 13. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, s. 91.

### 5.1.1. Vergi Mükellefi (Yükümlü)

Kanundan doğan bir borç ilişkisi olan vergi ilişkisinde de borçlu ve alacaklı taraf bulunmaktadır. Vergi borcunda alacaklı taraf olan devletin karşısında borçlu olarak mükellef yer almaktadır. VUK'un 8. maddesinde mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlanmıştır. Mükellef, kendi şahsında meydana gelen vergiyi doğuran olaya ilişkin vergi borcunu kendi mal varlığından ödemek durumundadır. Mükellefin vergi ödeme ödevi olan maddi ödevinin yanı sıra belge düzenlemek, defter vermek, bildirimde bulunmak gibi çeşitli şekli ödevleri de bulunmaktadır. Vergi yükümlülüğü, mükellefin vergi kanunlarından doğan yükümlülüklerin tamamını ifade etmektedir[158].

Vergi borçlusu ve vergi ödevlisi kavramları farklı durumları ifade etmektedir. Vergi borcunu kendi mal varlığından ödemekle yükümlü kişiler olan mükelleflere vergi borçlusu denmektedir. Vergi ödevlisi ise mükellefin yanında vergi sorumlularını, vergi idaresinde çalışanları, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yer alan komisyon üyelerini, vergi yargısında görevli kişileri ve yapılan alışveriş neticesinde belge almak zorunda olan nihai tüketicileri içeren bir kavramdır[159]. Doktrinde vergi yükümlülüğünün vergi borçlusundan daha geniş bir kavram olduğu ifade edilmektedir. Borçlu kavramıyla yalnızca maddi ödevde bulunma gerekliliği anlaşılırken vergi yükümlülüğü mükellefin kanundan doğan yükümlülüklerinin tamamını, diğer bir ifadeyle maddi ve şekli ödevleri içeren bir kavramdır. Dolayısıyla vergi mükellefinin borcu vergiyi ödemekle kısıtlı değildir[160].

Vergi kanunları bütün olarak ele alındığında VUK'un 8. maddesinde yer alan tanımın mükellef kavramının kapsamı ve içeriğini ifade etmekte yeterli olmadığı değerlendirilmektedir. Bu nedenle kanundaki tanımda yer alan bazı unsurların incelenmesi gerekmektedir[161].

VUK'un 8. maddesinde mükellefler gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlanmıştır. Ancak iş ortaklığı, dernek ve vakıflara ait veya bağlı iktisadi işletmeler gibi tüzel kişiliği

[158] **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi Hukuku, s. 91.
[159] **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 79; **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi Hukuku, s. 92.
[160] **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi Hukuku, s. 91-92; **Öncel,** "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", s. 39.
[161] **Kaneti, Selim/Ekmekci, Esra/Güneş, Gülsen/Kaşıkcı Mahmut** (2019) Vergi Hukuku, İstanbul, Filiz Kitabevi, s. 122.

bulunmayan bazı kuruluşlar bazı özel vergi kanunlarında mükellef olarak belirtilmiştir[162]. Kural olarak mükellef olabilmek için kanuni ehliyet şart değildir, hak ehliyetine sahip olmak yeterlidir. Herhangi birinin yaşının küçük veya kısıtlı olmasına bakılmaksızın vergiye tabi gelirinin olması halinde mükellef veya sorumlu olmaktadır. Ancak mükellef veya sorumlu sıfatıyla bu kişilere düşen ödevler, o kişilerin nam ve hesabına kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir. Hak ehliyetine sahip olma kuralının istisnası ise tüzel kişiliğe sahip olmayan toplulukların vergi mükellefi olmasıdır. Vergi hukukunda medeni hukuktan farklı bir ehliyet kabul edilmiş ve kendine özgü bir biçimde ödeme gücü ilkesi benimsenmiştir[163]. Şenyüz/Yüce/Gerçek'e göre, bir kişinin vergi kanunlarıyla bağlantı kurulabilecek potansiyelde olması soyut mükellef olarak ifade edilirken, vergi kanunlarıyla somut ilişki içinde olması mükellef durumunu ifade etmektedir. Dolayısıyla bir kişinin fiil ehliyetinin bulunması vergi mükellefiyetiyle bağlantılı sayılamaz. Bu noktada mükellefiyet için önemli olan kişinin vergi kanunlarında öngörülen vergiyi doğuran olayla bağlantısının kurulabilmesidir[164].

İkinci olarak vergi mükellefiyeti kanundan doğmaktadır. Vergi mükellefiyetinin oluşması için mükellefin kanunda belirtilmesi gerekir. Bu zorunluluk Anayasa'da yer alan verginin yasallığı ilkesinin de bir gereği olarak karşımıza çıkmaktadır. Yükümlülükler idari işlemlerle oluşturulamaz. Vergi kanunlarında da mükellefin kim olduğu açık bir şekilde belirtilmiştir.

Üçüncü olarak mükellefiyetin konusunu vergi borcu oluşturmaktadır. Vergi borcu alacaklı olan devlet ile borçlu olan vergi mükellefi arasında doğmaktadır. Mükellefin vergi borcu kamusal niteliktedir. Devletin kamusal gücüne dayandığı için özel kurallarla düzenlenmiştir. Bu nedenle kural olarak, VUK ve AATUHK uygulanır. Kamu alacağı kamu harcamalarının kaynağını oluşturduğu için kamu alacağı üzerinde devletin serbest hareket etme yetkisi kural olarak bulunmamaktadır. Kamu alacağı üzerindeki tasarrufların yasadışı olarak yapılması durumunda kamu hizmetlerinin aksamaması için hukuk düzeni tarafından geçersiz sayılmıştır[165].

[162] **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 80; **Arıkan, Zeynep/Arıkan, Abdullah** (2023) "Vergi Usul Kanunu'nun 11. Maddesinin 3. Ve Devamı fıkralarında Düzenlenen Müteselsil Sorumluluk Esasının Değerlendirilmesi", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S: 72(2), s. 766-767.
[163] **Kırbaş, Sadık** (2004) Vergi Hukuku, Ankara, Siyasal Kitabevi, s. 89.
[164] **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi Hukuku, s. 92.
[165] **Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkcı,** Vergi Hukuku, s. 122.

Bir diğer unsur, vergiyi doğuran olaya ilişkindir. Kural olarak mükellef, kendi kişiliğinde gerçekleşen vergiyi doğuran olaya ilişkin vergi borcunu kendi mal varlığından ödemektedir. VUK'un 8. maddesine ilk bakıldığında mükellef yalnızca maddi ödeme görevi açısından tanımlanmış gibidir. Ancak mükellefin maddi ödevi olan vergi ödeme ödevinin yanı sıra kanunda belirtilen beyanname vermek, defter ve belge düzenlemek, bildirimde bulunmak gibi çeşitli şekli ödevleri de bulunmaktadır[166].

Vergi ilişkisinde maddi ve şekli ödevler genellikle aynı anda bulunur. Ancak maddi ödev ortaya çıkmadan şekli ödevin olduğu durumlar da olmaktadır. Örneğin vergi istisnası nedeniyle vergi matrahı çıkmayan birinin maddi ödevi yokken şekli ödevi olabilir. Bu durumda şekli ödev itibariyle mükellef sayılmaktadır. Belirtilen durumun tam tersi olarak, mükellefin şekli ödevi ortaya çıkmadan maddi borcu da bulunabilir. Ücretliler buna örnek olarak verilebilir. Benzer şekilde küçük ve kısıtlıların da maddi ödevi varken şekli ödevleri bulunmamaktadır. Bu kişilerin şekli ödevlerini kanuni temsilcileri yerine getirir ancak vergi borcu temsil edilen küçük ve kısıtlıya ait olduğu için vergiyi bu kişilerin mal varlığından ödemektedirler[167].

Bir kişinin mükellef olabilmesi için vergiyi doğuran olayın mükellefin kişiliğinde gerçekleşmesi ve mükellefin vergiyi kendi mal varlığından ödemek zorunda olması gerekir. Bu iki şart vergi mükellefini vergi sorumlusundan ayırmaktadır. Vergi sorumlusunda vergiyi doğuran olay sorumlunun kişiliğinde gerçekleşmediği gibi sorumlu vergi borcunu başkasının mal varlığından ödemek durumundadır.

Vergiyi doğuran olay bakımından geniş bir esas kabul edilmiştir. VUK'un 9. maddesine göre, mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyetin bulunması şart değildir. Kanuni ehliyeti olmayan kişi mükellef veya sorumlu olabilir. Vergiyi doğuran olay kanunlarla yasaklanmış olsa dahi mükellefiyet veya sorumluluk devam etmektedir. Kanunlarla yasaklanan olay vergi konusuna girmiyorsa mükellefiyet de doğmamaktadır. Örneğin, kumar kazancı gelir vergisine tabi değildir. Ancak kumar oynatmak ticari faaliyet olduğu için kumar oynatan kişi gelir vergisi mükellefi olmaktadır[168].

[166] **Öncel**, Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk, s. 40; **Taşkan, Yusuf Ziya** (2024) Vergi Hukuku, Ankara, Adalet Yayınevi, s. 66.
[167] **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi Hukuku, s. 91-92; **Öncel**, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", s. 40.
[168] **Öner, Erdoğan** (2023) Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara, s. 61.

Doktrindeki bir görüşe göre[169], vergi mükellefiyeti soyut ve somut mükellefiyet olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Soyut vergi mükellefiyeti, devletin vergilendirme yetkisinden kaynaklanan ve bir ülkede yaşayan herkesin ülkedeki kamu hizmetlerini karşılamasını ifade etmektedir. Herkes kamu hizmetlerini karşılamak zorundadır, bu kapsamda herkes vergi mükellefidir. Somut vergi mükellefiyeti ise konuyla sınırlıdır. Farklı konuların vergiye tabi tutulması sonucunda ilgili kanunlarda belirtilen vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle vergi mükellefiyeti doğmaktadır. İlgili kanunda belirtilen vergiyi doğuran olay şahsında gerçekleşen kişi mükelleftir. Türk vergi sisteminde de vergi mükellefiyeti vergi ehliyetine bağlı olarak düzenlenmiştir. Vergi ehliyetine sahip olan herkes, vergiyi doğuran olay şahsında gerçekleştiğinde vergi mükellefi olmaktadır. Vergi hukukunda ehliyet ise medeni hukuktaki haklara sahip olma ehliyeti şeklinde düzenlenmiştir. Bu tür bir vergi mükellefiyeti ise maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmesi açısından bazı sorunlara yer açmaktadır. Vergi hukukundaki ehliyete göre mükellef olan ve medeni hakları kullanma ehliyeti bulunmadığı için vergilendirmeye ilişkin şekli ve maddi ödevleri yerine getiremeyecek olanlar için yasal görevlilere ihtiyaç bulunmaktadır. Bu kişilerin ödevlerini kanuni veya mansup temsilci sıfatını haiz olanlar yerine getirmektedir. Benzer şekilde bazı vergiler için verginin ödenmesi açısından teknik sebeplerden dolayı mükellef yerine vergi sorumlusu adı verilen kişiler vergi dairesine karşı muhatap olmaktadır[170].

Mükellef kavramının daha net bir şekilde anlaşılabilmesi için kanuni mükellef, gerçek taşıyıcı, aracı mükellef, iktisadi mükellef gibi kavramların da tanımlanması gerekmektedir. Vergi kanunları uyarınca kendisinden vergi alınan kişiye kanuni mükellef adı verilir. Bu durumda kendisine vergi dairesi tarafından tarh işlemi yapılan kanuni mükelleftir. Ancak bazı durumlarda mükellefler ödedikleri vergiyi çeşitli ekonomik durumlardan faydalanarak başkalarına devredebilirler. Bu durumda ise verginin kanuni mükellefi ile gerçek taşıyıcısı farklı kişiler olmaktadır[171]. Gerçek durumda vergi yükü üzerinde kalan kişi, diğer bir ifadeyle verginin gerçek taşıyıcısı, iktisadi mükellef olarak da adlandırılmaktadır[172]. Kanunda tanımı bulunmamakla birlikte gerçek taşıyıcı/iktisadi

[169] **Çağlar, Kemal** (2015) Vergi Usul Kanunu ve Yorumu, Ankara, Adalet Yayınevi, s. 40.
[170] **Çağlar,** Vergi Usul Kanunu ve Yorumu, s. 40-41.
[171] **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker,** Vergi Hukuku, s. 81.
[172] Söz konusu ayrıma ait terimler doktrinde çeşitlilik göstermektedir. Kanuni mükellef(yükümlü) terimi üzerinde görüş birliği bulunmakla birlikte iktisadi mükellef hakkında doktrinde çeşitli adlandırmalar kullanılmaktadır. Bu kapsamda Taşkan "*fiili mükellef/gerçek yüklenici*"; Şenyüz/Yüce/Gerçek "*iktisadi mükellef/vergi yüklenicisi/vergi taşıyıcısı*"; Kaneti "*vergi taşıyıcısı*"; Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, "*gerçek*

mükellef kavramının iktisadi bir kavram olduğu ifade edilebilir. Bu ayrımın temeli ise verginin yansımasına dayanmaktadır[173]. Fiyat mekanizmasına ve somut koşullara bağlı olarak verginin yansıtılabildiği durumlarda, kanuni mükellef ile iktisadi mükellef genellikle farklı kişi olmaktadır. Bu durumda kanuni mükellef aynı zamanda aracı/ara mükellef sıfatını da taşımaktadır[174]. Verginin yansıtılmadığı durumlarda ise kanuni mükellef ile iktisadi mükellef aynı kişi olmaktadır. Verginin gerçek taşıyıcısı/iktisadi mükellefi kanuni mükelleften farklı olsa da vergi ödevleri bakımından vergi dairesine muhatap olan kanuni mükelleftir[175].

Gelir vergisi gibi dolaysız vergilerde kural olarak vergi, kanuni mükellefin üzerinde kalarak kanuni mükellef aynı zamanda gerçek taşıyıcı olmaktadır. KDV gibi dolaysız vergilerde ise kanuni mükellef ile gerçek taşıyıcı farklı kişilerdir. Özellikle KDV bakımından durum incelendiğinde nihai tüketici konumunda olan alıcının vergi yükünü taşıdığı görülmektedir[176].

Mükellefe ilişkin bir diğer ayrım ise tam mükellef ve dar mükellef ayrımıdır. Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yere göre mükellefler tam ve dar mükellef olarak ikiye ayrılmaktadır. Mükellefin şahsında gerçekleşen vergiyi doğuran olay yurt içinde veya yurt dışında gerçekleşebilir. Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yer fark etmeksizin, mükellefin vergiyi doğuran olaya ilişkin matrahın tümünü Türkiye'de beyan etmesi gerekiyor ise tam mükellef konumundadır. Bir mükellefin yurt içinde ve yurt dışında meydana gelen vergiyi doğuran olaylardan yalnızca yurt içinde gerçekleşene isabet eden matrahı Türkiye'de beyan ederek vergisini ödemek zorunda ise dar mükellef

---

*taşıyıcı*" olarak adlandırmaaktadır. Bkz: **Taşkan**, Vergi Hukuku, s. 67; **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi Hukuku, s. 94-95; **Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkcı,** Vergi Hukuku, s. 82-83, **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 81. Uluatam ve Oktar ise mükellefi aracı mükellef ve nihai mükellef olarak ayırmıştır. Bu ayrıma göre aracı mükellef vergi borçlusu olmayan ancak vergi borçlusunun borcunu ödemek zorunda olan kişidir. Bazen bu tür mükellefiyete vergi sorumluluğu adı da verilmektedir. Buna karşılık nihai vergi mükellefi ise kendi adına tahakkuk eden vergi borcunu ödeyen kişi olarak tanımlanmıştır. Bkz: **Uluatam, Özhan** (2011) Kamu Maliyesi, 11. Baskı, Ankara, İmaj Yayınevi, s. 261; **Oktar**, "Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine Düşünceler", s. 66.

[173] **Neumark, Fritz** (1951) Maliyeye Dair Tetkikler, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları No:118 – İktisat Fakültesi Neşriyatı No: 9, 4. Baskı, s. 67-68; **Kaneti,** Vergi Hukuku, s. 83.

[174] **Erginay, Akif** (1972) Kamu Maliyesi, Ankara, Sevinç Matbaası, s. 132-133; **Kaneti,** Vergi Hukuku, s. 82.

[175] **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, s. 81; **Oktar,** "Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine Düşünceler", s. 67; **Kumrulu**, "Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül", s. 419-420; **Doğrusöz, Ahmet Bumin** (1992) Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme "Stopaj", İstanbul, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını No: 3, s. 8-10.

[176] **Şenyüz/Yüce/Gerçek,** Vergi Hukuku, s. 95.

konumundadır[177]. Tam ve dar mükellef ayrımlarına gelir vergisi ve kurumlar vergisinde yer verilmiştir.

### 5.1.2. Vergi Sorumlusu

Vergi hukukunda sorumluluk, vergiyi doğuran olayla ilişkisi bulunmayan üçüncü kişilerin vergiye ilişkin birtakım ödevlerin yerine getirilmesi açısından vergi dairesine karşı muhatap tutulmasını, bazı durumlarda ise asıl vergi borçlusuyla birlikte veya onun yerine vergiyi kendi mal varlığından ödemesini ifade etmektedir. Başkasının vergi borcu için vergi ödevlerini yerine getirmekle görevli olan üçüncü kişilere ise vergi sorumlusu adı verilmektedir[178].

Hukukta sorumluluk kavramı, bir kimsenin üstlenmiş olduğu borçları yerine getirmemesi veya hukuka aykırı davranışları sebebiyle doğan sonuçlara katlanmak zorunda kalması anlamına gelmektedir. Vergi hukukunda sorumluluk ise başkasının vergi borcundan kaynaklanmaktadır[179]. Daha açık bir ifadeyle, vergi hukukunda sorumlulukta kişi kendi borcundan değil, başkasının borcundan dolayı vergi dairesine muhatap olmaktadır. Bu yönüyle vergi sorumlusunun borçtan sorumluluğu fer'i düzeydedir[180].

Vergi sorumlusu, vergi borcunun borçlusu olmamasına rağmen çoğunlukla borçluyla birlikte veya onun yerine geçerek hareket etmektedir. Doktrinde ise bu durum nedeniyle vergi sorumluluğu, yükümlülüğün özel bir türü olarak nitelendirilmektedir[181]. Ayrıca vergi sorumlusu, kanunda belirtilen maddi olaylar nedeniyle kendisine vergi borcu düşmeyen ve ödediği vergi borcu da kendi borcu olmayan kişiler olduğu için bir tür temsil ve vekalet hali de söz konusudur[182]. Vergi sorumluluğu, mükellefin vergisi için mükellefe değil, mükellef ile ekonomik veya hukuki ilişkiye giren başkasına başvurma imkanı vermektedir[183]

Vergi hukukunda genel kural, vergi borcunun ve vergi ödevlerinin mükellefler tarafından yerine getirilmesidir. Ancak iktisadi ve hukuki ilişkiler gereği bazı durumlarda

[177] **Şenyüz/Yüce/Gerçek,** Vergi Hukuku, s. 94.
[178] **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 83-84.
[179] **Taşkan**, Vergi Hukuku, s. 71.
[180] **Şenyüz/Yüce/Gerçek,** Vergi Hukuku, s. 96.
[181] **Oktar,** "Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine Düşünceler", s. 65.
[182] **Erginay, Akif** (1953) Vergi Hukuku Prensipleri, Ankara, AÜHF Yayını, s. 108.
[183] **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi Hukuku, s. 97.

mükellefin vergisinin başkasından alınması gerekmektedir. Bu kapsamda vergi alacağını güvence altına almak, verginin tahsilatını kolaylaştırmak, tahsilat süresini kısaltmak ve vergi idaresinin işlemlerini azaltmak gibi amaçlarla vergi sorumluluğu müessesesi getirilmiştir. Belirtilen amaçlar çerçevesinde, vergi idaresinin çok sayıda mükellefle muhatap olmak yerine mükellefle ilişkili daha az kişiyle muhatap olmasını sağlayan sorumluluk uygulanmaktadır. Bu kişiler aracılığıyla verginin ödenmesi sağlanmakta veya mükellefin borcunu bizzat ödemesinin mümkün olmadığı durumlarda onun yerine geçen kişilere çeşitli ödevler yüklenmektedir[184]. Günümüzde birçok vergi açısından vergi sorumluluğu etkin bir tahsilat yöntemi olarak uygulama alanı bulmaktadır. Vergi idaresi, sorumluluk müessesesi ile vergi alacağını düşük maliyetle ve kolay bir şekilde tahsil etmektedir. Sorumluluğun temelinde bulunan neden ise bir görüşe göre güvence arayışıdır[185].

Vergi sorumlusu, doktrinde çeşitli şekillerde tanımlanmıştır. Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker vergi sorumlusunu, başkasının vergi borcu nedeniyle ortaya çıkan maddi ve şekli ödevleri yerine getirmekle görevli tutulan üçüncü kişiler olarak tanımlamıştır[186]. Karakoç'a göre vergi sorumlusu, kendisi mükellef olmamakla birlikte verginin ödenmesi açısından alacaklı olan vergi dairesine muhatap olan gerçek veya tüzel kişidir[187]. Şenyüz/Yüce/Gerçek'e göre vergi sorumluluğu, mükellefin vergisinin ödenmesinin veya bazı şekli ödevlerinin onunla iktisadi veya hukuki ilişki içine giren bir başka kişiden istenmesidir[188].

Doktrindeki tanımların yanı sıra VUK'da da vergi sorumlusu tanımlanmıştır. VUK'un 8. maddesine göre vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. 8. maddedeki tanım, vergi sorumlularının ödevinin yalnızca vergi ödemek olduğu izlenimi vermektedir[189]. Vergi sorumlularının vergi ödevleri konusunda görevi, VUK'un 8. maddesinin dördüncü fıkrasında *"Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabiri vergi sorumlularına da şamildir."* hükmü ile belirtilmiştir. Buna göre VUK'da mükellefler hakkında düzenlenmiş olan ödev ve yetkiler, vergi sorumluları bakımından da geçerlidir. 8. maddede yer alan tanım ve aynı maddenin

[184] **Karakoç**, Genel Vergi Hukuku, s. 163.
[185] **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi Hukuku, s. 96; **Oktar**, Vergi Hukuku, s. 75; **Öncel**, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", s. 41.
[186] **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 84.
[187] **Karakoç, Yusuf** (2017) Genel Vergi Hukuku, Ankara, Yetkin Yayınları, s. 160.
[188] **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi Hukuku, s. 97.
[189] **Öncel**, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", s. 45; **Taşkan**, Vergi Hukuku, s. 71.

dördüncü fıkrası birlikte yorumlandığında sorumlunun maddi ödevinin yanı sıra şekli ödevinin de olabileceği sonucuna ulaşılmaktadır. Nitekim VUK'da yer alan 11, 12 ve 341. maddeleri ve münferit vergi kanunlarından da bu çıkarım yapılabilmektedir. Daha açık bir ifadeyle, sorumlunun ödevi sadece maddi veya şekli ödevlere ilişkin olabileceği gibi her ikisini de içerebilmektedir. Sorumlular, kendileri hakkında vergi kanunlarında öngörülen ödevleri uygun ve zamanında yerine getirdikleri takdirde yalnızca şekli ödevleri yerine getirmek durumundadırlar. Şekli ödevleri yerine getirmedikleri takdirde kendi malvarlıklarından maddi ödevi yerine getirmek zorunda kalmaktadır. Bununla birlikte vergi kanunlarında vergi sorumlularının yalnızca maddi ödevi yerine getirmesini içeren hükümler de bulunmaktadır. VUK'un 251. maddesi ve Damga Vergisi Kanunu'nun 24. maddesi bu duruma örnek olarak verilebilir[190].

Vergi sorumluluğu, bir başkasının mükellefiyetinden kaynaklanan bir sorumluluktur ve dış ilişkide vergi dairesine karşı borçlu konumundadır. İç ilişkide ise vergi sorumlusu, mükellefe rücu edebilir[191]. Sorumluların hem ödevin yerine getirilmesi hem de mükellefle beraber veya onun yerine vergi borcunu kendi mal varlığından ödemesi de söz konusu olabilir[192]. VUK'un 11/3. maddesinde düzenlenmiş olan müteselsil sorumluluk hali buna örnek olarak verilebilir. Buna göre, mal alım satımı veya hizmet ifası nedeniyle vergi kesintisi yapmak durumunda olanların bu yükümlülüğünü yerine getirmemesi halinde alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar, aralarında ilişki bulunduğu tespit edilenler verginin ödenmesinden müteselsil sorumlu tutulmuşlardır. Sorumlunun şekli ödevleri de çeşitli şekillerde karşımıza çıkmaktadır. Verginin tahsili, beyanname verilmesi, defter tutulması gibi ödevler sorumlular tarafından yerine getirilmektedir.

VUK'un 9. maddesine göre, vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şartı bulunmamaktadır. Doktrinde çoğunluk görüşe göre, VUK'un 9. maddesinde kullanılan *"kanuni ehliyet"* kavramı, medeni hukuktaki *"fiil ehliyeti"* ile eş anlamda olmadığı kabul edilmektedir. Bu görüşü savunanlara göre, vergi hukukunda kendine has bir ehliyet kavramı belirlenmiştir. Vergi hukukunda hak ve fiil ehliyeti olsa da olmasa da vergiyi doğuran olayla bağlantılı olan herkesin vergi ehliyetinin var olduğu kabul edilmektedir[193]. Gerçek'e göre,

[190] **Öncel**, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", s. 45.
[191] **Kaneti**, Vergi Hukuku, s. 73.
[192] **Gerçek, Adnan** (2005) "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 54, S: 3, s. 160.
[193] **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi Hukuku, s. 114; **Taşkan**, Vergi Hukuku, s. 68; **Gerçek**, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", s. 163.

kanun koyucu bilinçli olarak fiil ehliyeti kavramı yerine kanuni ehliyet kavramını kullanarak vergi hukuku açısından farklı bir yaklaşımı ele almak istemiştir. Bu görüşe göre, vergi hukukundaki kanuni ehliyet kavramını hak ehliyetini ve fiil ehliyetini içeren bir kavram olarak değerlendirmek gerekmektedir. Vergi hukukunda bir kişi hak ehliyetine veya fiil ehliyetine sahip olmasa dahi vergiyi doğuran olay şahsında gerçekleştiği takdirde mükellef olmakta veya sorumluluğa ilişkin ödevleri yerine getirmektedir. Küçüklerin veya kısıtlıların fiil ehliyetine sahip olmamasına rağmen mükellef olabilmesi bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Aynı şekilde fiil ehliyeti olan bir yetişkin kanunlarla yasaklanmış olan faaliyetlerden gelir elde ederse, meslekleri icra etme bakımından hak ehliyeti olmamasına rağmen vergi mükellefi olmaktadır. Nitekim 9. maddenin ikinci fıkrasında yer alan kanunlarla yasaklanmış faaliyetlerin yapılmış olmasının mükellefiyeti ve sorumluluğu ortadan kaldırmayacağına ilişkin hükmün de bu iddiayı güçlendirdiği değerlendirilmektedir[194].

Vergi mükellefi ile vergi sorumlusu arasında kavramsal açıdan birtakım farklılıklar bulunmaktadır. VUK'un 8. maddesinde yer alan *"bu kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabiri vergi sorumlularına da şamildir."* hükmü ile vergi mükellefi kavramının hem dar anlamda mükellefi hem de sorumluyu içerecek şekilde geniş anlamda kullanılması öngörülmüştür[195]. Vergi mükellefi ile vergi sorumlusu arasındaki en temel fark vergiyi doğuran olayın mükellefin şahsında doğması[196] ve borcun asıl olarak mükellefe ait olmasıdır[197]. Vergi sorumluluğunda vergi borcu bir başkasının vergi borcu nedeniyle ortaya çıkmaktadır.

Doktrinde mükellef ve sorumlu kavramlarının bir üst kavramı olarak *"vergi ödevlisi"* deyiminin kullanılması gerektiği de ifade edilmektedir[198]. Vergi ödevlisi, vergi alacağının doğru tespit edilebilmesi ve hukuka uygun olarak tahsil edilebilmesi amacıyla mükellef ve sorumlular dışında başkalarına vergi ödevi düzenlendiği durumlarda karşımıza çıkmaktadır[199].

---

[194] **Gerçek**, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", s. 164.
[195] **Karakoç**, Genel Vergi Hukuku, s. 160.
[196] Bu durumun bir istisnası veraset ve intikal vergisinde görülmektedir. Söz konusu vergide vergiyi doğuran olay olan ölüm muris açısından meydana gelmesine rağmen verginin borçlusu varislerdir. Ayrıntılı bilgi için bkz: **Öncel**, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", s. 40.
[197] **Bilici**, **Nurettin/Canyaş, Oytun** (2025) Vergi Hukuku, 57. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi, s. 52.
[198] Bkz, **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker,** Vergi Hukuku, s. 85; **Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkcı**, Vergi Hukuku, s. 122; **Karakoç**, Genel Vergi Hukuku, s. 160; **Şenyüz/Yüce/Gerçek,** Vergi Hukuku, s. 113.
[199] **Başaran Yavaşlar, Funda/Karaçoban Güneş, Tuğçe/Kapucu, Gizem/Kocatepe, Metin** (2018) Vergi Hukuku ve Uygulama, Ankara, Adalet Yayınevi, s. 10.

Vergi sorumlusu, mükellef ile devlet arasındaki borç ilişkisinde üçüncü kişi konumundadır. Geniş anlamda sorumluluk *"vergi borcunun hem maddi hem de şekli ödevlerini yerine getirme sorumluluğu"* olarak ifade edilmektedir. Bu anlamıyla düşünüldüğünde vergiyi doğuran olayla bağlantısı olmayan üçüncü kişilerin yanı sıra verginin mükellefleri de vergi sorumlusu konumundadır. Daha açık bir ifadeyle, vergi mükellefleri aynı zamanda kendi vergi borcunun sorumlusudur[200]. İstisnai olarak bazı durumlarda sorumluluktan ayrılmış borçluluk da meydana gelebilir. Örneğin zamanaşımına uğramış bir vergi alacağında idarenin talep etme imkanı kalmadığı için mükellefin borçtan sorumluluğu ortadan kalkmaktadır. Bu durumda ise sorumluluğu olmayan bir vergi borcundan söz edilebilir. Geniş anlamda sorumlulukta vergi sorumluluğu, vergi mükellefiyetinden daha geniş bir kavram olarak ele alınmaktadır. Türk vergi sisteminde sorumluluğun geniş anlamda ele alındığı çeşitli hükümler de bulunmaktadır. Örneğin Emlak Vergisi Kanunu'nun 3. ve 13. maddesinde bir bina veya araziye paylı mülkiyet halinde malik olanların vergiden müteselsilen sorumlu olacağı düzenlenmiştir. Her ne kadar madde hükümlerinde sorumluluktan bahsedilse de bu hükümlerde vergi sorumluları değil, vergiyi doğuran olayı birlikte gerçekleştirmiş olan vergi mükellefleri söz konusudur. Dolayısıyla bu maddelerde yer alan *"sorumlu olmak"* ifadesiyle mükellefin kendi borcundan sorumluluğu düzenlenmiş olup sorumluluk geniş anlamıyla ele alınmıştır.

Mükellefiyet ve sorumluluğun birden fazla kişi arasında bölündüğü durumlar da sıklıkla görülmektedir. Türk vergi hukukunda her ne kadar istisnai hükümler bulunsa da genel olarak vergi sorumluluğu dar ve teknik anlamda anlaşılmakta ve sorumluluk başkasının vergi borcunu kendi mal varlığından ödeme olarak değerlendirilmektedir[201]. Böylelikle üçüncü kişi olan sorumlu mükellefin vergi ödevlerini yerine getirmek zorunda bırakılmıştır. Asıl vergi borçlusu olan mükellefle beraber veya onun yerine vergiyi kendi mal varlığından ödeyen sorumlu aynı zamanda feri borçlu konumundadır[202]. Mükellef gibi vergi sorumlusu da maddi ödev olan vergi borcunu ödemenin yanı sıra şekli ödevleri de yerine getirmek durumundadır.

[200] **Öncel**, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", s. 41.
[201] **Kaneti**, Vergi Hukuku, s. 73.
[202] **Öncel**, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", s. 45; **Röttenbacher, Walter** (1953) Die Haftung im Steuerrecht, Nürnberg, s. 22. (Aktaran: **Öncel**, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", s. 45)

Vergi sorumluluğu kavramı her vergi kanununda bulunan düzenlemeler açısından farklı anlamlar içermektedir[203]. Uygulamada vergi sorumlusu vergi kesintisi yapacak kişi olarak bilinmekte olup sorumluluğa ilişkin üç farklı kavram kullanılmaktadır. Bunlar; vergi tevkifatı, vergi kesintisi ve stopajdır. GVK'da vergi tevkifatı (94. madde, Geçici 67. madde), Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (KVK) (15. madde, 30. madde) ve KDVK'da vergi kesintisi (39., 40., 41., 44. maddeler) olarak kullanılmaktadır. KDVK'da kullanılan kavram kesinti olmasına karşılık genel tebliğlerde ve sirkülerlerde kullanılan kavram ise tevkifattır.

Her bir verginin kendisine özgü bir işleyiş mekanizması olduğundan dolayı, mükellef ve sorumlu kavramlarının işleyişi bakımından da verginin türüne göre farklılıklar olabilmektedir. Örneğin işverenin işçiye yapacağı ödemeye ait tevkifat, GVK'nın 94. maddesine dayanmaktadır. İlgili hükme göre, ücret ve diğer ödemeleri nakden veya hesaben yapanların bu ödemeler üzerinden tevkifat yapma sorumluluğu bulunmaktadır. Gerçek kişiye ücret ödemesi yapan vergi sorumlusu, ödemeyi yaparken gelir vergisini hesaplayarak ilgilinin ücretinden keser. Böylelikle vergi sorumlusu, vergi mükellefi olan ücretli çalışanın vergisini vergi dairesine ödemektedir[204]. Dolaylı vergilerde ise süreç daha farklıdır. KDV, BSMV gibi dolaylı vergilerde mal ve hizmetlerin bedeline eklenerek alınan vergide sorumluluktan bahsedilemez[205]. Örneğin KDV bakımından, verginin mal ve hizmetin bedeline eklenerek müşteriden tahsil edilmesi vergiye tabi malı teslim eden veya hizmeti ifa eden kişinin sorumlu olduğu anlamına gelmemektedir[206]. Verginin kanuni mükellefi satıcı olmakla birlikte verginin işleyişi gereği vergi mal bedeline eklenerek müşteriden tahsil edilmektedir. Söz konusu durum vergi kesintisi olarak nitelendirilemez[207].

Vergi sorumlusu, mükellef ile idare arasındaki ilişki dışında yer almakla birlikte vergi idaresine karşı mükellefle olan ilişkisi nedeniyle sorumlu tutulmaktadır. Ancak vergi sorumluluğuna girmeyen bazı durumlar da bulunmaktadır. İlk olarak, mükellefin kendi borcundan dolayı sorumluluğu vergi sorumluluğu olarak nitelendirilemez. Nitekim vergi hukukunda genel kural da sorumluluğun dar anlamıyla ele alınmasıdır. İkincisi tüketime dayalı vergilere ilişkindir. Bu kapsamda kanuni mükellef olan satıcının vergiyi nihai

[203] **Saban,** Vergi Hukuku, s. 76.
[204] Ayrıntılı bilgi için bkz: **Yücel Bodur, Mehtap/Altınok, Derviş** (2022) "Asıl İşverenin Vergi Tevkifatından Sorumluluğu", Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi, S: 2022/2, s. 1715-1738.
[205] **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 86
[206] **Özbalcı, Yılmaz** (2008) Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Oluş Yayınları, s. 105.
[207] **İnaltong, Ceyhan** (2013) Katma Değer Vergisi'nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları, İstanbul, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği, s. 30.

tüketiciye yansıttığı KDV gibi tüketime dayalı vergilerde de satıcının vergiyi nihai tüketiciye yansıtması vergi sorumluluğu olarak ifade edilemez[208].

Tüketime dayalı vergilerden olan KDV, BSMV ve gümrük vergisi gibi vergilerin her birinde verginin mükellefinin kanunda öngörülen mal veya hizmeti satan kişiler olduğu açık bir şekilde ifade edilmiştir. Bunların ödemeleri gereken vergiyi müşteriye yansıtmış olmaları bu durumu değiştirmez. Daha açık bir anlatımla, KDV gibi dolaylı vergilerde gerçek vergi yüklenicisinin tüketici olması kanuni vergi mükellefi sayılmasını gerektirmemektedir. Bir verginin yansıtılması çoğunlukla fiyat mekanizmasına bağlıdır. Koşulları oluşmadığı takdirde kanun koyucunun niyeti olsa dahi satıcı vergiyi yansıtamaz. Vergi idaresi de verginin yansıtılıp yansıtılmadığıyla ilgilenmeden doğrudan kanuni mükellefe başvurmaktadır[209].

Kanunda sorumlu teriminin kullanılması her zaman vergi sorumluluğu olarak yorumlanmasına neden olmamalıdır. Nitekim Belediye Gelirleri Kanunu'nun 13. ve 35. maddelerinde vergi mükellefi ve vergi sorumlusuna ilişkin tanımlamaların hatalı olduğu doktrinde ifade edilmektedir. Bu durum ise sorumluluğa ilişkin düzenlemelerle çelişmektedir[210]. Belediye Gelirleri Kanunu'nun 13. maddesinde mükellef ve sorumlu tanımlanmıştır. İlgili maddeye göre, "*İlan ve Reklam Vergisinin mükellefi, yurt dışından gönderilen ilan ve reklamlar dahil olmak üzere, ilan ve reklamı kendi adına yapan veya yaptıran gerçek veya tüzelkişilerdir. / İlan ve reklam işlerini mutat meslek olarak ifa edenler, başkaları adına yaptıkları ilan ve reklamlara ait vergileri mükellefler adına ilgili belediyeye yatırmaktan sorumludurlar."* Kanundaki tanımda kanuni mükellef olması gerekenler vergi sorumlusu; kanuni vergi yüklenicisi ve vergi taşıyıcısı olması gerekenler de kanuni mükellef olarak tanımlanmıştır. Benzer bir durum aynı Kanun'un 35. maddesinde elektrik ve havagazı tüketim vergisi hakkında da mevcuttur. Doktrinde vergi öznesine ilişkin temel kavramların hatalı kullanılmalarının hakların kullanılmasında ve ödevlerin yerine getirilmesinde karışıklığa neden olabileceği gibi vergiye uyuma da zarar verdiği ifade edilmektedir[211]. Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker ise 13. maddenin *"kendi veya başkaları adına ilan ve reklam yapanların, verginin*

[208] **Taşkan**, Vergi Hukuku, s. 72; **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 87-88; **Öncel**, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", s. 46 vd.
[209] **Öncel**, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", s. 46.
[210] **Karakoç**, Genel Vergi Hukuku, s. 163; **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 86.
[211] **Oktar**, "Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine Düşünceler", s. 78-79; **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker,** Vergi Hukuku, s. 86.

*yükümlüsü olduğu"* şeklinde değiştirilmesi gerektiğini belirtmektedir[212].

Vergi sorumluluğunun oluşmadığı üçüncü durum birden çok kişinin aynı borcun borçlusu olması durumudur. Daha önce de açıklandığı üzere, Emlak Vergisi Kanunu'nun 3. ve 13. maddesinde düzenlenen bina veya araziye paylı mülkiyet halinde malik olanların vergiden müteselsil sorumlu olacağı düzenlenmiştir. Ancak bu durumda tek bir vergiyi doğuran olay birden çok kişinin şahsında gerçekleştiği için sorumluluk değil, vergi mükellefiyeti bulunmaktadır.

Dördüncü olarak külli halefiyet halinde mirasçıların, teşebbüslerin kül olarak devrinde devralanların durumu ele alınmalıdır. VUK'da ölüm durumunda mükellefin ödevlerinin mirası reddetmemiş olan mirasçılara geçeceği ve mirasçıların her birinin ölenin vergi borçlarından payları oranında sorumlu olacağı hüküm altına alınmıştır. Mirasçıların vergi borçları için beyanname vermeleri ve vergilerini ödemeleri gerekmektedir. Külli halefiyette mirasçılar ölenin hukuki durumunu kazanmaktadır. Bu durumda halefiyet ile borçları üstlenmiş olan mirasçıların borçların mükellefi mi sorumlusu mu sayılacakları tartışmalıdır. Mirasçı hak ve yükümlülükler açısından ölenin yerine geçtiği için başkasının borcu için değil, artık kendi borcu için ödeme yaptığı kabul edilebilir. Ancak mükellefiyetin bir şartı olan vergiyi doğuran olayın mükellefin şahsında gerçekleşmesi mirasçılar açısından gerçekleşmemektedir. Mirasçılar her ne kadar ölenin yerine geçse de vergiyi doğuran olay ölenin şahsında meydana gelmektedir. Dolayısıyla mirasçıların durumu vergi sorumluluğu olarak değerlendirilmektedir. Benzer şekilde teşebbüslerin birleşmelerinde de devralan kurumun sorumluluğundan söz edilmektedir[213].

Vergilendirmeye ilişkin ödevlerin yerine getirilmesinde ödevleri üstlenen vergi sorumlusu asıl borçlu olmamakla birlikte ödevler yerine getirilmediğinde hukuki yaptırımla karşılaşmaktadır. Mükellef ise yalnızca vergi nedeniyle gelir veya servetinde oluşan azalmaya katlanmaktadır. Vergi kesenlerin sorumluluğu gibi hallerde de kesilen vergi genellikle sorumlunun maliyet fonksiyonunda yer almakta ve vergi yansıması nedeniyle vergi yükü yer değiştirerek mükellefin gelirinde doğrudan bir azalmaya neden olmamaktadır[214]. Bunun sonucunda ise vergi sorumlusu cezai yaptırımlarla karşılaşarak

[212] **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker,** Vergi Hukuku, s. 87.
[213] **Öncel**, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", s. 48-49.
[214] **Oktar,** "Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine Düşünceler", s. 65-66.

ödeme sorumlusu konumuna gelmektedir[215]. Vergi borcunun ödenmediği durumlarda borcun mükellef ve sorumludan hangi sırayla isteneceğiyle ilgili düzenlemeler bulunmaktadır. Örneğin vergi kesenlerin sorumluluğunda doğrudan sorumluya başvurulurken kanuni temsilcilerin sorumluluğunda öncelikle mükellefe başvurulmaktadır. Müteselsil sorumluluk halinde hem mükellef hem sorumluya başvurulması mümkündür. Rücu imkanının olduğu durumlar da düşünüldüğünde genel kural, vergi borcunun mükellefin mal varlığından alınmasıdır[216].

Vergi sorumluluğu, mükellefiyet gibi, kamu hukuku ilişkisinden doğmaktadır. Vergilerin kanuniliği ilkesinin bir gereği olarak, üçüncü kişilerin sorumlu tutulacağı haller de vergi kanunlarında düzenlenmiştir[217].

### 5.2. Vergi Hukukunda Sorumluluğun Özellikleri ve Sonuçları

Mükellefiyet gibi vergi sorumluluğu da kamu hukuku ilişkisinden doğmaktadır. Sorumluluk, ilgili olduğu vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle doğmaktadır. Borcun doğumuyla sıkı ilişki içerisindedir. Dolayısıyla borcun sona ermesiyle sorumluluk da kural olarak sona ermektedir[218].

Vergi sorumluluğunun hukuki niteliği kapsamında yapılan değerlendirmelerde sorumluluğun bağımlılığı, feriliği, mal varlığı bakımından sınırsız olması ile kanundan kaynaklanması ve özel sözleşmelerle ilişkisi üzerinde durulmaktadır.

Vergi sorumluluğu, sorumluluğa ilişkin vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle meydana gelmektedir. Sorumluluğun vergi borçluluğu ile doğarak vergi borcunun ifasıyla sona ermesiyle sorumluluğun bağımlılığı ilkesi adı verilmektedir[219]. Sorumluluğun bağımlılığı vergi kanunlarında açıkça ifade edilmemekle birlikte, vergi sorumluluğunun doğasından çıkartılmaktadır[220]. Vergiyi doğuran olaya bağlı yükümlülüklerin ödeme, terkin,

---

[215] **Öncel**, Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk, s. 45.
[216] **Arıkan/Arıkan,** "Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesinin 3. Ve Devamı Fıkralarında Düzenlenen Müteselsil Sorumluluk Esasının Değerlendirilmesi", s. 769.
[217] **Sarılı,** Türk Vergi Hukuku, s. 33.
[218] **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker,** Vergi Hukuku, s. 88.
[219] **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker,** Vergi Hukuku, s. 88; **Öncel**, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", s. 49-50.
[220] **Akkaya, Mustafa** (1997) "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 46, S: 1-4, s. 188.

takas gibi durumlarla ortadan kalkmasıyla sorumluluk da son bulmaktadır. Vergi sorumluluğunun doğması çoğunlukla vergiyi doğuran olayla çakışmasına rağmen bazı durumlarda vergiyi doğuran olay gerçekleşmeden de sorumluluk doğmaktadır. GVK'nın 94/2. maddesi ve VİVK'nin 17/2. maddesi bu duruma örnek olarak verilebilir. Dolayısıyla vergiyi doğuran olay ve vergi sorumluluğunu doğuran olayın ayrıştırılması gerektiği, söz konusu ayrıştırmanın vergi borcu olmayan durumlarda vergi sorumlusuna yüklenen ödev ile henüz vergi borcu doğmadan sorumluya yüklenen ödevlerin tespiti açısından önem taşıdığı doktrinde ifade edilmektedir[221]. Vergi sorumluluğu miktar olarak da sorumluluk asıl borç kadardır[222].

Anayasa Mahkemesi de vermiş olduğu bir kararda, *"Vergi yükümlülüğü, vergi konusu olayın gerçekleşmesi ile doğar. Bu olayın gerçekleşmesi, vergi yükümlülüğünün doğması için gerekli ve yeterlidir. Vergi yükümlülüğünün subjektif ve ferdi bir hukuki duruma dönüşebilmesi için beyan, tarh ve tahakkuk işlemlerinin gerekli olması; vergi yükümlülüğünün, bu yükümlülüğü yaratan olayın ortaya çıkmasıyla doğacağı gerçeğini etkilemez. Vergiyi yaratan olay gerçekleştiği an, vergi yükümlülüğü doğmuş olacaktır."* ifadeleriyle vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle mükellefiyetin doğacağını belirtmiştir[223]. Belirtmek gerekir ki, VUK'un 9. maddesine göre, vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olması, mükellefiyeti ve sorumluluğu kaldırmaz.

Sorumluluğun hukuki niteliği kapsamında ikinci olarak sorumluluğun feriliği özelliği üzerinde durulmaktadır. Sorumluluğun feriliği, sorumlulara yalnızca asıl mükellefin görevini yerine getirmediği durumlarda ve vergi borcu asıl mükelleften alınamadığı takdirde başvurulabilmesini ifade etmektedir. Diğer bir anlatımla, asıl mükelleften istenmedikçe sorumluya başvurulamaması sorumluluğun feriliği ilkesi olarak adlandırılmaktadır. Vergiyi doğuran olayla ilgisi bulunmadığı halde asıl vergi borçlusu ile beraber veya onun yerine vergiyi kendi mal varlığından ödeyecek sorumluya feri borçlu da denmektedir[224].

Bu ilke VUK'da düzenlenmemiştir. Bu nedenle bütün sorumluluk uygulamalarında geçerli olmamakla beraber sorumluluğun niteliği gereği vergi hukukunda genel kural olduğu

[221] **Akkaya**, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", s. 187.
[222] **Taşkan**, Vergi Hukuku, s. 72.
[223] Anayasa Mahkemesi, T: 27.09.1988, E: 1988/9, K: 1988/28, <normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, s.e.t. 15.11.2024.
[224] **Öncel**, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk, s. 50.

doktrinde kabul edilmektedir[225]. Ancak yasal mevzuat incelendiğinde sorumluluğun feriliğinin kural olma özelliğini kaybederek istisnai hale geldiği görülmektedir[226]. Doktrinde, VUK'da öngörülen vergi sorumluluğuna ilişkin hükümlerin tek başına yeterli olmadığı, özel vergi kanunlarında öngörülmemiş olmak şartıyla vergi sorumluluğunun genel kapsamını belirleyen düzenlemeler getirdiği değerlendirilmektedir. Daha açık bir anlatımla, VUK'da yer alan vergi sorumluluğu hakkındaki düzenlemeler, özel vergi kanunlarındaki sorumluluğa ilişkin hükümlerle anlam kazanmaktadır. Bununla birlikte özel vergi kanunlarında öngörülen sorumluluğun kapsamının ve sınırlarının VUK'dan farklı olmasının mümkün olduğu ifade edilmektedir[227].

Hukukumuzda sorumluluğun feriliği yasal temsilciler için öngörülmüştür. VUK'un 10/2. maddesinde yasal temsilcilerin ödevlerini yerine getirmemeleri durumunda mükellefin ve sorumlunun mal varlığından alınamayan vergi ve alacaklar için kanuni ödevini yerine getirmeyenin mal varlığına başvurulur. Gerçek'e göre, VUK'un 12. maddesine göre mirasçıların sorumluluğu, KVK'nın 34. maddesine göre tasfiye memurlarının sorumluluğu, KVK'nın 39. maddesine göre işi devralanların sorumluluğu, AATUHK'nın 57. maddesine göre kefillerin sorumluluğu da bu nitelikte bir sorumluluktur[228]. Buna karşılık VUK'un 11. maddesinde düzenlenen vergi kesenlerin sorumluluğu açısından sorumluluğun feriliği ilkesi uygulanmamaktadır. Ferilik ilkesi gereği vergi borcu öncelikle mükelleften istenmesi gerekmektedir. Ancak vergi kesenlerin sorumluluğu, birinci derece ve doğrudan bir sorumluluk olup vergi borcu öncelikle vergi kesenlerden istenmektedir. Ödenmemiş olan vergi borcu mükelleften değil, doğrudan vergi kesenlerden istenmektedir. Vergi kesenler ödemeyi yapmaktadır, sonra asıl mükellefe rücu etme hakları bulunmaktadır[229].

Sorumluluğun bir diğer özelliği mal varlığı bakımından sınırsız olmasıdır. Vergi hukukunda şahsi sorumluluğun yanı sıra ayni sorumluluk da bulunmaktadır. Bir malın, o mala dair vergi alacağının güvencesi olmasını ifade eden ayni sorumlulukta malın kime ait olduğu önemli değildir, vergi dairesi malın malikine yönelmektedir[230]. Borçlunun mal varlığı ile sorumlu olması Anayasa'nın 38. maddesinde yer alan *"Hiç kimse, yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirmemesinden dolayı özgürlüğünden*

[225] **Öncel/Kumrulu/Göker/Cenker,** Vergi Hukuku, s. 88.
[226] **Akkaya**, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", s. 188.
[227] **Akkaya**, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", s. 188.
[228] **Gerçek**, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", s. 161.
[229] **Karakoç**, Genel Vergi Hukuku, s. 175.
[230] **Karakoç**, Genel Vergi Hukuku, s. 175.

*alıkonulamaz.*" hükmüne dayanmaktadır[231].

Vergi hukukunda sınırlı ve sınırsız sorumluluk ayrımı bulunmamaktadır. Hem mükellef hem de sorumlu tüm mal varlığıyla sorumluluktan doğan borcu yerine getirmek zorundadır. Bu nedenle vergi hukukundaki sorumluluk mal varlığı bakımından sınırsız olmaktadır. Bu durumun tek istisnası ise 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinde düzenlenen limited şirket ortaklarının kamu borcuna ilişkin hükümdür. Buna göre, limited şirket ortaklarının ödenmeyen ve tahsil imkanı bulunmayan kamu borçlarından dolayı ortaklar sermaye payları oranında doğrudan sorumludur.

Sorumluluğun son özelliği ise kanundan kaynaklanması ve özel sözleşmelerle bağlantısına ilişkindir. Bilindiği üzere vergi sorumluluğu kamu hukuku ilişkisinden doğmaktadır ve mükellefiyet gibi sorumluluğa dair kurallar da kanunlarla belirlenmektedir. VUK'un 8/3. maddesinde vergi kanunlarıyla kabul edilen haller istisna olmak üzere mükellefiyet ve sorumluluğa ilişkin özel sözleşmelerin vergi dairelerini bağlamayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu durum, verginin kanuniliği ilkesinin de bir gereğidir. Kamu alacağını güvence altına almak amacıyla getirilen bu hüküm vergi borcunun ödeme gücü olmayanlara geçmesini engellemeyi de hedeflemektedir[232]. Söz konusu hükme göre, vergi kanunlarında aksi belirtilmedikçe özel sözleşmelerle vergi mükellefiyeti ve vergi sorumluluğu ihdas edilemez. Ancak vergi kanunlarında belirtilen haller bu hükmün kapsamı dışında bırakılmıştır. Örneğin, AATUHK'nun 11. maddesine göre, AATUHK'nun 10. maddesine göre teminat sağlayamayanlar güvenilir bir kişiyi müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilirler. Kefil olan kişi noterden onaylı kefalet sözleşmesi ile vergi sorumlusu olmaktadır. Bir diğer örnek ise VUK'un mükerrer 257. maddesidir.

Vergi sorumluluğunun devrine ilişkin yapılan sözleşmelerin geçerliliği hakkında doktrinde çeşitli görüşler bulunmaktadır. Doktrindeki ağırlıklı olarak kabul edilen görüşe göre, sorumluluğun devrine ilişkin sözleşmelerin vergi idaresine karşı hüküm ifade etmeyeceği, ancak taraflar arasındaki iç ilişkide sözleşmenin geçerli olacağı ve bu sözleşmelerin kanuna aykırılık sebebiyle batıl sayılamayacağı kabul edilmektedir[233]. Bu

[231] **Reisoğlu, Safa** (2011) Borçlar Hukuku Genel Hükümler, İstanbul, Beta Yayıncılık, s. 35.
[232] **Saban**, Vergi Hukuku, s. 76; **Saban,** Vergi Hukukunda Sorumluluk, s. 36.
[233] **Akkaya**, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", s. 186; **Oktar,** "Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine Düşünceler", s. 74; **Şenyüz, Doğan** (2002) Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri, Ankara, Yaklaşım Yayınları, s. 31; **Sarılı,** Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, s. 36-37.

görüşe göre, Anayasa'nın 48. maddesinde herkesin dilediği alanda sözleşme hürriyetine sahip olduğu düzenlenmiştir. TBK'nın 26. maddesinde de tarafların bir sözleşmenin içeriğini kanunda belirtilen sınırlar çerçevesinde belirleyebileceği ifade edilmiştir. Sözleşme serbestisi ilkesinin bir gereği olarak, mükellef veya sorumlu vergi kanunları uyarınca kendisine düşen ödevlerin üçüncü kişi tarafından yapılmasını öngören sözleşme yapabilir. Ancak bu sözleşmeyi sözleşmenin tarafları ve vergi dairesi açısından ayrı ele almak gerekmektedir. Bu kapsamda vergi hukuku ilişkisinde de kamu düzenine ve verginin amacına aykırı olmamak şartıyla, taraflar belirtilen sınırlar çerçevesinde sorumluluk ve mükellefiyete ilişkin sözleşme yapabilirler. Belirtilen sözleşmeler geçerlidir ve taraflar arasındaki iç ilişkiyi belirleyici niteliktedir. Ancak tarafların vergi dairesi ile olan ilişkisinde kanunilik ilkesi uygulanmaktadır. Bu doğrultuda, kanunda belirtilen haller dışında, vergi dairesi açısından söz konusu sözleşmelerin geçerliliği bulunmamaktadır[234]. Taraflar sorumluluk ve mükellefiyete ilişkin sözleşme yaptıkları takdirde bu sözleşmeler tarafların iç ilişkisinde geçerli olmasına rağmen vergi dairesi vergi kanunlarına göre sorumlu ya da mükellefi tayin edecektir. Vergiyi doğuran olayla gerçekleşmiş bulunan yükümlülük ya da sorumluluğun başkası tarafından üstlenilmesi vergi dairesi açısından etkisizdir. Diğer bir anlatımla, taraflar kendi aralarında yaptıkları sözleşme ile mükellef ve sorumluluğu belirlemiş olsalar dahi vergi dairesi, vergi kanunları tarafından belirtilen mükellef ve sorumludan ödevleri yerine getirmesini isteyebilir. Ancak özel sözleşme uyarınca iç ilişkide bu ödevi yüklenmiş kişiye rücu edebilir[235].

Kaneti ayrıca VUK'un 8/3. maddesinde belirtilen mükellefiyet ve sorumluluğa dair özel sözleşmelerin vergi dairesini bağlamayacağına ilişkin hükmün, o kişinin vergi dairesine muhataplığının sözleşmeyle değiştirilememesi anlamına geldiğini ifade etmektedir. Bu kapsamda taraflar aralarında yaptıkları sözleşme ile mükellefiyet veya sorumluluk meydana getiren olayın bir başka kimsede gerçekleşmesini kararlaştırabilir ancak bu durum 8/3. maddenin uygulama alanı dışındadır. Dolayısıyla o kimse doğrudan mükellef ve sorumlu olmaktadır[236]. Danıştay ise, vergiyi doğuran olayın bir başka kimsenin şahsında gerçekleşmesinin kararlaştırılması halinde de VUK'un 8/3. maddesinin uygulanması gerektiğini ve bu sözleşmenin vergi dairesini bağlamayacağını kararlarında ifade etmektedir[237].

[234] **Saban**, Vergi Hukuku, s. 72; **Kaneti,** Vergi Hukuku, s. 85; **Oktar,** Vergi Hukuku, s. 90.
[235] **Saban**, Vergi Hukuku, s. 73; **Kaneti**, Vergi Hukuku, s. 86.
[236] **Kaneti**, Vergi Hukuku, s. 86-87; **Karakoç**, Genel Vergi Hukuku, s. 181- 182.
[237] Danıştay 4. Daire, T: 22.01.1976, E: 1974/1953, K: 1976/126, Danıştay Dergisi, Y: 7, S: 24-25, 1977, s.

Güneş ise vergi ödevlisi ve üçüncü kişiler arasında yapılan sözleşmenin vergiyi doğuran olayı etkileyerek mükellefi değiştirmesi halinde ekonomik yaklaşım ilkesi göz önüne alınarak bu sözleşmenin geçerli sayılması gerektiğini belirtmiştir. Ancak sözleşmenin gerçekleşmiş olan vergiyi doğuran olayı etkilemeden mükellefi değiştirmesi halinde bu sözleşmeyi geçersiz saymak gerektiğini, burada önemli olan hususun sözleşmenin vergiyi doğuran olaya etkisi olduğunu değerlendirmektedir[238].

Sözleşmelerin geçerliliğine ilişkin bir diğer görüşe göre ise, kanunda öngörülen istisnalar dışında mükellefiyete ilişkin özel sözleşmeler vergi dairesini bağlamaz. Bu kapsamda TBK'da da kanuna aykırı sözleşmelerin yapılamayacağını öngördüğü için vergi dairesini bağlamayan sözleşmeler adliye mahkemeleri tarafından da hükümsüz sayılır[239].

Kanaatimizce, VUK'un 8/3. maddesinde de belirtildiği üzere, taraflar arasında mükellefiyete ve sorumluluğa ilişkin yapılan özel sözleşmeler vergi dairesini bağlamaz. Ancak sözleşme serbestisi gereği sözleşmelerin geçerli olacağı kabul edilebilir. Bu nedenle tarafların vergi idaresine karşı bu konuda bir hak iddia edememesine karşılık kendi iç ilişkilerinde birbirine rücu edebileceği değerlendirilebilir.

### 5.3. Vergi Sorumlusunun Hak ve Yetkileri

VUK'da vergi sorumlularının hak ve yetkilerine ilişkin özel bir hükme yer verilmemiştir. VUK'un 8. maddesinde, *"Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabiri vergi sorumlularına da şamildir."* şeklinde belirtilen genel kurala göre VUK'da mükellefler hakkında düzenlenen ödev ve yetkiler, vergi sorumluları hakkında da uygulanmaktadır. AATUHK'nın 3. maddesinde amme borçlusu *"Amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını, vergi sorumlusunu, kefili ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcileri"* olarak tanımlanmıştır. Bu hüküm de mükellef için tanınan hak ve yetkilerin sorumlu için geçerli olduğunu desteklemektedir[240].

207-208; Danıştay 3. Daire, T: 14.01.1987, E: 1986/1175, K: 1987/106.

[238] **Güneş, Gülsen** (2014) Verginin Yasallığı İlkesi, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, s. 169.

[239] **Öncel, Mualla/Kumrulu Ahmet/Çağan, Nami** (1998) Vergi Hukuku, Ankara, Turhan Kitabevi, s. 73; **Uluatam, Özhan/Methibay, Yaşar** (1999) Vergi Hukuku, Ankara, İmaj Yayınevi, s. 88.

[240] **Gerçek**, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", s. 165.

Bununla birlikte yerleşik içtihatlarda ve uygulamada sorumlulara tanınan bu hak ve yetkilerin mükelleflere tanınan hak ve yetkiler kadar geniş olmadığı da doktrinde ifade edilmektedir[241]. Vergi sorumlusunun mahsup ve iade talebine ilişkin tereddütleri gidermek amacıyla 5035 sayılı Kanun ile GVK'nın 121. maddesi ve KVK'nın 34. maddesinde, fazla ödenen vergilerin mahsup ve iadesiyle ilgili Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki verilmiş ve bu yetkinin mükellef veya sorumlu tarafından ayrı ayrı kullanabileceği düzenlenmiştir[242].

Vergi sorumlusunun hak ve yetkileri kapsamında dava açma, hata düzeltme talebinde bulunma, takas talebi, uzlaşma ve zamanaşımından yararlanma müesseselerinin incelenmesi gerekmektedir.

### 5.3.1. Dava Açma

*"Vergi Mahkemesinde Dava Açmaya Yetkili Olanlar*" başlığını taşıyan VUK'un 377. maddesinde dava açmaya yetkili olanlar belirtilmiştir. Maddeye göre: *"Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler."* Bu kapsamda mükellefler ve kendisine vergi cezası kesilenler dava açabilirler. Maddenin devamında vergi daireleri ve belediyelerin de bazı durumlarda dava açmaya yetkili oldukları belirtilmiştir.

Vergi sorumlularının dava açma hakkına yönelik özel bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle vergi sorumlularının dava açma hakkının bulunup bulunmadığına ilişkin doktrinde tartışma bulunmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarında dava açabilecek olanlar, VUK'un 377. maddesinde belirtilmiştir. Bunlar arasında doğrudan vergi sorumlusu sayılmamıştır. Ancak vergi yargılaması bakımından önem taşıyan İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK) ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK) hükümleri de bulunmaktadır. İYUK'un 31. maddesinde, İYUK'ta hüküm bulunmayan hallerde HMK hükümlerinin uygulanacağı düzenlenmiştir. Bu durum ise vergi yargılaması bakımından hangi kanunun öncelikli olarak uygulanması gerektiği noktasında karışıklığa neden olmuştur[243].

[241] **Öncel**, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", s. 55.
[242] **Gerçek**, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", s. 165.
[243] **Akkaya**, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", s. 193.

Vergi sorumlusunun vergi yargılamasındaki taraf ehliyeti değerlendirilirken iki yol dikkate alınabilir. Bunlardan birincisi, İYUK'un 31. maddesinin lafzi yorumu sonucunda ortaya çıkmaktadır. Buna göre, vergi uyuşmazlığında öncelikle İYUK hükümleri, İYUK'da hüküm bulunmuyor ise HMK hükümleri, iki kanunda da hüküm bulunmuyor ise VUK hükümleri uygulanır. Bu yol benimsendiği takdirde, dava ehliyeti öncelikle HMK'ya göre belirlenir ki bu durum da kanuni ehliyetin dikkate alınmasını gerektirmektedir. Ancak yine de menfaati ihlal edilen vergi sorumlusunun dava açma ehliyeti bulunmaktadır[244].

İkinci yol ise, sistematik yorumun benimsenmesi sonucunda ortaya çıkmaktadır. Buna göre, VUK, İYUK'a göre özel kanun niteliğinde olduğu için vergi uyuşmazlıkların çözümünde VUK uygulanır. Bu durumda, sorumlular kanuni ehliyete sahip olmasalar dahi dava ehliyetine sahiptir. Bu görüşe göre, VUK'un 377. maddesinde vergi sorumluları sayılmasa dahi, VUK'un 8. maddesi gereği kanundaki mükellef tabiri sorumlular için de geçerli olacağından dolayı sorumlular da dava açma ehliyetine sahiptir[245]. Belirtmek gerekir ki, VUK'un 377. maddesinde düzenlenen özel kural olmasa dahi İYUK hükümleri çerçevesinde sorumluların dava ehliyetinin bulunduğu değerlendirilmektedir[246].

Sorumluların vergi cezalarına ve vergi aslına karşı dava açma ehliyetleri ayrı ele alınmalıdır. Bu kapsamda ilk olarak vergi sorumlularının vergi kanunlarıyla kendisine yüklenen ödevleri yerine getirmemesi nedeniyle kesilen cezalara karşı dava açma hakkı incelenmelidir. VUK'un 377. maddesindeki hüküm gereğince, kendisine ceza kesilenlerin dava açma hakkı bulunmaktadır. Bu nedenle sorumluların cezalara karşı dava açabileceği kabul edilmelidir[247].

Vergi sorumlularının vergi tarhiyatına karşı dava açabileceği de kabul edilmektedir. İYUK'un 2. maddesine göre, menfaatleri ihlal edilenler iptal davası açabilir. Sorumlunun da bu sıfatla muhatap olduğu tarh işlemlerine ve ödediği vergilere karşı menfaatinin ihlal olması nedeniyle iptal davası açabileceği değerlendirilmektedir[248].

---

[244] **Canyaş, Oytun** (2006) Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, s. 44-45.
[245] **Akkaya**, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", s. 193; **Karakoç**, Genel Vergi Hukuku, s. 177.
[246] **Akkaya**, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", s. 206.
[247] **Karakoç**, Vergi Hukuku, s. 218; Akkaya, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", s. 198.
[248] **Aydın**, Katma Değer Vergisinde Sorumluluk, s. 31.

Doktrindeki bir başka görüşe göre, vergi sorumlusunun doğrudan menfaati bulunmasa dahi dolaylı menfaatinin bulunması nedeniyle dava açma hakkının bulunduğu kabul edilmektedir. Sorumlu sıfatıyla ödenen vergi borcu nedeniyle mükellefe rücu edilebilmesi için çoğu zaman vergi sorumlusunun da haklı olması gerekmektedir[249]. Bu görüşe göre, ilgili maddenin açık bir şekilde dava açmaya yetkili olanları belirlemesi karşısında İYUK'un 2. maddesine göre menfaatlerinin ihlal edilip edilmediğinin araştırılmaması gerektiği; aksi durumun özel hüküm karşısında genel hükmün uygulanması anlamına geleceği ifade edilmektedir. Bu kapsamda, VUK'un 377. maddesi karşısında vergi sorumlusunun sübjektif dava açma ehliyetinin bulunduğu da kabul edilmelidir[250].

Doktrinde yer alan diğer görüşe göre ise, vergi sorumlusu, menfaati ihlal edilenlerden olması şartıyla iptal davası niteliğindeki vergi davalarını da açabilmektedir. Diğer hususlarda ise vergi sorumlularının dava açma yetkisi tartışmalıdır[251].

Danıştay'ın bu konu hakkında farklı kararları mevcuttur. Danıştay'ın önceki görüşü çoğunlukla dava açma ehliyetinin yalnızca mükelleflere ait olduğu yönündeydi[252]. Bu yöndeki bir kararında *"...vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanların bu kesmeyi yapmamaları nedeniyle, tarhiyata muhatap tutulmaları halinde, ödemeleri gereken vergiler önce onların mal varlığından çıkacağından itiraz hakkını kullanmaları düşünülebilir ise de vergi sorumlularına ihtirazi kayıtla beyanname vermeleri koşuluyla itiraz hakkı tanınması halinde, aynı tarh işlemi ile ilgili olarak istihkak sahipleri olan mükelleflerin de dava açma olasılığı varlığı karşısında, uygulamada birçok karışıklık ve haksızlığa yol açacağı ve bu durumun ise pratik bir sonuç yaratmayacağı..."* şeklinde görüşünü ifade etmiştir. Nitekim doktrinde de bu yöndeki kararın isabetli olduğu, somut olaya göre durumun incelenmesi gerektiği yönünde görüşler mevcuttur[253].

Ancak son zamanlarda Danıştay eski tarihlerde istisnai olarak vermiş olduğu bir kararındaki görüşünü benimsemeye başlamıştır. Bu yöndeki bir kararında, VUK'un 8. maddesinde yer alan vergi kanunlarındaki mükellef tabirinin vergi sorumlularını da

[249] **Sarılı**, Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, s. 45; **Karakoç,** Genel Vergi Hukuku, s. 218.
[250] **Akkaya**, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", s. 196-198.
[251] **Karakoç**, Genel Vergi Hukuku, s. 177.
[252] Danıştay 4. Dairesi, T: 06.04.2000, E: 1999/4832, K: 2000/1330, lexpera.com.tr, s.e.t. 16.11.2024.
[253] **Uçar, Onur** (2013) "Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Davalarda Vergi Sorumlusunun Taraf Ehliyeti", Vergi Sorunları Dergisi, S: 295, s. 220-222.

kapsadığını belirterek sorumluların da dava açma hakkının bulunduğunu belirtmiştir[254]. Son zamanlarda vergi sorumlusunun dava açma ehliyetinin bulunduğu yönünde kararlar vermektedir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun (VDDK) vermiş olduğu bir kararda açık bir şekilde vergi sorumlusunun dava açma ehliyetinin bulunduğu belirtilmektedir[255]: *"... vergi sorumlularının da mükellefler gibi tarh edilen vergilere ve cezalara karşı verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması ve ihtirazi kayıtla beyan edilen matrahlar üzerinden tahakkuk etmiş olmak koşuluyla verginin beyanname üzerinden tahakkuk etmesi halinde dava açmaları olanaklıdır."*

Danıştay'ın vermiş olduğu İçtihadı Birleştirme Kararında (İBK) da yer alan *"...213 sayılı Kanun'un 377'nci maddesinde mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemelerinde dava açabileceklerinin belirtilmiş olması mükellef ya da sorumlu olmayan, fakat vergilendirmeyle ilgili bir idari işlem nedeniyle hak ve menfaatinin ihlal edildiğini iddia eden ilgililerin, 2577 sayılı Kanun'un 2'nci maddesine göre iptal veya tam yargı davası açmalarına engel oluşturmamaktadır."* ifadeleriyle menfaati ihlal edilenlerin İYUK'un 2. maddesine dayanarak dava açabileceğini belirtmektedir[256].

Bir başka yöndeki kararında ise menfaat ihlali iddiasında bulunan herkesin dava açma ehliyetinin bulunup bulunmadığı da kesin olarak kabul edilmemektedir. Danıştay; *"... Davacı ile dava konusu ettiği işlem arasında bulunması gereken menfaat bağının bulunup bulunmadığı, her bir davada iptal davasının yukarıda açıklanan özellikleri göz önünde bulundurulmak suretiyle, yargı mercilerince takdir edilmektedir."* diyerek her bir olay için koşulların değerlendirilerek yargı mercilerince takdir edilmesi gerektiğini ifade etmektedir[257]. Danıştay bazı kararlarında da, vergi konusunda dava açılabilmesi için vergi sorumlusunun şahsi menfaatinin bulunması, şahsi menfaatin ise sorumlunun mal varlığında azalma meydana gelmesi şeklinde de yorumlamaktadır[258].

[254] Danıştay VDDK, T: 22.04.1994, E: 1993/118, K: 1994/195, lexpera.com.tr, s.e.t. 16.11.2024.
[255] Danıştay VDDK, T: 12.10.2011, E: 2011/390, K: 2011/583. Benzer başka kararlar; Danıştay VDDK, T: 27.02.2013, E: 2012/63, K: 2013/68; Danıştay 3. Dairesi, T: 17.10.2011, E: 2010/7115, K: 2011/5962, lexpera.com.tr, s.e.t. 15.11.2024.
[256] Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı, T: 07.02.2012, E: 2009/1, K: 2012/2, lexpera.com.tr, s.e.t. 19.11.2024.
[257] Danıştay 6. Daire, T: 24.12.2020, E: 2020/10431, K: 2020/13607, lexpera.com.tr, s.e.t. 15.11.2024.
[258] **Karakoç**, Genel Vergi Hukuku, s. 162.

### 5.3.2. Hata Düzeltme Talebinde Bulunma

Hata düzeltme, kişiler ile vergi idaresi arasındaki anlaşmazlıkların çözümü amacıyla belli şartlarda başvurulabilen bir idari çözüm yoludur. Vergi hatalarında düzeltme talebinde bulunma hakkı, kanunda sayılan hallerden birinin varlığı halinde ileri sürülebilir. Vergi hatalarında düzeltmeye ilişkin hükümler VUK'un 116 ve 126. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

VUK'un 116. maddesine göre, *"Vergi hatası, vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istemesi veya alınmasıdır."* Vergi sorumlusunun hata düzeltmede muhatap olup olmayacağına ilişkin tartışmalar bulunmaktadır. VUK'un 119. maddesinde ise vergi hatalarını ortaya çıkarabilecek kişilerden birisi olarak mükellef sayılmıştır.

Vergi sorumlusu vergilendirme işlemlerine iki şekilde muhatap olmaktadır. Birincisi, mükellef adına ödemiş olduğu vergiler nedeniyle rücu edebileceği vergilendirme işlemleridir. İkincisi ise, vergi sorumlusunun, sorumlu sıfatıyla yapmış olduğu ve sonuçları kendi üzerinde doğan, mükellefe rücu edemeyeceği vergilendirme işlemleridir. Vergi ceza işlemleri buna örnek olarak gösterilebilir. Bu durumda vergi sorumlusunun hata düzeltme talebinde bulunabileceği kabul edilmektedir. Ancak vergi aslına bağlı olarak belirlenen vergi ziyaı cezası bakımından tartışma bulunmaktadır. Vergi ziyaı cezasındaki hatanın düzeltilmesi, vergi aslının düzeltilmesine bağlıdır. Bu noktada konu vergi aslının düzeltilmesi noktasındaki tartışmaya gelmektedir.

Vergi sorumlusunun üstlendiği ödevlere ilişkin vergilendirme işlemlerindeki hataların düzeltilmesi hakkındaki bir görüşe göre, vergi sorumlusunun düzeltmeye konu olan vergilendirme işlemlerinde kendisinden fazla vergi istenen veya alınan kişi olmadığı, bu nedenle düzeltme talebinde bulunamayacağı değerlendirilmektedir. Bu görüşe göre hatalı vergilendirme işlemi mükellefin mal varlığına ilişkindir. Hatalı bir vergilendirme işlemi neticesinde yapılacak iade de mükellefe yapılacaktır[259]. Nitekim Hazine ve Maliye Bakanlığı da bu görüştedir[260].

[259] **Karakoç**, Genel Vergi Hukuku, s. 178; **Aksoy, Şerafettin** (1990) Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, Ankara, Filiz Kitabevi, s. 85; **Akkaya**, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", s. 201.
[260] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 03.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK34-1970 sayılı özelge.

Diğer bir görüşe göre ise, vergi sorumlularının hata düzeltme talebinde bulunmalarına ilişkin bir kanun hükmü bulunmamakla birlikte VUK'un 8. maddesindeki düzenleme gereği mükellefe tanınan bu hakkın sorumlular için de geçerli olduğu kabul edilmektedir[261]. Vergi sorumlularının dava açma hakkında olduğu gibi, düzeltme talebinde bulunma hakkını sınırlayan herhangi bir düzenleme de bulunmamaktadır[262]. Bu görüşe göre, hata düzeltme işlemlerinin re'sen veya talep üzerine yapılacağına ilişkin düzenlemelerde kanun koyucunun amacı da vergilendirme işlemlerindeki hataların giderilmesidir. Başvuru olmadan dahi hatanın re'sen düzeltilmesini öngören kanun koyucunun, vergi sorumlusunun düzeltme talebinde bulunamayacağına dair iradesi olduğunu kabul etmek müessesenin yapısıyla da bağdaşmamaktadır. Bu doğrultuda VUK'un 8/3. maddesinde yer alan mükellef teriminin sorumlular için geçerli olduğuna ilişkin hüküm kanun koyucunun iradesini açık bir şekilde yansıtmaktadır[263]. Doktrinde yer alan bu görüşe göre, Danıştay tarafından verilen kararlar ve Hazine ve Maliye Bakanlığının uygulamaları arasındaki farklılığı gidermek amacıyla vergi sorumlularının hata düzeltmeye başvurabileceğine ilişkin açık bir düzenleme yapılması gerekmektedir[264]. Bu yöndeki bir başka görüş ise geniş anlamda düşünüldüğünde yalnızca vergi sorumlusunun değil, herkesin düzeltme yoluna başvurabileceği bazı hataların da olduğunu ifade etmektedir. Bu kapsamda bazı hallerde üçüncü kişiler dahi düzeltme talebinde bulunabilecektir[265].

Danıştay ise VUK'un 8. maddesinde, kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef ifadesinin vergi sorumlularına da şamil olduğu belirtildiği için vergi sorumlusunun da düzeltme başvurusu yapabileceğini belirtmektedir[266].

### 5.3.3. Uzlaşma Başvurusu

Vergi hukukunda uzlaşma, vergi idaresi ile mükellef arasındaki fikir ve görüş ayrılığı nedeniyle ortak bir sonuca varma veya varamama şeklinde tanımlanmaktadır[267]. Uzlaşmanın

[261] **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 89; **Gerçek**, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", s. 166; **Akkaya**, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", s. 201.
[262] **Taşkan**, Vergi Hukuku, s. 72.
[263] **Akkaya**, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", s. 202.
[264] **Gerçek**, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", s. 167.
[265] **Tunç**, Vergi Hukukunda Temsil ve Sorumluluk, s. 238-239.
[266] Danıştay VDDK, T: 11.04.1997, E: 1995/194, K: 1997/188, lexpera.com.tr, s.e.t. 15.11.2024. Aynı yönde kararlar için bkz; Danıştay 7. Dairesi, T: 28.12.2004, E: 2001/496, K: 2004/3585, lexpera.com.tr, s.e.t. 15.11.2024.
[267] **Karataş Durmuş, Neslihan** (2018) Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları,

amacı, taraflar arasında düşünce ve işbirliğini sağlamak suretiyle ortak bir sonuca ulaşmaları, anlaşmaları ve barış içerisinde sorunu çözümlemeleridir[268]. Böylelikle uyuşmazlıkların yargıya taşınması halinde çözüme ulaşıncaya kadar geçecek zaman için uğranan bazı kayıpların önüne geçilmektir[269].

Uzlaşmayı düzenleyen VUK'un Ek 1. maddesi, Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7. maddesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği'nin 8. maddesi gereğince mükellefler uzlaşma başvurusunda bulunma hakkına sahiptir. VUK'un Ek 7. maddesinde de mükelleflerin ve cezaya muhatap olanların uzlaşma talebinde bulunabilecekleri düzenlenmiştir. VUK'un 8. maddeye göre, mükellef tabiri vergi sorumlularını da kapsadığı için vergi sorumlularının da gerekli şartları taşıması halinde tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunmalarının mümkün olduğu kabul edilmektedir[270].

Nitekim VUK'un 8. maddesine gereksinim olmaksızın, Uzlaşma Yönetmeliği'nin 4. maddesinde mükellef tanımlanmıştır. Buna göre ilgili maddedeki *"Mükellef: Kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişilerle sorumluları, müteselsil sorumluları… ifade eder."* tanımından hareketle, mükellef tanımına sorumlular ve müteselsil sorumlular da dahil edilmiştir. Bu nedenle sorumlular da uzlaşmaya başvurma hakkına sahip bulunmaktadır[271].

### 5.3.4. Takas Talebi

Takas, TBK'nın 139. maddesine göre tarafların birbirleri arasında karşılıklı alacaklarının muaccel olması durumunda her birinin alacağının, borcu ile değiştirilebilmesidir. Vergi sorumlusu, vergi kesintisi gereken durumun meydana gelmesiyle veya mükellefin borcundan dolayı kendilerine karşı takibata başlanmasıyla vergi borcu bakımından sorumlu sıfatı kazanmaktadır. AATUHK 23. maddeye göre, bu durumdaki vergi sorumluları üstlendikleri borçlarının vergi idaresinden olan alacaklarına mahsubu talebinde

Ankara, Adalet Yayınevi, s. 123.

[268] **Karataş Durmuş,** Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları, s. 123.

[269] **Pehlivan, Osman** (2003) Vergi Hukuku – Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, Trabzon, Derya Kitabevi, s. 123.

[270] **Karakoç**, Genel Vergi Hukuku, s. 179-180; **Gerçek**, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", s. 166; **Karataş Durmuş,** Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları, s. 150; **Candan, Turgut** (2006) Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, 2. Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, s. 304.

[271] **Tunç**, Vergi Hukukunda Temsil ve Sorumluluk, s. 239-240.

bulunabilirler. Vergi kanunlarında açık bir şekilde tanımlama olmamasına karşılık AATUHK'da yer alan hükümdeki mahsup ifadesinin takas olarak değerlendirilmesi gerektiği kabul edilmektedir. Nitekim mahsup tarh aşamasına ilişkin iken, takas tahsil aşamasında karşılıklı iki alacağın olması halinde söz konusudur[272].

Sorumluların yatırmak zorunda oldukları vergileri, mükellef sıfatıyla ödeyip yasal nedenlerle kendilerine iadesi gereken kişisel alacakları için takas isteminde bulunup bulunmayacağı konusunda tartışma bulunmaktadır. İçtihatlara göre sorumlular takas talebinde bulunamazlar[273]. Bu durumun gerekçesi ise, sorumlunun borcun mükellefi olmadığı, takas talebinin kabulü halinde sorumluyu verginin yasal mükellefi yerine koymak anlamına geleceğidir. Doktrinde ise vergi sorumlularının takas talebinde bulunabileceği kabul edilmektedir[274]. Bu görüşe göre, vergi kesenler kesmiş oldukları verginin ödenmesinden buna ilişkin ödevlerden sorumlu olup tarhiyatın da muhatabı konumundadır. Diğer bir anlatımla, vergi sorumluları bir kere vergi kestikten sonra yapılacak olan kesintilere ilişkin devlete karşı borçlu konumundadır. Bunun bir sonucu olarak, sorumlu olan borçlu konumunda olduğu için de takas isteminde bulunabileceğinin kabul edilmesi gerektiği değerlendirmektedir. Nitekim sorumlunun takas isteminde bulunamaması, vergi kesintisi yaparken iadeyi alamaması işlemlerin uzatılmasına sebep olmaktadır. Bu nedenle usul ekonomisi gereği takas imkanı vergi sorumlularına da tanınması gerektiği değerlendirilmektedir[275].

### 5.3.5. Zamanaşımından Yararlanma

Kamu yararı düşüncesiyle mükellefiyete zaman bakımından sınırlama getirilmiştir. Vergi sorumluları için ayrı bir sınırlama düzenlenmemiştir. Ancak VUK'un 8. maddesinde mükellef tabirinin sorumlulara da uygulanacağı ifade edildiği için sorumlular açısından da zaman bakımından bir sınır söz konusu olduğu değerlendirilmektedir[276]. Dolayısıyla

[272] **Gerçek**, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", s. 166; **Öncel, Mualla** (1978) "Türk Vergi Hukukunda Takas", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 35, S: 1-4, s. 14; **Akkaya**, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", s. 203.
[273] Danıştay 4. Dairesi, T: 03.03.1977, E: 1975/2947, K: 1977/616, Danıştay Dergisi, Y: 8, S: 28-29, s. 289-290.
[274] **Öncel**, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", s. 55; **Karakoç,** Genel Vergi Hukuku, s. 179; **Akkaya**, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", s. 203-204; **Sarılı**, Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, s. 49.
[275] **Öncel**, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", s. 55.
[276] **Öncel**, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", s. 52; **Karakoç**, Genel Vergi Hukuku, s. 176.

mükellef için zamanaşımı süresinin dolması sorumlular için de ödevleri sona erdirmektedir. Tahakkuk (tarh) zamanaşımı ve tahsil zamanaşımı süreleri vergi sorumluları için de uygulanmaktadır[277].

Vergi sorumluluğunun vergi doğuran olay gerçekleşmeden doğduğu hallerde zamanaşımının başlangıcının tespit edilmesi gerekmektedir. VUK'un 114. maddesine göre, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından itibaren beş yıl içinde mükellefe tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğramaktadır. Vergi alacağı ise vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle doğmaktadır. Bu kapsamda vergiyi doğuran olay her vergi için ayrı bir şekilde ilgili vergi kanunlarında belirtilmiştir. Henüz borç doğmadan sorumluluğun öngörüldüğü durumlarda veya borç olmadan vergi sorumluluğunun öngörüldüğü hallerde zamanaşımının başlangıcı sorumlunun yüklenmiş olduğu ödevi ifa anıdır[278]. Tahsil zamanaşımı açısından ise, vergi sorumluları kamu borçlusu konumunda olduğu için, vergi idaresi kamu alacağını, alacağın vadesini takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içinde tahsil etmez ise zamanaşımı meydana gelmektedir.

### 5.4. Vergi Hukukunda Sorumluluk Halleri

Vergi hukukunda vergi güvenliğini sağlamak ve vergi tahsilatını kolaylaştırmak gibi amaçlarla başkasına ait vergiye ilişkin maddi ve/veya şekli ödevlerin yerine getirilmesinde bazı kişiler sorumlu tutulabilmektedir. Vergi sorumlusu olarak ifade edilen bu kişiler mükellefin vergi borcuna dair ödevleri yerine getirmektedir.

Vergi sorumluluğu genel sorumluluktan farklı olarak düzenlenmiştir. Sorumluluk çeşitli açılardan genişletilerek değişik niteliklerde vergi sorumluluklarına yer verilmiştir. VUK'da kanuni temsilcilerin sorumluluğu, vergi kesenlerin sorumluluğu, mirasçıların sorumluluğu; çeşitli özel vergi kanunlarında ise ayrıca vergi sorumluluk halleri düzenlenmiştir.

[277] **Çağan,** Vergi Hukukunda Süreler, s. 124.
[278] **Akkaya**, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", s. 204-205.

### 5.4.1. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu

Temsilci, bir başkasının nam ve hesabına hareket ederek irade beyanıyla temsil etmiş olduğu kişiyi hak sahibi yapabilen veya borçlu kılabilen kişidir[279]. Temsil yetkisinin, temsil edilenin isteği üzerine verilmesine iradi temsil; kanun hükmüyle temsil yetkisinin verilmesine ise kanuni temsil adı verilmektedir[280]. Vergiye ilişkin ödevlerin yerine getirilmesinde her iki temsil türü de uygulanmaktadır. Vergi hukukunda iradi temsil, kanuni temsile göre daha az karşımıza çıkmaktadır. Vergi ehliyetine sahip olanlar vergilendirmeye ilişkin ödevlerinin yerine getirilmesini sağlamak amacıyla yetkisini iradi temsilciye verebilir. Mükellef veya sorumlunun kendi adına yetki vermiş olduğu muhasebecisinin veya yardımcısının vergi dairesine beyanname vermesi gibi haller iradi temsilin örneklerindendir[281]. Vergi ehliyeti bulunmayan gerçek kişiler, tüzel kişiliği bulunan kuruluşlar, tüzel kişiliği bulunmayan topluluklar ile Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin ödevlerinin, kanun tarafından yetkilendirilen kişinin kendi adına yerine getirmesi durumu, kanuni temsilciliğe örnek olarak gösterilebilir.

İradi temsilciye verilen yetkinin vergilendirme işlemlerini içeren özel yetki biçiminde verilmesi gerekmektedir. Genel vekalet şeklinde verilen, temsilcinin temsil olunan adına tüm işlemleri yapmaya yetkili olması vergi dairesinde işlem yapmasına yetki vermez. Verilen yetkinin genel vekalet şeklinde değil, özel vekalet şeklinde olması gerekmektedir[282]. Nitekim Danıştay da özel vekaletnamede vergiye ilişkin yetkilerin açık bir şekilde belirtilmesi gerektiğini ifade etmektedir[283].

İradi temsil, vergiye ilişkin ödevlerin özel sözleşme ile başkasına aktarılması şeklinde anlaşılmamalıdır. Temsil ilişkisi, mükellef veya sorumlu sıfatının değiştirilmesine neden olmamaktadır. İradi temsilcinin, temsil edilen mükellefe ait olan ödevleri yerine getirmemesi halinde sonuçlarına katlanacağı şeklinde yapılan sözleşmeler de vergi dairesi bakımından bağlayıcı değildir[284].

---

[279] **Candan, Turgut** (1998) Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, Ankara, Tüze Yayıncılık, s. 7.
[280] **Öner**, Vergi Hukuku, s. 67.
[281] **Taşkan,** Vergi Hukuku, s. 73.
[282] **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi Hukuku, s. 100-101.
[283] **Taşkan**, Vergi Hukuku, s. 73.
[284] **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi Hukuku, s. 102.

Kanuni temsilci ve vergi sorumlusu kavramları da birbirinden farklıdır. Vergi sorumlusu mükellefe ödeme yaparken kesmiş olduğu vergiyi kendi namına ve asıl borçlu olan mükellef hesabına alacaklı vergi dairesine öder. Oysa kanuni temsilci, temsil ettiği asıl borçlunun kanuni ödevlerini onların nam ve hesabına yerine getirmektedir. Kanuni temsilcilerin yerine getirdiği ödevler, mükellef veya vergi sorumlularının ödevleridir[285]. Bu durumda kanuni temsilcilerin sorumluluğu, vergi sorumluluğunun bir türü olarak karşımıza çıkmaktadır.

#### 5.4.1.1. Gerçek ve Tüzel Kişilerde Kanuni Temsilci

Vergi hukukunda geniş bir uygulama alanı bulan kanuni temsil; küçüklerin, kısıtlıların, tüzel kişilerin veya tüzel kişiliği bulunmayan bazı toplulukların vergi ödevlerinin temsilciler tarafından yerine getirilmesini ifade etmektedir[286]. Özel hukukta kural, temsilcinin işlemlerinden temsil edilenin sorumlu olmasıdır. Vergi hukukunda ise tam tersi bir şekilde mükellefin temsilcisinin sorumluluğu söz konusudur. Mükelleflerin temsilcilerinin sorumlu olması vergi hukukuna özgü bir durumdur. Temsilciler, belirli şartlarda, mükellef adına yaptıkları veya yapması gerektiği halde yapmadıkları vergisel işlemlerden dolayı sorumlu olmaktadır[287]. Kanuni temsilciyle olan ilişki kan bağı, sözleşme veya yargı kararıyla kurulabilir. Kanuni temsilcilerin sorumluluğu temsilci sıfatının kazanıldığı tarihte başlayarak temsilci sıfatının kaybedildiği tarihte sona erer.

Kanuni temsilde küçükler veliler, kısıtlılar vasiler, tüzel kişiler ise yönetici organları tarafından temsil edilmektedirler. Küçükler ve kısıtlıların vergi ehliyeti olduğu için vergi ödevleri de bulunmaktadır. Bu kişilerin vergi mükellefiyetine ilişkin vergi ödevlerini kanuni temsilcileri yerine getirmektedir.

Tüzel kişiler Türk Medeni Kanun'un (TMK) 49. maddesine göre, kanuna ve kuruluş belgesine göre gerekli organa sahip olmakla fiil ehliyetini de kazanmaktadırlar. TMK 50. madde uyarınca, tüzel kişinin iradesi, organlar aracılığıyla açıklanmaktadır. Maddenin devamında, organların, kusurlarından dolayı kişisel olarak sorumlu olacağı da düzenlenmiştir. Tüzel kişinin temsil organı ise başta TTK olmak üzere çeşitli kanunlarda

[285] **Öner**, Vergi Hukuku, s. 67-69.
[286] Danıştay 3. Dairesi, T: 09.06.1999, E: 1998/4481, K: 1999/2394 (**Taşkan**, Vergi Hukuku, s. 73).
[287] **Kaneti**, Vergi Hukuku, s. 77-78.

belirlenmiştir. Bu kapsamda temsil yetkisi; kollektif şirketlerde ortaklardan her birine (TTK 233. madde), komandit şirketlerde komandite ortaklara (TTK 318. madde), anonim şirketlerde yönetim kurulu üyelerine (TTK 370. madde), limited şirketlerde müdürlere (TTK 623. madde) aittir.

Kanuni temsilcilerin görevleri, VUK'un 10/1. maddesinde düzenlenmiştir. Hükme göre; tüzel kişilerin, küçüklerin, kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği bulunmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olması halinde belirtilen kişilere düşen ödevler; kanuni temsilciler, tüzel kişiliği olmayanların teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.

Kanuni temsilcilerin sorumluluğu gerçek ve tüzel kişiler bakımından iki ayrı şekilde ele alınabilir. Gerçek kişilerde kanuni temsilcilerin sorumluluğu, VUK'un 10. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, kanuni temsilcilerin kendilerine düşen ödevleri yerine getirmemeleri nedeniyle, vergi aslına ilişkin alacaklar, öncelikle mükellefin mal varlığından tahsil edilmeye çalışılır. Asıl mükellefin mal varlığından alınamayan alacaklar ise kanuni temsilcinin mal varlığından alınmaya çalışılır. Tüzel kişilerde kanuni temsilcilerin sorumluluğu bakımından, vergi aslına ilişkin alacaklar için öncelikle tüzel kişinin mal varlığına başvurulur. Bu şekilde tahsil edilemeyen alacaklar, kanuni temsilcinin mal varlığından tahsil edilir.

1988 yılına kadar, VUK'un 10. maddesine göre kanuni temsilcinin sorumlu tutulması için kusurlu olması şartı aranmaktaydı. Ancak 3505 sayılı Kanun değişikliğinden[288] sonra kusur şartı kaldırıldı. 3505 sayılı Kanun değişikliğinden önce doktrinde VUK'un 10. maddesi kapsamında düzenlenen sorumluluğun, kusur sorumluluğu olduğu ifade edilmekteydi[289]. Değişiklikle birlikte kusur şartı kaldırılmış olsa da doktrinde kusur sorumluluğunun olduğuna dair görüş varlığını korumaktadır. Bu görüşe göre, vergi aslının kanuni temsilciden alınabilmesi için iki unsurun varlığı gerekmektedir. Bunlardan biri nesnel unsur olarak adlandırılan verginin mükellefin mal varlığından alınamaması; diğeri ise öznel unsur olarak ifade edilen verginin tahsil edilememesinde kanuni temsilcinin kusurudur. Bu yönde bir başka görüşe göre, VUK'un 10. maddesinde düzenlenen kanuni

[288] Resmi Gazete Tarihi: 10.12.1988, Resmi Gazete Sayısı: 20015.
[289] **Kaneti**, Vergi Hukuku, s. 78; **Şenyüz/Yüce/Gerçek,** Vergi Hukuku, s. 100.

temsilcilerin sorumluluğu kusur sorumluluğudur[290]. Bu sorumluluğun kusursuz sorumluluk hali değil, kusur karinesine dayanan bir sorumluluk olduğu ifade edilmiştir. Kusur karinesine dayandığı için de aksi ispatlandığı takdirde temsilcilerin sorumluluktan kurtulabileceği değerlendirilmektedir[291]. Ancak bu kusurun, kasıt veya ağır ihmal şeklinde olması gerekli olmadığı da doktrinde ifade edilmektedir[292].

Anayasa Mahkemesi'nin 19.03.2015 tarihinde vermiş olduğu bir kararında da VUK'un 10. maddesinde düzenlenen sorumluluğun kusur sorumluluğu olduğu, burada ifade edilen kusurun vergilendirmeye dair ödevlerin ihlal edilmesi olduğu belirtilmiştir[293]. Danıştay da VUK'un 10. maddesinde kanuni temsilciler için öngörülen sorumluluğun kusura dayalı olduğunu ifade ederek ödevlerin yerine getirilmemesinde kusurlu olmadığını ispat ederek sorumluluktan kurtulabileceğini ifade etmektedir[294].

VUK 10/2. maddesinde mükellefin veya vergi sorumlularının mal varlığından tamamen veya kısmen alınamayan "*vergi ve buna bağlı alacakların*" kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin malvarlıklarından alınacağı düzenlenmiştir. Maddede yer alan vergi ifadesi net olmakla birlikte "*buna bağlı alacaklar*" konusunda uygulamada tereddütler oluşmaktaydı. Bu tereddütleri gidermek üzere 1988 yılında yürürlüğe giren 3505 sayılı kanun gerekçesinde *"...Vergi ve vergiye bağlı vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı ile tecil faizi, gecikme faizi gibi fer'i amme alacaklarının ödenmesi bakımından sorumlu tutulmaları amaçlanmıştır."* ifadelerine yer verilmiştir. Dolayısıyla gecikme faizi, gecikme zammı ve tecil faizinin de sorumluluk kapsamında bağlı alacaklar içinde olduğu kabul edilmektedir. Doktrinde gecikme faizi, gecikme zammı, tecil faizi ve yargılama giderlerinin vergiye bağlı olarak kabul edilemeyeceğine yönelik görüş bulunmaktadır. Bu görüşe göre bir alacağın vergiye bağlı alacak olması için söz konusu alacağın vergiyle birlikte doğmasının zorunlu olması gerekmektedir. Bu nedenle de söz konusu alacaklar vergiye bağlı alacak kavramı içinde değerlendirilemez[295].

---

[290] **Oktar,** Vergi Hukuku, s. 76.
[291] **Karakoç**, Genel Vergi Hukuku, s. 164; **Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkcı**, Vergi Hukuku, s. 131.
[292] **Karakoç**, Genel Vergi Hukuku, s. 164.
[293] Anayasa Mahkemesi, T: 19.03.2015, E: 2014/144, K: 2015/29, Resmi Gazete Tarihi: 03.04.2015, Resmi Gazete Sayısı: 29315.
[294] Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı, T: 11.12.2018, E: 2013/1, K: 2018/1, Resmi Gazete Tarihi: 20.06.2019, Resmi Gazete Sayısı: 30807.
[295] **Barlass, İrfan** (2005) Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, İstanbul, Vedat Kitapçılık, s. 31-47.

Vergi cezaları bakımından kanuni temsilcinin sorumluluğu, gerçek ve tüzel kişiler için ayrı düzenlenmiştir. Gerçek kişiler için VUK'un 332. maddesinde düzenleme yer almaktadır. Bu maddeye göre, velayet ve vesayet altında olanlar veya işlerinin idaresi için kayyım atanmış olanlar; veli, vasi veya kayyım tarafından vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı ceza muhatabı olmazlar. Daha açık bir anlatımla, vergi cezalarından veli, vasi veya kayyım sorumlu tutulmaktadır. Vergi cezaları doğrudan kanuni temsilci adına kesilir ve onun mal varlığından alınır. Kanuni temsilciler bu şekilde ödemek zorunda kaldıkları vergi cezaları için mükellefe rücu edemezler.

Vergi cezaları bakımından tüzel kişiler hakkındaki düzenleme ise VUK'un 333. maddesinde bulunmaktadır. Buna göre, vergi cezaları doğrudan tüzel kişi adına kesilir ve öncelikle tüzel kişi mal varlığından tahsil edilmeye çalışılır. Bu şekilde tahsil edilemeyen vergi cezaları için kanuni temsilcinin mal varlığına başvurulur. Tüzel kişilerde kanuni temsilciler bu şekilde ödemek zorunda kaldıkları vergi cezaları için mükellefe rücu edebilir. Vergi cezası tüzel kişiye kesildiği için vergi cezasının ödevlisi de tüzel kişidir[296].

Kanuni temsilcilerin vergiyi doğuran olayla bir ilişkisi olmamasına rağmen belirli şartlarda tüm malvarlıkları ile asıl borçlu olan mükellef tarafından ödenmeyen vergilerden sorumluluğu söz konusudur. Bu nedenle kanuni temsilciler, asıl borçlu yerine sorumlu tutulan ikinci derecede fer'i vergi borçlusu olarak da nitelendirilebilir[297].

Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin sorumluluğu şirket türüne göre ayrı olarak ele alınmalıdır. Anonim şirkette, TTK'nın 549-553. maddeleri uyarınca, yönetim kurulu üyelerinin hukuki sorumluluğu, kusur sorumluluğu şeklinde düzenlenmiştir. Vergi borçları bakımından ise kural olarak vergi alacağı ilk olarak vergi borçlusundan alınır. Kurumlar vergisi mükellefi olan anonim şirketlerin vergi ve buna ilişkin borçları tüzel kişi olarak şirkete ait olmaktadır. Şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen vergi alacağı ise, ikincil derecede sorumlu olan kişi veya kurumlardan alınmaktadır[298]. Yönetim kurulu üyeliğinin sona ermesi halinde, yeni üyelerin belirlenmemesi, üyeliği sona erenlerin fiili olarak şirket yönetiminin devam ettirmeleri uygulamada sıklıkla görülmektedir[299]. Anonim şirket

[296] **Kaneti**, Vergi Hukuku, s. 79.
[297] **Gerçek**, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", s. 173.
[298] Yetki devri halinde sorumluluğa ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz: **Doğan, Beşir Fatih** (2011) Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Organizasyonu ve Yönetim Yetkisinin Devri, İstanbul, Vedat Kitapçılık, s. 247 – 291.
[299] Ayrıntılı bilgi için bkz: **Eminoğlu, Cafer** (2023) Anonim Şirket Özelinde Fiili Yönetim Organı, Ankara, Adalet Yayınevi, s. 241 vd.

ortakları kural olarak şirketin özel ve kamu borçlarından şirkete koymayı taahhüt ettikleri sermayeyle sınırlı olarak sorumludur. VUK 10. maddesinde bu durum düzenlenmiş olup hükme göre, tüzel kişilerin vergi sorumlusu olmaları halinde ödevleri kanuni temsilciler tarafından yerine getirileceği, sorumlunun mal varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerim mal varlığından alınacağı düzenlenmektedir. AATUHK'ya göre, yönetim kurulunda bulunan tüzel kişilerin mal varlığının olmaması sebebiyle, tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin ödenmemiş borçlardan sorumlu oldukları düzenlenmiştir. AATUHK 35. maddesine göre kanuni temsilcilerin sorumluluğu için kusur aranmamaktadır. Belirtmek gerekir ki, temsilci ile yönetim kurulu üyesi arasındaki temsil ilişkisinden gelen sorumluluk ayrı bir konu olup ikisi arasındaki ilişki kapsamında tüzel kişi temsilciye rücu edebilmektedir[300].

Limited şirkette ise TTK'nın 573. maddesi uyarınca, ortaklar şirket borçlarından sorumlu olmayıp yalnızca taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle yükümlüdürler. İlgili madde, ortakların sorumluluğunu düzenleyen TTK 602. madde ile birlikte değerlendirilmelidir. Buna göre, şirket borç ve yükümlülükleri nedeniyle yalnızca mal varlığı ile sorumlu olduğunda, alacaklılar ortakların mal varlığına başvuramayacak ve ortakları takip edemeyecektir[301]. Limited şirketin borçları nedeniyle ortakların sorumlu olmamasının istisnası ise kamu borçlarıdır. AATUHK'nın 35. maddesine göre, limited şirket ortakları, şirketten kısmen veya tamamen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan sorumlu olmaktadır. Ortakların şirketten tahsil edilemeyen kamu alacaklarından sorumluluğu sermaye hisseleriyle sınırlıdır. Bu düzenlemeyle özellikle kötü niyetli bazı kişilerin limited şirketlere kanuni temsilci olarak TTK'nın 573. maddesine göre, ortak olmayan, çoğunlukla mali gücü zayıf ve bilgisiz birinin müdür olarak atanmasının önlenmesi ve kamu alacağını güvence altına almak amaçlanmıştır[302]. AATUHK'nın 35. maddesinin 2. fıkrasına göre, ortağın sermaye payını devretmesi halinde payı devreden ve devralan kişiler, devirden önce doğmuş kamu alacaklarının ödenmesinden müteselsilen sorumludur. 3. fıkrada ise, kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gereken zamanlarda pay sahiplerinin farklı kişiler olması halinde, bu kişiler ilgili kamu alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu olacağı düzenlenmiştir. Ayrıca VUK 10. maddesine göre limited şirketlerin tahsil

[300] **Akdağ Güney, Necla** (2016) Anonim Şirket Yönetim Kurulu, İstanbul, Vedat Kitapçılık, s. 291.
[301] **Tekinalp, Ünal** (2015) Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, İstanbul, Vedat Kitapçılık, s. 515.
[302] **Taş, Metin** (1999) "Limited Şirket Ortaklarının Kamu Borçlarından Sorumluluğu", Yaklaşım, Y: 7, S: 76, Nisan, www.yaklasim.com, s.e.t. 09.08.2023.

edilemeyen kamu borçlarından dolayı ortakların yanı sıra kanuni temsilcileri de şahsen sorumludur[303].

Danıştay içtihatlarına göre[304]; tüzel kişilerin kanuni temsilcisinin sorumlu tutulabilmesi için vergi borcunun kendi yönetim dönemine ilişkin olması gerekmektedir. Tüzel kişilerin ödenmemiş vergi borcundan dolayı kanuni temsilcilerin sorumlu tutulabilmesi için borcun tüzel kişinin mal varlığından tahsil edilememiş olması ve bu doğrultuda tüm kanuni yolların tüketilmiş olması gerekmektedir. Ayrıca, vergi borcunun doğduğu dönemdeki kanuni temsilcilerin belirlenerek bunlar adına alacağın tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenmiş olmalıdır[305].

Anonim şirketler açısından değinilmesi gereken bir diğer husus, yönetim kurulunda murahhas üyelerin bulunması durumudur. Anonim şirkette temsil ve yönetim yetkisi birbirinden ayrılmıştır. Anonim şirket tüzel kişi olduğundan dolayı doğrudan kendi adına işlem gerçekleştiremez. TMK 49 ve 50. maddeleri gereği, organları aracılığıyla fiil ehliyetini kullanır ve temsil olunur. TTK 365 ve 370. maddelerine göre, şirketin temsil organı olma yetkisi yönetim kuruluna verilmiştir. Bu nedenle yönetim kurulu şirketin kanuni temsilcisi olup yönetim kurulu dış ilişkide üçüncü kişilere, iç ilişkide ortaklara karşı şirketi temsil etmektedir[306]. TTK 370. Maddesi uyarınca, yönetim kurulunun yönetim yetkisi kısmen veya tamamen yönetim kurulu üyelerine veya üçüncü kişilere devredilebilir. Yönetim yetkisinin devredildiği üçüncü kişilere murahhas üye; yönetim kurulu dışında üçüncü kişilere aktarılması halinde murahhas müdür adı verilmektedir. Bununla beraber 370. maddeye göre, en az bir yönetim kurulu üyesinin temsil yetkisini haiz olması da şart olarak aranmaktadır. Anonim şirketten vergi borcunun tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde öncelikle şirketin ana sözleşmesi ve ticaret sicili incelenmeli ve murahhas üye/müdür olup olmadığı kontrol edilmelidir. Murahhas üye/müdür bulunması halinde kamu alacağının bu kişilerden istenerek diğer yönetim kurulu üyelerine başvurulmaması gerekmektedir. Şirketin ana sözleşmesinde bu şekilde bir görevlendirme

[303] **Pulaşlı, Hasan** (2016) Şirketler Hukuku Genel Esaslar, Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş 4. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, s. 814.
[304] Danıştay VDDK, T: 22.11.2023, E: 2022/1742, K: 2023/1350; Danıştay VDDK, T: 22.11.2023, E: 2022/702, K: 2023/1371; Danıştay 4. Dairesi, T: 26.03.2013, E: 2011/136, K: 2013/1378; Danıştay 3. Dairesi, T: 28.02.2013, E: 2011/319, K: 2013/609, lexpera.com.tr, s.e.t. 16.11.2024.
[305] Danıştay 7. Dairesi, T: 21.03.2017, E: 2016/781, K: 2017/2086; Danıştay 7. Dairesi, T: 21.03.2017, E: 2016/796, K: 2017/2085; Danıştay 7. Dairesi, T: 24.01.2011, E: 2008/917, K: 2011/233; Danıştay 13. Dairesi, T: 02.10.2013, E: 2012/91, K: 2013/2458, lexpera.com.tr, s.e.t. 16.11.2024.
[306] **Eminoğlu,** Anonim Şirket Özelinde Fiili Yönetim Organı, s. 114.

bulunmuyorsa, tüm yönetim kurulu üyeleri şirketten tahsil edilemeyen vergi borcundan dolayı kanuni temsilci olan tüm yönetim kurulu üyeleri sorumludur[307].

Anonim şirketlerde istifa eden yönetim kurulu üyelerinin istifasının ticaret siciline tescil edilmemiş olması durumunda sorumluluklarına dair uygulamada tereddüt bulunmaktadır. TTK'nın 65 ve 31. maddeleri dikkate alındığında istifa eden yönetim kurulu üyelerinin durumunun ticaret siciline tescil ve ilan edilmesi gerekmektedir. Ancak istifanın ticaret siciline tescil ettirilmemesi durumunda, istifa eden yönetim kurulu üyesinin şirketin ödenmemiş vergi borcu nedeniyle sorumluluğunun devam etmesi kanunun amacına da aykırılık teşkil etmektedir[308]. Nitekim Danıştay VDDK tarafından verilen kararda da ticaret siciline tescil edilmese bile istifayla birlikte vergi sorumluluğunun kalkacağı ifade edilmektedir[309].

Kanuni temsilcilerin vergi sorumluluğuna ilişkin bir diğer düzenleme AATUHK'nın "*Kanuni temsilcilerin sorumluluğu*" başlığını taşıyan 35. maddesinde[310] yer almaktadır. VUK'un 10. maddesi ile AATUHK'nın mükerrer 35. maddesi de kanuni temsilciye yüklenen sorumluluğu sınırsız sorumluluk olarak düzenlenmiştir[311]. Ancak iki düzenleme arasında kapsam açısından birtakım farklılıklar bulunmaktadır. AATUHK'nın mükerrer 35. maddesi uyarınca, kanuni temsilci, kendisine düşen ödevleri yerine getirip getirmediğine bakılmaksızın, mükellefin varlığından tahsil edilemeyen kamu alacaklarını ödemekle sorumludur. Bu kapsamda kanuni temsilcinin herhangi bir kusuru aranmadığı için kusursuz sorumluluk şeklinde düzenlendiği ifade edilebilir[312]. Kanuni temsilci ödediği kamu borcu için asıl borçluya rücu edebilir. Mükerrer 35. maddenin gerekçesinde de VUK'a benzer bir hükmün AATHUK'da yer almamasının idareye pratik fayda sağlamadığından hareketle alacakların takibinde kolaylık sağlanması amacıyla getirildiği ifade edilmektedir. Doktrindeki bir diğer görüşe göre ise, bu madde kapsamında düzenlenen sorumluluk kusursuz sorumluluk olarak nitelendirilemez. Kusursuz sorumluluk olarak öngörülmesi,

[307] **Şenocak, Kemal** (Editör) (2023) Şirketler Hukuku Şerhi, 1. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, s .1801; **Taşkan**, Vergi Hukuku, s. 75.
[308] **Taşkan,** Vergi Hukuku, s. 75-76.
[309] Danıştay VDDK, T: 02.10.1997, E: 1995/203, K: 1997/128, lexpera.com.tr, s.e.t. 16.11.2024.
[310] 4108 sayılı "213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 3065 Sayılı Katma Değe Vergisi Kanununda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun" ile mükerrer 35. madde 6183 sayılı Kanun metnine eklenmiştir. Resmi Gazete Tarihi: 02.06.1995, Resmi Gazete Sayısı: 22301.
[311] **Öztürk, İlhami** (2016) "Vergi Hukuku Kapsamında Anonim Şirketlerin Tüzel Kişi Yönetim Kurulu Üyelerinin Kanuni Temsilci Sıfatıyla Sorumluluğu", S: 24, Ocak, s. 312.
[312] **Oktar**, Vergi Hukuku, s. 77.

şirket faaliyetinin sahibi olmayan ve doğrudan fayda sağlamayan kişiler bakımından adil olmayan sonuçlara neden olmaktadır[313]. Benzer yönde bir başka görüşe göre, AATUHK'nın mükerrer 35. maddesinde kanuni temsilciler için katı bir şekilde kusursuz sorumluluk hali öngörülmesi hukuk ilkelerine ve Anayasaya da aykırılık teşkil etmektedir[314].

Mükerrer 35. maddeye göre, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların ve tüzel kişiliği bulunmayan kuruluşların mal varlığından kısmen veya tamamen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan kuruluşları idare edenlerin şahsi malvarlıklarından tahsil edilir. Söz konusu durum yabancı kişi ve kuruluşların Türkiye'de bulunan temsilcileri için de geçerlidir. Ayrıca tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamana dair sorumluluklarını ortadan kaldırmaz.

Vergi ve buna bağlı alacaklar için hangi kanun hükmünün uygulanacağı konusunda tereddüt ortaya çıkmaktaydı. Danıştay ise VUK kapsamındaki kamu alacakları için VUK'un, diğer kamu alacakları için ise AATHUK'nın uygulanması gerektiğini değerlendirmektedir[315]. 5766 sayılı Kanunla[316] yapılan değişiklikle mükerrer 35. maddeye eklenen 5. fıkra ile, kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya kuruluşu idare edenlerin farklı kişiler olması durumunda, bu kişilerin kamu alacağının ödenmesinden müteselsil sorumlu olması düzenlenmekteydi. 5766 sayılı Kanun ile yapılan bir diğer değişiklik olan mükerrer 35. maddeye eklenen 6. fıkraya göre VUK'da yer alan kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin hükümlerin AATUHK'nın mükerrer madde 35'te yer alan sorumluluğu ortadan kaldırmayacağı hüküm altına alınmıştır. Böylelikle 4108 sayılı kanunun yürürlüğe girmesiyle ortaya çıkan tartışmaların da sonlandırılması amaçlanmıştır[317]. Oktar'a göre, sorunun çözülebilmesi için değişikliğin AATUHK'nun yerine VUK'da yapılması gerekmektedir. Kusur sorumluluğunu düzenleyen VUK'un 10. maddesi değiştirilmediği sürece VUK kapsamına giren kamu alacaklarında kusursuz olan kanuni temsilcilerin sorumlu tutulması durumunda tartışmaların devam edeceği değerlendirilmekteydi[318].

[313] **Barlass**, Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, s. 78.
[314] **Silahşör, Mert** (2016) "Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Alacağı Sorumluluğu", Ticari ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi, S: 2016/1, s. 68.
[315] Danıştay 7. Dairesi, T: 09.06.2003, E: 2002/4619, K: 2003/3476, lexpera.com.tr, s.e.t. 16.11.2024.
[316] 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmi Gazete Tarihi: 06.06.2008, Resmi Gazete Sayısı: 26898 (Mükerrer)
[317] **Oktar**, Vergi Hukuku, s. 78.
[318] **Oktar**, Vergi Hukuku, s. 78.

Anayasa Mahkemesi[319], Anayasanın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesine aykırılığı gerekçesiyle, AATUHK'nun mükerrer 35. maddesine eklenen 5 ve 6. fıkraların iptaline karar vermiştir. Kararda 213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde kanuni temsilciler için öngörülen kusura dayalı sorumluluk öngören özel tahsil usulünün uygulanmasındaki önceliği ortadan kaldıran 6183 sayılı Kanun'a eklenen düzenlemenin hukuki belirsizliğe neden olduğu ifade edilmiştir. Danıştay da *"Kanuni temsilcilerin sorumluluğu konusunda, vergi aslı ve buna bağlı alacaklar ve vergi cezaları için Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinin, diğer amme alacakları için ise 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinin uygulanması gerekir. ...Bu itibarla, Vergi Usul Kanunu'nda kanuni temsilciler için öngörülen sorumluluk, 6183 sayılı Kanun'da düzenlenen sorumluluğa göre "özel hüküm" niteliği taşımaktadır."* şeklinde görüşünü ifade etmiştir[320].

Sonuç olarak, VUK kapsamına giren vergilere ilişkin olarak VUK'un 10. maddesi uygulanmaktadır. VUK kapsamına girmeyen vergi alacakları ve diğer kamu alacakları, örneğin gümrük idaresi tarafından alınan vergi ve resimler hakkında AATUHK'nın mükerrer 35. madde uygulanmaktadır.

Tüzel kişilerin kanuni temsilcileri, çalıştıkları dönem borçları nedeniyle şirket hakkında gerçekleştirilen cezalı tarhiyata karşı menfaat ihlali şartının gerçekleşmemesi sebebiyle dava açamazlar. Ancak vergi aslı ve cezasının tüzel kişiden tahsil edilememesi durumunda tahsil edilemeyen kısım için kanuni temsilcileri sorumludur. Bu nedenle bunların hakkında cezalı vergi tarhiyatı yapılan şirketin tarhiyatın iptali amacıyla açtığı davaya katılabilmesi gerektiği doktrinde ifade edilmektedir[321].

Çeşitli nedenlerle şirketlerin faaliyetleri sona erebilir. Şirketlerin tasfiye döneminde vergi borçlarından tasfiye memurları sorumlu olmaktadır. Tasfiye memurları ise, şirketin devamı sırasında şirket sözleşmesiyle veya infisahtan sonra ortakların oybirliğiyle seçilmektedir. VUK'un 10. maddenin dördüncü fıkrasına göre, tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara dair sorumluluklarını ortadan kaldırmaz. Her

[319] Anayasa Mahkemesi Kararı, T: 19.03.2015, E: 2014/144, K: 2015/29, Resmi Gazete Tarihi: 03.04.2015, Resmi Gazete Sayısı: 29315.
[320] Danıştay 4. Daire, T: 12.04.2016, E: 2015/10077, K: 2016/1580; Danıştay 9. Daire, T: 03.04.2019, E: 2016/12117, K: 2019/1394, lexpera.com.tr, s.e.t. 16.11.2024.
[321] **Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkcı**, Vergi Hukuku, s. 133.

temsilci kendi yönetim sürecindeki vergisel ödevlere aykırılığın sonuçlarından sorumludur[322].

VUK'un 10. maddesine 7103 sayılı Kanun ile 2018 yılında eklenen beşinci ve altıncı fıkra ise tasfiye edilmiş tüzel kişiler hakkında hüküm içermektedir. Beşinci fıkraya göre, tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinen mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemine dair vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönem için kanuni temsilcilerden; tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesine ilişkin doğacak olan amme alacaklarından sermaye hisseleri oranında sorumludur. Tasfiye memurlarının sorumluluğu tasfiye sonucunda dağıtılan tutar ile sınırlıdır. Altıncı fıkraya göre ise, beşinci fıkra kapsamına girmeyen tüzel kişilerin tüzel kişiliklerinin sona ermesi halinde, müteselsilen sorumlu olmak üzere, sona erme tarihinden önceki dönemlere dair vergi ve cezaları için tüzel kişiliği olanların kanuni temsilcilerinden biri adına yapılır.

Limited şirket ortaklarının sorumluluğuyla ilgili hisse devri yoluyla sorumluluğun başlaması ve sona ermesinde hangi tarihin esas alınacağı noktasında farklı içtihatlar bulunmaktaydı. Bu noktada hisse devri sözleşmesi tarihi, ortaklar kurulu defterine kayıt, tescil ve ilan tarihleri bakımından esas alınacak tarihin belirlenmesi gerekmektedir. Danıştay'ın yakın tarihli kararında genel olarak hisse devir sözleşmesi/ortaklar kurulu kararı tarihinin esas alındığı görülmektedir[323]. Özel hukuk sözleşmesi olmakla beraber hisse devir veya ortaklar kurulu tarihini esas alan, tescil ve ilan tarihinin esas alınmayacağı yönündeki kararlar ise ortağın şirketten ayrıldıktan sonra sürece müdahil olamayacağı şeklindeki görüşe dayanmaktadır[324].

#### 5.4.1.2. Tüzel Kişiliği Olmayan Topluluklarda Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu

Tüzel kişiliği olmayan topluluklarda kanuni temsilcilerin sorumluluğu için mevzuatımızda çeşitli hükümler bulunmaktadır. Tüzel kişiliği olmayan topluluklara adi şirket örnek olarak verilebilir. Adi şirket, TBK'nın 620. maddesinde düzenlenmiştir. Buna

[322] **Kaneti**, Vergi Hukuku, s. 79.
[323] Danıştay VDDK, T: 11.10.2023, E: 2022/204, K: 2023/1162, lexpera.com.tr, s.e.t. 16.11.2024.
[324] Danıştay VDDK, T: 03.11.2021, E: 2020/126, K: 2021/1497, lexpera.com.tr, s.e.t. 16.11.2024.

göre, adi ortaklık sözleşmesi, iki veya daha çok kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca ulaşmak için birleştirmeyi üstlendikleri sözleşmedir. Bir ortaklık, kanunla düzenlenmiş ortaklıkların ayırt edici özelliklerini haiz değilse, adi ortaklık sayılmaktadır. TBK'nın 637. maddesine göre, *"...Ortaklardan biri, ortaklık veya bütün ortaklar adına bir üçüncü kişi ile işlem yaparsa, diğer ortaklar ancak temsile ilişkin hükümler uyarınca, bu kişinin alacaklısı veya borçlusu olurlar. Kendisine yönetim görevi verilen ortağın, ortaklığı veya bütün ortakları üçüncü kişilere karşı temsil etme yetkisi var sayılır. Ancak, temsil yetkisine sahip yönetici ortağın yapacağı önemli tasarruf işlemlerine ilişkin yetkinin, bütün ortakların oybirliğiyle verilmiş olması ve yetki belgesinde bu hususun açıkça belirtilmiş olması şarttır."*

Temsilin sonuçları ise TBK 638. maddesinde düzenlenmiştir: *"Ortaklık için edinilen veya ortaklığa devredilen şeyler, alacaklar ve ayni haklar, ortaklık sözleşmesi çerçevesinde elbirliği hâlinde bütün ortaklara ait olur. Ortaklık sözleşmesinde aksine bir hüküm bulunmadıkça, bir ortağın alacaklıları, haklarını ancak o ortağın tasfiyedeki payı üzerinde kullanabilirler. Ortaklar, birlikte veya bir temsilci aracılığı ile, bir üçüncü kişiye karşı, ortaklık ilişkisi çerçevesinde üstlendikleri borçlardan, aksi kararlaştırılmamışsa müteselsilen sorumlu olurlar."*

Adi ortaklıkta ortakların durumu geçmişte dönemde yargı içtihatlarıyla çözülmeye çalışılmıştır. Ancak daireler arasındaki içtihat farklılığı sebebiyle çözüme ulaşılamamıştır. Danıştay 7. Daire içtihatlarına göre, adi ortaklığın tüzel kişiliği bulunmadığı için ortaklardan her biri vergi borcunun payına düşen kısmını ödemekle yükümlüdür. Bu içtihada göre, TBK'nın 638. maddesinde adi ortaklığın borçlarından aksi kararlaştırılmadıkça müteselsil sorumlu olacağına ilişkin hüküm vergi hukukunda uygulanmaz. Danıştay 4. Daire içtihatlarına göre ise, devlet özel hukukta alacaklılara tanınan yetkilerden öncelikle yararlanacağı için adi ortaklıkta yürütülen faaliyet nedeniyle doğan vergi borcunun tamamının da ortaklardan müteselsil olarak istenebileceği değerlendirilmektedir[325]. Doktrinde de vergi kanunlarında aksine bir hüküm bulunmadığı için 4. Dairenin içtihatlarının daha isabetli olduğunu değerlendirmektedir[326].

[325] Danıştay 7. Daire, T: 23.11.1986, E: 1986/4172, K: 1986/2726, Danıştay Dergisi, S: 66/67, s. 308/309; Danıştay 4. Daire, T: 23.10.1984, E: 1983/83, K: 1984/3782, Danıştay Dergisi, S: 58/59, s. 38-141.
[326] **Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkcı**, Vergi Hukuku, s. 138-139.

Tüzel kişiliği olmayan toplulukları yönetenler hakkında da VUK'un 10. maddesi uygulanmaktadır. Bu kapsamda toplulukları yöneten kanuni temsilciler vergiye ilişkin ödevleri yerine getirmek durumundadır. Vergi kanunlarına aykırı kusurlu davranışları nedeniyle kuruluştan alınamayan vergi ve cezalardan bu kişiler sorumlu olmaktadır. VUK'un 10. maddesinin altıncı fıkrasına göre tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin sona ermesi halinde, sona erme tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi ve ceza işlemleri, müteselsilen sorumlu olmak üzere tüzel kişiliği idare edenlerden ve varsa bunların temsilcilerinden biri adına yapılır.

#### 5.4.1.3. Türkiye'de Bulunmayanların Kanuni Temsilcilerinin Sorumluluğu

Türkiye'de bulunmayan mükellefleri vergi dairesine karşı kanuni temsilcileri temsil etmektedir. VUK'un 10. maddesinde de Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin temsilcilerinin sorumluluğu özel olarak düzenlenmiştir. Hükme göre, Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin kanuni temsilcileri, vergi kanunlarına aykırı kusurlu davranışları nedeniyle verginin kısmen veya tamamen mükellefin mal varlığından alınamamasına sebep olmuşsa vergi borcundan sorumlu olmaktadır. Bir diğer ifadeyle, mükellefin Türkiye'de bulunmaması, vergi kanunlarına aykırı davranışlarından dolayı temsilciyi sorumlu hale getirmektedir[327].

Türkiye'de bulunmayan mükellefler Türkiye'deki işletmesinin vergi dairesine tescilinde daimi temsilciyi belirtmek zorundadır. İradi olarak kurulan temsil ilişkisinde daimi temsilci hizmet veya vekalet sözleşmesi ile temsil edilene bağlıdır. Daimi temsilcilerin vergi ve cezalardan sorumluluğu ise mükelleften vergi ve cezaların alınamaması halinde söz konusu olmaktadır. Bu nedenle ikinci derece bir sorumluluktur. Temsilcilerin bu şekilde ödemiş oldukları vergiler için mükellefe rücu hakkı saklıdır.

#### 5.4.1.4. Kanuni Temsilcilerin Değişmesi Halinde Sorumluluk

Kanuni temsilcinin cari hesap dönemi için değişmesi durumunda, cari dönem sonuçlarından dolayı sorumluluk yeni kanuni temsilciye ait olmaktadır. Değişiklik öncesi döneme ait sorumluluk, o dönemde yetkili bulunan temsilciye ait olmaktadır. Dolayısıyla

[327] **Kaneti**, Vergi Hukuku, s. 80.

yeni temsilci eski dönemden sorumlu olmamaktadır[328].

Bir teşebbüsü kül olarak devralan teşebbüsün sorumluluğu durumu da kanuni temsilcilerin değişmesi olarak değerlendirilebilir. Teşebbüslerin KVK'nın 18-20. maddelerinde belirtilen şartlara uygun olarak yapılan birleşmelerde birleşme kârı vergi dışı bırakılmıştır. Ancak bu birleşmelerde, devir ve bölünmelerde devralan kurumun vergi borçlarından sorumluluğu devam etmektedir. Bu durumda devralan kurumun mükellefiyetinden değil, sorumluluğundan söz edilebilir. Vergiyi doğuran olay devralan kurumun şahsında gerçekleşmediği için vergi borcunun da mükellefi değil, sorumlusu olmaktadır. Devralınmış olan kurumun tahakkuk etmiş ve edecek olan tüm borçlarını ödemeyi taahhüt ettiği için vergiyi doğuran olay dolaylı olarak gerçekleşmiş sayılmaktadır[329].

### 5.4.2. Vergi Kesenlerin Sorumluluğu

Kanunda vergi kesme şeklinde ifade edilen yöntem, kaynakta kesinti veya stopaj yoluyla vergi alınması olarak da adlandırılmaktadır[330]. Vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği sırada mükellef yerine bir başka kişi vergiyi keserek vergi dairesine yatırmaktadır[331]. Kaynakta kesintinin amacı vergi güvenliğini sağlamak, daha az harcama ile daha kolay ve hızlı bir şekilde vergiyi tahsil etmektir. Gelir mükellefin eline geçmeden vergi dairesinin eline geçtiği için idare için kolay bir tahsil yöntemidir[332]. Vergi kaynakta kesilmediği takdirde mükelleflerden verginin alınamaması ve kamu alacağının tehlikeye gireceğinden hareketle getirilmiştir. Hem vergi alacaklısı hem de mükellef açısından çeşitli avantajlar içermesi nedeniyle vergi sorumluluğunun başta gelen örneklerden birisidir[333]. Doktrinde vergilendirme usulü olmadığını, yalnızca bazı durumlarda vergilendirmenin yerine geçtiğini

---

[328] **Saban**, Vergi Hukuku, s. 85 vd.
[329] **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 88; **Oktar,** Vergi Hukuku, s. 172-173.
[330] Doktrinde ve vergi kanunlarında çeşitli şekillerde kullanılmaktadır: Kaynakta kesinti, vergi kesme, stopaj, tevkifat, vergi kesintisi. Bkz: **Taşkan**, Vergi Hukuku, s. 76; **Şenyüz/Yüce/Gerçek,** Vergi Hukuku, s. 98.; **Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkcı,** Vergi Hukuku, s. 123.
[331] **Aliefendioğlu, Yılmaz** (1975) Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj), Ankara, s. 1. Bu konuda doktrinde yer alan bir görüşe göre önceden tahsilat yöntemi iken mükelleflerin beyanını gerektirmediği için vergilendirme yöntemine dönüşmüştür. Bkz: **Doğrusöz**, Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme "Stopaj", s. 2.
[332] **Kaneti**, Vergi Hukuku, s. 74; **Öner**, Vergi Hukuku, s. 64; **Çağlar, Kemal (**2015) Vergi Usul Kanunu ve Yorumu. Ankara, Adalet Yayınevi, s. 41.
[333] **Aliefendioğlu**, Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj), s. 4; **Karakoç**, Genel Vergi Hukuku, s. 168; **Taşkan**, Vergi Hukuku, s. 76; **Taşkın,** Vergi Hukukunda Tevkifattan Doğan Sorumluluk, s. 1; **Arıkan/Arıkan**, "Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesinin 3. ve Devamı Fıkralarında Düzenlenen Müteselsil Sorumluluk Esasının Değerlendirilmesi", s. 770.

belirten görüşler de bulunmaktadır[334].

Vergi kesenlerin sorumluluğunda vergiyi doğuran olay, mükellefin kişiliğinde gerçekleşir. Vergi sorumlusu, mükellefle olan ilişkisinden dolayı mükellefin mal varlığından vergileri keserek vergi dairesine ödemektedir. Bu nedenle vergi sorumlusunun mal varlığında bir azalma olmamakta ve vergi dairesine ödediği zaman aralığında bu miktarı kullanma imkanı da bulmaktadır[335].

Vergi kesintisi çeşitli amaçlarla kullanılmaktadır. Vergi kesmek zorunda olanlar tarafından kesinti yapılan vergiler daha sonra mükellefler tarafından verilen yıllık beyannamelerde hesaplanan vergilerden mahsup edildiği takdirde vergi kesenlerin sorumluluğu bir tür tahsil biçimi olmaktadır. Bazı durumlarda ise, örneğin kanunda gösterilen durumlarda vergi kesenler tarafından kesilen verginin mükellef açısından da nihai vergi olduğu takdirde vergi kesintisi vergilendirme yöntemi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durumda ise mükellefler kesintiye tabi gelirleri için beyanname vermezler veya vermeleri gerekiyorsa da mahsup imkanı kullanılması mümkün değildir[336].

Vergi sorumluluğunun bir türü olan vergi kesenlerin sorumluluğu, VUK'un 11. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmek zorunda olanlar verginin tam olarak kesilmesinden, ödenmesinden ve ilgili ödevlerin yerine getirilmesinden sorumludur. Vergi kesenin, vergiyi kesmemesi ve vergi dairesine yatırmaması durumunda vergi kesen konumundaki vergi sorumlusuna başvurulur. Nitekim böyle bir durumda doğrudan vergi mükellefine başvurulması da sistemin özü ve amaçlarıyla da çelişmektedir[337]. Vergi kesenlerin sorumluluğunu diğer sorumluluklardan ayıran husus ise kanuni ehliyet şartıdır. Diğer sorumluluk hallerinin aksine vergi kesenlerin sorumluluğunda kanuni ehliyet şartı aranmamaktadır[338].

Vergi borcunun asıl mükelleften istenmedikçe sorumludan tahsil edilememesini ifade eden sorumluluğun feriliği kuralı, vergi kesenlerin sorumluluğu açısından

[334] **Yalçın, Hüseyin/Gürboğa, Erkan** (1997) Stopaj – Kaynakta Vergilendirme, İstanbul, Kılavuz Yayınları, s. 7.
[335] **Gerçek,** "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", s. 161.
[336] **Doğrusöz, Ahmet Bumin** (1992) Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme "Stopaj", İstanbul, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Yayın No: 3, s. 2-3.
[337] **Oktar**, "Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine Düşünceler", s. 72.
[338] **Aliefendioğlu**, Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj), s. 7.

uygulanmamaktadır. Vergi kesenler aleyhine tarhiyat yapıldığı takdirde vergi kesen ödemede bulunmazsa, mükellef aleyhine tarhiyat yapma yoluna gidilmesi kural olarak mümkün değildir. Ancak vergi kesen kesinti yapmamasına ve vergi dairesine yatırmamasına rağmen mükellef vergi kesilmiş gibi beyanda bulunarak vergiyi mahsup etmiş ise bu durumda mükellef adına tarhiyatta bulunulması hakkaniyete uygun olacaktır[339].

Vergi kesenlerin temel olarak üç ödevi bulunmaktadır. Bunlar; yapılacak veya yapılan ödemelerden kanunlara uygun olarak vergi kesmek, yapılan kesintiyi süresi içinde eksiksiz bir şekilde vergi dairesine ödeme ve vergi kesintisine ilişkin vergi kanunlarında verilen diğer ödevleri yerine getirmektir. Sorumlunun vergi kesintisi yapmaması halinde vergi dairesinin sorumluya doğrudan başvurarak hakkında cezalı tarhiyat yapma yetkisi bulunmaktadır. Bunun sonucunda sorumlu, mükellefe ait vergiyi kendi mal varlığından ödemek durumundadır.

Vergi kesenlerin ödevlerini yerine getirmemesinden dolayı vergi borcunu ödemek zorunda kalan mükellefin de vergi sorumlusuna rücu edebileceği doktrinde kabul edilmektedir. Ancak vergi fer'ileri için asıl mükellefe başvuramaz ve herhangi bir talepte bulunamazlar[340]. Buna rağmen vergi kesmek zorunda olanlar bu görevi başkasının vergi borcu nedeniyle yerine getirmektedir. Bu borcun sonuçları da başkasının vergi borcundan dolayı doğmaktadır.

Bununla birlikte, vergiyi kestiği halde veya tahsil ettiği halde yatırmayanlar ile mükellef arasında bir bağlantının bulunması durumunda müteselsil sorumluluğu düzenleyen VUK'un 11/3. maddesi uygulanmaktadır. Söz konusu hükmün getiriliş amacı, kesilen vergilerin ödenmemesi amacına yönelik davranışları engellemektir[341]. Kanununun 11/3. maddesine göre[342], *"Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısiyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma, taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak*

[339] **Doğrusöz,** Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme "Stopaj", s. 55.
[340] **Oktar**, "Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine Düşünceler", s. 72; **Erginay, Akif** (1995) Vergi Hukuku, Ankara, Savaş Yayınları, s. 70; **Aksoy, Şerafettin** (1991) Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, İstanbul, Filiz Kitabevi, s. 48-49.
[341] **Kaneti**, Vergi Hukuku, s. 77.
[342] VUK 11/3. maddesi Anayasa Mahkemesi kararına da konu olmuştur. İlgili karar çalışmamızın 2. bölümünde yer alan "1.3. Müteselsil Sorumluluk" başlığı altında incelenecektir.

*veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.”*. Madde metninde bahsedilen dolaylı ilişki, doktrinde verginin tahsilini önlemeye yönelik hileli anlaşma olarak değerlendirilmektedir[343].

VUK'un 11/4. maddesine göre müteselsil sorumluluğa ilişkin hüküm mal üreten çiftçiler ve nihai tüketiciler hakkında uygulanmaz. VUK'un 11. maddenin altıncı fıkrasına göre, müteselsil sorumluluğun şartlarını, sınırlarını ve konuya ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığına tanınmıştır.

Vergi kesenlerin sorumluluğu dolaylı vergilerdeki taşıyıcılardan farklıdır. Yansıma mekanizması nedeniyle vergi yükünü taşıyan kişiler her zaman mükellef değildir. Aracı mükellef konumundaki kişiler kanunda mükellef olarak sayıldıkları için vergi kesenlerin sorumluluğundan da hukuki olarak ayrılmaktadır[344].

Dolaylı vergilerde vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle birlikte vergi tahakkuk ederken dolaysız vergilerde tahakkuk süreci sonra gerçekleşmektedir. Dolaysız vergilerde tahsilatın uzun süre sonrasında yapılması ve belirli prosedürlerinin bulunması vergi idaresi açısından verginin tahsilatını zorlaştırmaktadır. Vergi idaresi de dolaysız vergilerin tahsilinde kaynakta kesinti yöntemini de kullanmaktadır. Dolaylı vergilerde ise tahsilatın kolay ve hızlı olmasıyla birlikte, kaynakta kesinti yöntemi vergi güvenliğini sağlamak amacıyla uygulanmaktadır[345].

Vergi kesintisi yapılması öngörülen başlıca durumlar gelir vergisi, kurumlar vergisi, veraset ve intikal vergisi, damga vergisi hakkında düzenlenmiştir. Türk vergi hukukunda vergi kesme zorunluluğu bulunan kanunların başında GVK ve KVK yer almaktadır. Kaynakta kesinti yöntemi ilk olarak gelir üzerinden alınan vergilerde uygulanmıştır. GVK'nın 94. maddesinde yer alan kazançlardan[346] farklı oranlarda vergi kesilmesi düzenlenmektedir. KVK'nın 15. maddesinde kurumların maddede belirtilen kazanç ve iratları için kurumlar vergisi tevkifatı öngörülmüştür. KVK'nın 30. maddesinde de ücret,

[343] **Kaneti,** Vergi Hukuku, s. 77; **Karakoç**, Genel Vergi Hukuku, s. 170.
[344] **Tunç,** Vergi Hukukunda Temsil ve Sorumluluk, s. 184.
[345] **Öner,** Vergi Hukuku, s. 64.
[346] GVK'nın 94. maddesinde; kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zırai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler, 94. maddede 18 bent halinde sayılan ödemeleri yaparken vergi kesintisi yaparak vergi idaresine ödemekle sorumlu tutulmuşlardır.

serbest meslek kazancı, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı gibi bazı kazançların dar mükellef kurumlara sağlanması halinde vergi kesme zorunluluğu getirilmiştir. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (VİVK) ile Damga Vergisi Kanunu'nda da vergi kesme zorunluluğu düzenlenmiştir. VİVK'nin 17. maddesinde bazı kişi ve kuruluşlara[347] hak sahibi olan mirasçılara yönelik yapılacak ödemelerden vergi kesintisi yapma zorunluluğu getirilmiştir. Damga Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinde bazı kuruluşların[348] belirli nitelikteki sözleşmelere dair damga vergisinin istihkaklardan kesinti yapılarak ödenmesi düzenlenmiştir.

Vergi kesenlerin sorumluluğunun düzenlendiği bir diğer hüküm AATUHK'nun *"Amme Alacaklarını Kesip Ödemek Mecburiyetinde Olanlar"* başlığını taşıyan 22. maddesinde bulunmaktadır. Buna göre, kamu alacağını borçludan keserek vergi dairesine yatırmakla görevli olanlar, bu ödevlerini ilgili kanunlara göre zamanında yerine getirmedikleri takdirde ödenmeyen kamu alacağı bu kişilerden tahsil edilmektedir.

Vergi kesme sorumluluğu bazı vergilerde uygulanmamaktadır. Emlak vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi buna örnek olarak gösterilebilir. Belirtmek gerekir ki gelir ve kurumlar vergisinde ödemelerin yalnızca bir kısmı vergi sorumluluğu kapsamındadır. Yapılan ödemelerden vergi kesintisine tabi olmayan mükellefler vergilerini vergi dairesine kendileri ödemektedir.

### 5.4.3. Diğer Sorumluluk Halleri

Türk vergi kanunları incelendiğinde yukarıda belirtilen hallerin dışında aşağıdaki sorumluluk halleriyle de karşılaşılmaktadır. Bunlar; mirasçıların, kurumları devralanların, tasfiye memurlarının, meslek mensuplarının, kefillerin sorumluluğudur. Bunun yanı sıra bazı özel vergi kanunlarında da özel sorumluluk halleri düzenlenmiştir. ÖTV, MTV, damga vergisi, dijital hizmet vergisi, ilan ve reklam vergisinde ve harçlarda sorumluluk bunlara örnek verilebilir.

[347] Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde bu kişi ve kuruluşlar; amme idare ve müesseseleri, bankalar, bankerler, kasa kiralayanlar, sigorta şirketleri, sair şirket ve müesseseler, mahkemeler ve icra daireleri olarak belirtilmiştir.
[348] Damga Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinde kesinti yapacak kuruluşlar; genel ve özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, iktisadi kamu teşekkülleri ve bankalar olarak belirtilmiştir.

#### 5.4.3.1. Mirasçıların Sorumluluğu

VUK kapsamında düzenlenen sorumluluk hallerinden birisi de mirasçıların sorumluluğudur. Vergi hukukunda mirasçıların sorumluluğu VUK'un 12. maddesinde yer almaktadır. Buna göre, ölüm halinde mükelleflerin ödevleri mirası reddetmemiş olan kanuni ve mansup (atanmış) mirasçılarına geçmektedir. Her bir mirasçı ölen kişinin vergi borçlarından miras hisseleri oranında sorumlu olur. Vergi borçları ölümle birlikte mirasçıların borcu haline gelir[349].

Bu borçluluk durumunun mirasçılar için mükellef sıfatıyla mı sorumlu sıfatıyla mı olacağı tartışmalıdır. Doktrindeki ağırlıklı görüşe göre[350], vergiyi doğuran olayın miras bırakanın şahsında gerçekleşmesi ve önceden miras bırakan nezdinde oluşan borcun mirasçılara geçmesi sebebiyle sorumluluk kapsamında değerlendirilmelidir. Ancak Şenyüz/Yüce/Gerçek, mirasçıların sorumluluğunun tam olarak vergi sorumluluğu kapsamında ele alınmasını sorunlu olarak değerlendirmektedir. Şöyle ki, miras bırakanın vergi borcu terekenin mirasçılara intikaliyle beraber mirasçıların borcu haline gelmektedir. Ölenin borcu da artık mirasçıların borcudur. Bu nedenle mirasçıların sorumluluğunu, başkasının borcunu ödeme yükümlülüğü kapsamında değerlendirilmemesi gerektiğini ifade etmektedir[351].

Medeni hukuktaki ve vergi hukukundaki mirasçıların sorumluluğu hükümleri teorik açıdan[352] birtakım farklılıklar içermektedir. TMK 641. maddesine göre, mirası kabul eden mirasçılar tereke borçlarından müteselsil sorumludur. Ancak VUK'da düzenlenen özel hüküm, mirasçıyı mükellef değil, vergi sorumlusu olarak kabul etmektedir. Diğer bir ifadeyle mirasçı vergi sorumlusu olarak mükellefin vergi borçlarından ve buna bağlı ödevlerinden sorumlu olmaktadır. Medeni hukuk ve vergi hukuku kapsamında bir diğer fark,

---

[349] Konuya ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz: **Aslanpınar, Y. Burak** (2025) Gayrimenkullerde Miras ve Bağışın Vergilendirilmesi, 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları; **Aslan, Memduh** (2011) "Mirasçıların Vergi Borçlarından Sorumluluğu", Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, C: 17, S: 3-4-, s. 127-144; **Güzel, Volkan** (2018) "Türk Vergi Hukuku'nda Ölüm Hali", Vergi Raporu Dergisi, S: 226, Temmuz, s. 73-83; **Ateşağaoğlu, Erdem/Saklan, Ali** (2023) "Atanmış Mirasçıların ve Muayyen Mal Vasiyeti Lehtarının Murisin Vergisel Borçlarından Sorumluluğu", Ordu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi, C: 13, S: 1, s. 1195-1214; **Öz, Ersan/Yavuz, Ersin/Akçay, Fatih** (2017) "Ölüm Vakalarının Türkiye'de Vergisel Açıdan Doğurduğu Hukuki Sonuçlar", Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, S: 31, s. 27-46.

[350] **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker,** Vergi Hukuku, s. 87; **Şenyüz/Yüce/Gerçek,** Vergi Hukuku, s. 107; **Karakoç**, Genel Vergi Hukuku, s. 172; **Kaneti,** Vergi Hukuku, s. 92.

[351] **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi Hukuku, s. 107.

[352] **Kaneti,** Vergi Hukuku, s. 80-81.

vergi hukukunda belirtilen sorumluluğun müteselsil değil, miras payları oranında sorumluluk olmasıdır[353]. Bunun bir sonucu olarak da vergi ihbarnameleri mirasçıların miras payı oranı dikkate alınarak düzenlenmektedir[354]. Ölüm durumunda mirasçılara geçen bildirim ve beyanname sürelerine üç ay eklenmektedir. Buna ilişkin ödemeler de bu süre içinde yapılmaktadır. Gelir vergisine ilişkin beyanname verme ve ödeme süreleri için dört ay süre verilmiştir.

Mirasçıların şekli ödevler hakkındaki sorumluluğuna ilişkin vergi hukukunda özel bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak VUK'un 164. maddesine göre ölümün bildirilmesi bütün mirasçılara yüklenen bir şekli ödevdir. Diğer şekli ödevler bakımından da aynı hükmün geçerli olduğu, bu nedenle şekli ödevlerden bütün mirasçıların sorumlu olduğu doktrinde kabul edilmektedir[355]. VUK'un 372. maddesine göre, ölüm halinde vergi cezaları düşmektedir. Bu kural cezaların şahsiliği ilkesinin vergi hukukundaki yansımasıdır. Dolayısıyla vergi cezaları miras bırakanın ölümüyle birlikte düşmekte ve mirasçılara geçmemektedir.

#### 5.4.3.2. Kurumları Devralanların Sorumluluğu

KVK'da belirtilen şartlara göre gerçekleştirilen devir şeklindeki şirket birleşmelerinde münfesih (ortadan kalkan) kurumun yalnızca devir tarihine kadar elde etmiş olduğu kazançlar vergilendirilir. Birleşmeden doğan kârlar hesaplanmaz ve vergilendirmeye dahil edilmez.

Birleşilen kurum, münfesih kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini, diğer ödevleri yerine getireceğini birleşme nedeniyle münfesih kurum tarafından verilen beyannamenin ekinde vereceği taahhütname ile belirtir. Bu sorumluluk hali, iradi olarak oluşturulan bir sorumluluktur[356]. Devralan kurum vergiyi doğuran olayı kendi kişiliğinde gerçekleştiren asıl borçlu olmamasına karşılık, devraldığı kurumun

[353] Belirtmek gerekir ki, mirasçılar kendilerine kalan tereke üzerinden Veraset ve İntikal Vergisi mükellefi olmaktadır. Burada bahsedilen husus miras bırakanın ölmeden önce var olan ancak ölüm anında henüz ödenmemiş olan vergi borçlarından doğan sorumluluktur.
[354] **Karakoç,** Genel Vergi Hukuku, s. 172.
[355] **Oktar,** Vergi Hukuku, s. 81; **Öner,** Vergi Hukuku, s. 73; **Kırman, Ahmet** (1985) "Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk", Mali Sorunlara Çözüm, S: 8, s. 36; Öner'e göre, şekli ödevler mirasçılara hisseleri oranında dağıtılamayacağı için mirasçıların müteselsil sorumluluğu söz konusudur. Ölen kişinin vergi dairesine karşı yerine getirdiği ödevler mirasçıları tarafından yerine getirilir, bkz, **Öner,** Vergi Hukuku, s. 73.
[356] **Taşkan,** Vergi Hukuku, s. 78; **Şenyüz/Yüce/Gerçek,** Vergi Hukuku, s. 108.

tahakkuk etmiş ve edecek bütün borçlarını ödemeyi taahhüt ettiği için külli halefiyet doğrultusunda vergiyi doğuran olay dolaylı bir şekilde kendisine izafe edilmektedir[357].

#### 5.4.3.3. Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu

Tasfiye memurlarının sorumluluğu VUK, KVK ve AATUHK'da düzenlenmiştir. Söz konusu hükümler birbirine benzer olmakla birlikte, KVK'ya bağlı olan kurumlar bakımından KVK; diğer kurum ve işletmeler için AATUHK hükümleri uygulanmaktadır[358]. Kanuni temsilci durumunda olmaları nedeniyle tasfiye memurları hakkında VUK'un 10. maddesi de uygulanmaktadır[359].

Kurumlar vergisi mükellefleri belirli şartların varlığı halinde tasfiye dönemine girebilir. Tasfiye, kurumun alacaklarının tahsil edildiği, borçlarının ödendiği ve mal varlıklarının da paraya çevrildiği bir süreçtir. Tasfiye süreci tamamlandığında tasfiye bakiyesi adı verilen elde kalan değerler kural olarak ortaklara dağıtılır[360]. Söz konusu işlemler ise tasfiye memurları tarafından yerine getirilir. Tasfiye memurları ortaklara tasfiye bakiyesini dağıtmadan önce kamu alacakları için bir karşılık ayırmak zorundadır. Kamu alacağı için karşılık ayrılmadan ortaklara dağıtım yapıldığı takdirde tasfiye memuru ödenmeyen kamu borçlarından ortaklarla beraber müteselsil olarak sorumludur. Nitekim bu durum KVK'nın 1. maddesinde de düzenlenmiştir. Bu vergiler ile tasfiye işlemlerinin incelenmesi neticesinde tarh edilecek vergilerin asılları ve zamları, tasfiye sırasında dağıtım, devir, iade veya satış gibi yollarla kendisine iktisadi kıymet aktarılan veya tasfiye kalanı üzerinden kendisine paylaştırma yapan ortaklardan aranabilir. Ortaklardan tahsil edilen vergi asılları için tasfiye memurlarına gidilmez.

AATUHK'nun 32. maddesine göre, tüzel kişilerin tasfiyesinde borçlu bulunan kamu alacaklarını ödeme ödevi ve diğer ödevler tasfiye memurları tarafından; tüzel kişiliği

---

[357] **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker,** Vergi Hukuku, s. 90-91. Konuya ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz: **Dayanç Kuzeyli, N. Nilay (**2019) "Sermaye Şirketlerinin Birleşmesinde Vergi Sorumluluğu", Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 9, S: 1, s. 129-158; **Ceylan, Abdullah** (2024) "5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Devir (Vergisiz Birleşme)", Gaziantep Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S: 2, s. 1-21.

[358] **Oktar,** Vergi Hukuku, s. 68.

[359] **Aydın,** Katma Değer Vergisinde Sorumluluk, s. 57.

[360] **Pulaşlı, Hasan** (2020) Şirketler Hukuku Genel Esaslar, 6. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, s. 627; Tasfiye hakkında ayrıntılı bilgi için bkz: **Poroy, Reha/Tekinalp, Ünal/Çamoğlu, Ersin** (2023) Ortaklıklar Hukuku II, Güncelleştirilmiş 15. Bası, İstanbul, Vedat Kitapçılık, s. 369-372; **Bahtiyar, Mehmet** (2022) Ortaklıklar Hukuku, Güncellenmiş 16. Bası, İstanbul, Beta Yayıncılık, s. 325-327.

olmayan ortaklıklarla yabancı kurumların Türkiye'deki şube, ajans ve temsilciliklerinin tasfiyesinde ise tasfiyeyi yürütenler tarafından yerine getirilir. Aynı Kanun'un 33. maddesine göre, tasfiye memurları ve tasfiyeyi yürütenler, tasfiyenin başladığını üç gün içinde tahsil dairesine bildirirler. Bu kişiler, kamu alacaklarını ödemeden veya ödemek üzere ayırmadan önce tasfiye sonucunda elde edileni dağıtamazlar veya bunlar üzerinde tasarrufta bulunamazlar. Aksi takdirde, tahakkuk etmiş ve edecek olan kamu alacaklarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar. Ancak, bu sorumluluk tasarruf miktarını geçemez. Bu kişilerin ödediği borçlar için kamu alacağı ödenmeden kendisine dağıtım yapılmış olanlara rücu hakkı saklıdır.

VUK'un *"Kanuni temsilcilerin ödevi"* başlıklı 10. maddesinde tasfiye memurlarının sorumluluğuna ilişkin genel düzenlemeler yer almaktadır. Bu maddeye göre, *"Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Şu kadar ki bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır."*

Tasfiye memurlarının sorumluluğuna dair düzenlemelerden VUK'da yer alan sorumluluğun kusur sorumluluğu, AATUHK'da yer alan sorumluluğun ise kusursuz sorumluluk olduğu kabul edilmektedir[361].

KVK'ya göre tasfiye edilen kurumlarda kurumun vergi idaresine karşı şekli ve maddi ödevleri tasfiye memurları kurum adına yerine getirmektedir. Tasfiye dönemine ilişkin vergi ve buna bağlı alacaklar öncelikle tasfiyeye giden kurumdan tahsil edilir. Ancak VUK'un 10. maddesine göre kanuni temsilci sıfatıyla tasfiye memurlarının kendilerine yüklenmiş görevleri yerine getirmemeleri halinde kurum varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar tasfiye memurunun mal varlığından alınmaktadır[362]. Bunun yanında AATUHK'nın 32. maddesine göre tüzel kişilerin tasfiyesinde kamu alacağının

[361] **Sağır, Harun** (2023) "Tasfiye Memurları ve İflas İdaresinin Vergi Sorumluluğu ve Bu Sorumluluk Kapsamında Ödenen Vergilerin Rücuu", Vergi Dünyası Dergisi, Y: 42, S: 504, Ağustos, s. 69.
[362] **Aydın**, Katma Değer Vergisinde Sorumluluk, s. 58.

ödenmesine ilişkin ödevler tasfiye memurlarına geçerken tüzel kişiliği olmayan ortaklıklarla yabancı kurumların Türkiye'de bulunan şube, ajans ve mümesilliklerinin tasfiyesinde ödevler tasfiyeyi yürütenlere geçmektedir. AATUHK'nın 33. maddesinde ise bu kişilerin, kamu alacağını ödemeden veya ödemek üzere ayırmadan tasfiye sonucu elde edileni dağıtamayacağı veya tasarrufta bulunamayacağı düzenlenmektedir. Ayrıca maddenin devamında tasfiye memurlarının kendilerinden alınan vergi ve buna bağlı alacaklar için esas borçluya rücu edebilme imkanı tanınmıştır[363].

#### 5.4.3.4. Meslek Mensuplarının Sorumluluğu

Meslek mensubu kavramı, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na[364] göre serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir mesleklerini icra edenleri ifade etmektedir. Vergi hukukunda meslek mensuplarının sorumluluğunun getirilmesinin amacı mükellefe ilişkin şekli ödevlerin doğru bir şekilde yapılmasını sağlamaktır[365].

Meslek mensuplarının sorumluluğu, VUK'un mükerrer 227/2. maddesinde düzenlenmiştir. Bu kapsamda beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları belirtilen beyannamelerde veya tasdik raporlarında bulunan bilgilerin defterlere ve bunların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olan vergi, cezalar ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur. İlgili madde kapsamında düzenlenen sorumluluk, tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter, kayıt ve belgelere uygun olmasıyla sınırlı olduğu için uygunluk sorumluluğu olarak adlandırılmaktadır[366]. Bu düzenlemeyle birlikte yetki almış meslek mensuplarına beyannamelerin imzalanma yetkisi verilerek şekli bir denetim yapma ödevi yüklenmiştir[367]. Söz konusu denetim, vergi idaresinin yararı bakımından ön denetim niteliği taşıdığı için de ayrıca önem arz etmektedir[368]. Mükelleflerin

---

[363] Konuya ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz: **Altaş, Soner** (2017) "Limited Şirketin Tasfiye Memurları" Vergi Raporu Dergisi, S: 214, Temmuz, s. 92-99; **Yavuz, Mustafa** (2019) "6183 Sayılı Kanun Kapsamında Tasfiye Halindeki Şirketlerde Amme Alacağının Korunması", Mali Çözüm Dergisi, S: 29, s. 251-261; **Silahşör, Mert** (2016) "Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Alacağı Sorumluluğu", Ticaret ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi, C: 2, S: 1, s. 67-80.

[364] Resmi Gazete Tarihi: 13.06.1989, Resmi Gazete Sayısı: 20194.

[365] **Gerçek,** "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi" s. 162.

[366] **Şenyüz/Yüce/Gerçek,** Vergi Hukuku, s. 109.

[367] **Canyaş,** Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu, s. 91.

[368] **Tunç**, Vergi Hukukunda Temsil ve Sorumluluk, s. 193.

neden olduğu genel ve özel usulsüzlüklerin meslek mensuplarının sorumluluğunda olmadığı değerlendirilmektedir[369]. Kanunda açık bir şekilde yer almayan gecikme zammından meslek mensuplarının sorumluluğu ise tartışılmaktadır. Doktrinde yer alan bir görüşe göre, kanunda açık bir şekilde sayılmamış olan kamu alacağının kıyasen uygulanacak genişletici yorum ile sorumluluğa dahil edilmemesi gerekmektedir[370]. Danıştay VDDK da bu şekilde yapılacak genişletici yorumun kanunilik ilkesine aykırılık teşkil edeceği yönünde karar vermiştir[371].

Yeminli mali müşavirlerin tasdik raporu düzenlemekten doğan sorumluluğa ilişkin diğer düzenleme ise 3568 sayılı Kanun'un 12. maddesidir. Tasdikin doğru olmaması durumunda, yaptıkları tasdikle sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve cezalardan yeminli mali müşavirler mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur. İlgili tasdik işlemlerinin vergilemeye esas teşkil eden belgelere göre doğru olmasını ifade ettiği için doğruluk sorumluluğu olarak adlandırılmaktadır. Bu madde kapsamında yeminli mali müşavirlerin gerçeği yansıtmayan rapor düzenlemeleri durumunda sorumlu tutulmasının kusura dayalı sorumluluk olarak kabul edilmesi gerektiği doktrinde ifade edilmektedir[372]. Yeminli mali müşavirlerin sorumluluğunun kapsamı yalnızca tasdike konu işlemlerle sınırlıdır. Bu nedenle mükelleflerin diğer işlemlerinden doğan vergi kaybı ve buna ilişkin ortaya çıkan ceza ve gecikme faizi nedeniyle sorumlu tutulamazlar.

Meslek mensuplarının sorumluluğunun vergi sorumluluğu değil, hukuki sorumluluk kapsamında vergisel sorumluluğunun bulunduğu doktrinde ifade edilmektedir[373]. 4008 sayılı Kanun gerekçesinde yer alan *"...meslek mensuplarının vergilendirme konusunda sorumluluk almaları..."* ifadesinden bu kişiler için vergi sorumlusu sıfatı verilmeden yalnızca birtakım sorumluluklar verildiği değerlendirilmektedir[374]. Bu nedenle bu sorumluluğun dar anlamda vergi sorumluluğundan farklı olduğuna ilişkin görüşler de bulunmaktadır[375].

---

[369] **Şenyüz/Yüce/Gerçek,** Vergi Hukuku, s. 109.
[370] **Tunç**, Vergi Hukukunda Temsil ve Sorumluluk, s. 194.
[371] Danıştay VDDK, T: 18.11.2020, E: 2020/1111, K: 2020/1270, lexpera.com.tr, s.e.t. 25.11.2024.
[372] **Şenyüz/Yüce/Gerçek,** Vergi Hukuku, s. 109-110; **Aydın,** Katma Değer Vergisinde Sorumluluk, s. 196.
[373] **Kırbaş**, Vergi Hukuku, s. 79.
[374] **Tunç,** Vergi Hukukunda Temsil ve Sorumluluk, s. 196.
[375] **Akkaya,** "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", s. 189. Konuya ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz: **Sarılı, Mustafa Ali/Saruç, Naci Tolga (**2004) Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Müteselsil Sorumlulukları ile Buna İlişkin Uygulamaların Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi, Ankara, Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını; **Başaran Yavaşlar, Funda/Karaçoban Güneş, Tuğçe** (2017) Vergi Danışmanları

#### 5.4.3.5. Kefillerin Sorumluluğu

Mükellefler güvenilir bir kişiyi borçları için, vergi idaresi kabul ettiği takdirde, kefil gösterebilirler. Kefalet sözleşmeleri ile vergi idaresi alacağını güvence altına almaya amaçlamaktadır. Vergi idaresine karşı kefil, şahsi borç altına girmektedir. Kefilin sorumluluğu, kefalet sözleşmesi ile kurulduğundan dolayı sözleşmeden kaynaklanan bir sorumluluktur. AATUHK'nın 11. maddesine göre kefalet ilişkisi, mükellefin borçlu olduğu vergi dairesi ile kefil arasında müşterek ve müteselsil kefalet şeklinde kurulmaktadır. Vergi idaresi gösterilen kefili kabul etmek zorunda değildir. Kabul ettiği takdirde kefalet miktarıyla sınırlı olarak kefil, mükellefin vergi borcundan sorumlu olmaktadır. Bu durumda sözleşmeden doğan bir sorumluluk ortaya çıkmaktadır[376].

Kefillerin sorumluluğu AATUHK'nın 57. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, kefil veya yabancı kişi veya kurumların temsilcileri AATUHK hükümlerine göre asıl borçluların tabi oldukları usullerle takip edilir. Bu kurala göre, vergi dairesinin kanuni temsilciye gitmeden önce kefile gitmesi gerekmektedir. Ödemiş olduğu vergiler için asıl borçluya rücu hakkı saklıdır.

#### 5.4.3.6. Özel Tüketim Vergisinde Sorumluluk

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun (ÖTVK) 4. Maddesinde, vergi alacağını güvence altına almak amacıyla mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, iş yerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması durumunda ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığının vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği düzenlenmiştir.

Kanun'un 13. maddesinde ise müteselsil sorumluluk halleri düzenlenmiştir. Müteselsil sorumluluk hallerinden ilki, ithal edilen ham petrolün Türkiye'deki rafinerilere fason olarak rafine ettirilmesi neticesinde elde edilen petrol ürünlerinin tesliminde doğacak olan ÖTV'nin ödenmesinden ham petrol ithalatını gerçekleştirenlerle birlikte rafineri şirketi

(3568 Sayılı Kanuna Tabi Meslek Mensupları), Ankara, Seçkin Yayınları; **Şenyüz, Doğan** (2016) "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mükelleflerin Vergi Ziyaı ve Cezasından Sorumluluğu", Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, C: 22, S: 3, s. 2557-2575.; **Bekçioğlu, Selim/Arslaner, Hakan** (2010) "Vergilendirme İşlemlerinde Yeminli Mali Müşavir YMM'lerin Sorumluluğunun Sınırı", Muhasebe ve Denetime Bakış, S: 32, s. 29-52.

[376] **Şenyüz/Yüce/Gerçek,** Vergi Hukuku, s. 104.

müteselsil sorumludur. ÖTVK'nın 13. maddesinde düzenlenen müteselsil sorumluluk hallerinden bir diğeri ise motorlu araçlara ilişkindir. ÖTV'de motorlu araçların ilk iktisabına, teslimine veya ithaline dair işlemleri gerçekleştirenler işlem öncesinde ÖTV'nin ödendiğine dair belgeyi aramak zorundadır. Verginin ödenmesinden önce işlem yapan gümrük memurları, kayıt ve tescile yetkili memurlar, motorlu araç ticareti yapanlar, bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler ve icra memurları ziyaa uğratılan vergi, ceza ve gecikme faizinden müteselsil sorumlu kabul edilirler. Ancak belirtilen bu kişiler ödedikleri vergi, ceza ve faizler hakkında mükellefe rücu edebilirler[377].

Bu kişilerin rücu hakkına sahip olsalar dahi mükellefin işlemiş olduğu suçun cezasından memurun sorumlu tutulması veya memurun kendi kusuru nedeniyle kesilen cezadan dolayı mükellefe rücu hakkının olması cezaların şahsiliği ilkesi bakımından doktrinde tartışılmaktadır[378].

#### 5.4.3.7. Motorlu Taşıtlar Vergisinde Sorumluluk

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesine göre noterler ve ilgili sicil memurları motorlu taşıtların her türlü satış veya devrini yapmadan önce motorlu taşıtlar vergisinin ödenmiş olduğunu gösterir belgeyi istemek zorundadır. Kanun'da belirtilen ilgili görevliler, taşıtların fenni muayenelerini yapılmadan önce ve uçuşa elverişlilik belgeleri verilmeden önce verginin ödendiğini kontrol etmekle yükümlüdür. Bu zorunluluklara uymadan işlem yapanlar ödenmeyen veya eksik ödenen vergilerden ve cezalardan mükellefle birlikte müteselsil sorumludur. Sorumlu sıfatıyla ödenen vergiler bakımından mükellefe rücu hakkı bulunmaktadır.

Mükelleflerin ödevlerini eksiksiz, zamanında ve doğru bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak, bu ödevleri yerine getirmeyenleri tespit etmek amacıyla vergi borcuyla ilişkisi olmayan kişi ve kuruluşlara ödevlerin yerine getirildiğini kontrol etmeyi içeren biçimsel nitelikte bir sorumluluktur[379]. Bu durumda sorumlunun yalnızca şekli ödevi bulunmaktadır. Sorumluluk, mükelleften yalnızca bu vergi ve cezalara ilişkin ödeme

[377] Ayrıntılı bilgi için bkz: **Turan, Müslüm/Turan, Müge** (2016) En Son Değişikliklerle Özel Tüketim Vergisi, Ankara, Seçkin Yayıncılık; **Oktar, Kemal** (2015) Özel Tüketim Vergisi Yorum ve Açıklamaları, 2. Baskı, Ankara, PWC.
[378] **Oktar**, Vergi Hukuku, s. 91.
[379] **Gerçek,** "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", s. 162.

yaptığını gösteren belgenin istenmesiyle sınırlıdır. Maddi ödev yükümlülüklerin yerine getirilmemesi halinde çıkmaktadır[380].

#### 5.4.3.8. Damga Vergisinde Sorumluluk

Damga vergisinde düzenlenen sorumluluk, motorlu taşıtlar vergisinde olduğu gibi, mükellefin ödevinin yerine getirildiğini kontrol etmeyi sağlayan biçimsel bir sorumluluktur. Verginin tahsilini güvence altına almak amaçlanmıştır[381]. Damga Vergisi Kanunu'nun 24. maddesinde vergiye tabi kağıtların damga vergisinin ödenmemesinden veya eksik ödenmesinden dolayı alınması gereken vergi ve cezadan kağıtları ibraz edenlerin sorumlu olacağı düzenlenmiştir. Sorumluların mükellefe rücu hakkı saklıdır. Birden fazla kişi tarafından imza edilen kağıtlara ilişkin vergi ve cezanın tamamından imzalayanlar müteselsil olarak sorumludur. Bu kişiler arasında vergiden müstesna olanların bulunması damga vergisinin eksik ödenmesini gerektirmemektedir[382].

#### 5.4.3.9. Dijital Hizmet Vergisinde Sorumluluk

Dijital hizmet vergisi, 7194 sayılı Kanun[383] ile uygulanmaya başlanmıştır. Dijital hizmet vergisinin mükellefi dijital hizmet sağlayıcılarıdır. 7194 sayılı Kanun'un "*Mükellef ve vergi sorumlusu*" başlığını taşıyan 3. maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, iş yerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması ile gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığına vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanlar ve işleme ile ödemeye aracılık edenleri verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisi verilmiştir.

Dijital hizmet vergisi mükelleflerinin neredeyse tamamının yurt dışında olması ve büyük bir kısmının Türkiye'de temsilcisinin bulunmaması verginin tahsilatını zorlaştıran ve

---

[380] **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker,** Vergi Hukuku, s. 79; **Tunç,** Vergi Hukukunda Temsil ve Sorumluluk, s. 207. Konuya ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz: **Somuncu, Ahmet/Ayyıldırım, Kadir** (2022) Özelgeler ve Yargı Kararları Işığında Motorlu Kara Taşıtlarının Vergilendirme Sorunları, Ankara, Yetkin Yayınları.

[381] **Taşkan,** Vergi Hukuku, s. 79.

[382] Ayrıntılı bilgi için bkz: **Nas, Adil** (2010) "Damga. Vergisinde Vergi Sorumluluğu", Legal Mali Hukuk Dergisi, S: 63; **Buyruk, A. Özkan** (2024) Damga Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları; **Kuşçu, Serdar** (2012) "Damga Vergisinde Sorumluluk", Vergi Raporu Dergisi, S: 153, s. 41-46.

[383] Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmi Gazete Tarihi: 07.12.2019, Resmi Gazete Sayısı: 30971.

tehlikeye düşüren bir etkendir. Bu nedenle kapsamlı bir vergi sorumluluğunun düzenlendiği ifade edilmektedir[384].

Hazine ve Maliye Bakanlığına tanınan bu yetkinin, Anayasa'da güvence altına alınan kanunilik ilkesine uygunluğu tartışmaya açık bir konudur. Vergilendirme ilişkisinin öznesi olan vergi sorumlusunun da tıpkı mükellef gibi kanunda açık bir şekilde belirtilmesi gerekmektedir. Bazı vergi kanunlarının sistematiğine yerleşmiş yöntemin terk edilerek, kanunilik ilkesi sınırına dahil olması gereken vergi sorumlusunun belirlenmesine ilişkin kuralların da yine kanun ile yapılması gerektiği değerlendirilmektedir[385].

#### 5.4.3.10. İlan ve Reklam Vergisinde Sorumluluk

Belediye Gelirleri Kanunu'nun 13. maddesine göre, ilan ve reklam işlerini mutat meslek olarak icra edenler, başkası adına yaptıkları ilan ve reklamlara ait vergileri mükellef adına ilgili belediyeye yatırmaktan sorumludur[386].

#### 5.4.3.11. Harçlarda Sorumluluk

Harç, bazı kamu kurum ve kuruluşlarının sunmuş olduğu hizmetlerden faydalanan kişilerden bu hizmetin bedeli olarak zorla aldığı paralardır[387]. Harçlar bakımından sorumluluk, Harçlar Kanunu'nun 128. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre gerekli harçların hepsini almadan işlem yapan memurlar harcın ödenmesinden mükellef ile birlikte müteselsilen sorumlu olmaktadır[388].

---

[384] **Mutlu Kaya, Özge** (2020) "Dijital Hizmet Vergisi ve Türkiye Uygulaması", Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S: 2, s. 466.
[385] **Tunç**, Vergi Hukukunda Temsil ve Sorumluluk, s. 224.
[386] Ayrıntılı bilgi için bkz: **Çelik, Erkan** (2022) Belediye Gelirleri ve Uygulaması, Ankara, Seçkin Yayıncılık; **Duru, Ahmet Alptekin** (2020) "Belediyelerin İlan ve Reklam Vergisi Uygulamaları Üzerine Bir Değerlendirme", Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C: 8, S: 3, s. 831-943; **Bozdoğan, Doğan/Çataloluk, Cuma** (2017) "Belediyelerin Vergilendirme Yetkisinin Kanunilik İlkesi Açısından İncelenmesi", Ordu Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi, C: 7, S: 3, s. 433-444.
[387] **Taşkan,** Vergi Hukuku, s. 23.
[388] Ayrıntılı bilgi için bkz: **Öner, Erdoğan/Değirmenci, Cenker** (2016) Damga Vergisi ve Harçlar Bilgisi, Ankara, Seçkin Yayıncılık; **Bilici, Nurettin/Üstün, Ümit Süleyman** (2025) Damga Vergisi ve Harçlar, 3. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi.

### 5.5. Vergi Hukukunda Müşterek ve Müteselsil Sorumluluk

Müteselsil sözcüğü Arapça kökenli olan ve birbirini izleyen veya zincirleme olarak takip eden anlamına gelmektedir. Teselsül kelimesi de müteselsil kelimesinin isim halidir ve birbirine zincirleme bağlı olan anlamına gelmektedir. Doktrinde teselsül kelimesi yerine müteselsil borçluluk, zincirleme sorumluluk gibi kavramlar da kullanılmaktadır[389].

Birden fazla kişinin aynı verginin borçlu olması anlamına gelen teselsül ile vergi alacağının tahsil imkanının geliştirilmesi hedeflenmiştir[390]. Vergi sorumluluğunun uygulanma nedenlerinden birisi de bir vergi borcundan birden fazla kişinin sorumlu tutulmasını sağlamaktır. Vergi sorumluluğu müşterek sorumluluk veya müteselsil sorumluluk olmak üzere iki şekilde ortaya çıkabilmektedir. Müşterek sorumluluk, aynı vergi borcundan birden fazla kişinin sorumlu tutulmasıdır. Müteselsil sorumluluk, vergi borcunun aynı anda birden fazla kişinin her birinden istenebilmesini anlamına gelir[391]. Diğer bir ifadeyle, vergi hukukunda teselsül, birden fazla mükellefin aynı verginin tamamının borçlusu olmasını da ifade etmektedir[392].

Müteselsil sorumluluk birinci dereceden sorumluluk iken müşterek sorumluluk ikinci dereceden sorumluluktur. Borçlar hukukunda müteselsil sorumluluk kanundan veya sözleşmelerden doğabilir. Ancak vergi hukukunda müteselsil sorumluluk yalnızca kanundan doğmaktadır. Müşterek ve müteselsil sorumluluk vergi kanunlarında sorumlu kişi veya kişilerin verginin konusuyla ya da vergilendirmeye ilişkin ekonomik işlemlerle ilişkili olarak belirlenmiştir. Vergilendirmeyle ilişkisi olmayan kişiler verginin ödenmesinden müşterek ve müteselsil sorumlu tutulamaz[393].

#### 5.5.1. Müşterek Sorumluluk

Vergi hukukunda müşterek sorumluluk ile vergi idaresi, vergi alacağını birden fazla kişiden isteme imkanına sahiptir. Müşterek sorumlu kişilerin kendi arasında da bir sıralama

[389] **Sarılı,** Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, s. 113.
[390] **Kumrulu,** "Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül", s. 432.
[391] **Zorlu, Salahaddin** (1981) Vergi Hukuku, Ankara, Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu Yayın No: 1980/222, s. 42.
[392] **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 93.
[393] **Zorlu,** Vergi Hukuku, s. 43.

bulunmaktadır. Vergi idaresi alacağını öncelikle mükelleften talep etmektedir. Mükelleften alamazsa vergi sorumlusuna başvurmaktadır. Bu kapsamda sorumluluğun feri niteliği müşterek sorumlulukta karşımıza çıkmaktadır[394]. Türk vergi hukukunda müşterek sorumluluğa kanuni temsilcilerin sorumluluğu ve limited şirket ortaklarının sorumluluğu örnek olarak verilebilir.

Kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen VUK'un 10/2. maddesine göre, ödevlerini yerine getirmemesi nedeniyle mükellefin veya sorumlunun mal varlığından alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar ödevleri yerine getirmeyen kanuni temsilcilerden alınmaktadır. Mükellefler ile kanuni temsilci olan sorumlular arasında müşterek sorumluluk bulunmaktadır.

Limited şirket ortaklarının sorumluluk türü bakımından ise öncelikle sorumluluğun derecesi tespit edilmelidir. Vergiyi doğuran olay limited şirketin tüzel kişiliğinde meydana gelmektedir. VUK'un 10. maddesine göre şirketten tahsil edilemeyen vergilerin tüm mal varlığıyla sorumlu olan kanuni temsilciden istenmesi gerekir. Vergilerin kanuni temsilciden tahsil edilememesi durumunda AATUHK'nın 35. maddesine göre limited şirket ortaklarından sermaye payı oranında talep edilmelidir. Limited şirketler açısından şirketin tüzel kişiliği, şirketin kanuni temsilcisi ve şirket ortakları arasında üç dereceli bir müşterek sorumluluk söz konusudur.

Ancak Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu 11.12.2018 tarihinde vermiş olduğu bir kararda[395] limited şirketin tüzel kişiliğinden tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi borcunun tahsiline ilişkin kanuni temsilci ile ortak arasında öncelik sıralaması bulunmadığını, bu nedenle ortaklardan tahsil için öncelikle kanuni temsilciye başvurma zorunluluğunun bulunmadığını, aynı anda şirket müdür ve ortaklar hakkında takibat yapılabileceğini değerlendirmiştir.

Şirket sözleşmesinde temsil, müdür sıfatını taşıyan ortaklara verildiği takdirde, ortaklara müdür sıfatıyla takip yapıldığında aynı zamanda ortak olan müdür veya müdürlerin sorumluluğu sermaye payıyla sınırlı değildir. Bu durumda da aynı zamanda müdür olan ortağın sorumluluğu borcun tamamından müşterek sorumluluk olarak karşımıza

[394] **Gerçek,** "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", s. 178.
[395] Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, T: 11.12.2018, E: 2013/1, K: 2018/1, Resmi Gazete Tarihi: 20.06.2019, Resmi Gazete Sayısı: 30807.

çıkmaktadır[396].

Limited şirket ortakları arasında bir başka tüzel kişinin bulunması durumunda sorumluluğun diğer şirketin ortaklarına ve kanuni temsilcilerine yansıması hakkında bir düzenleme bulunmamaktadır. Doktrindeki bir görüşe göre, AATUHK'nın 35. maddesindeki düzenleme gereği, ortak tüzel kişiliğin konumu borçtan sorumluluk olarak değerlendirilmelidir. Borçtan sorumluluk durumunun kabulü halinde ise alt grupların sorumluluğundan bahsedilemez. Diğer bir ifadeyle limited şirketin vergi borcundan, ortak tüzel kişi sermaye payı oranında sorumlu olur ancak ondan alınamaması halinde ortak tüzel kişinin kanuni temsilcisine ve ortaklarına başvurulamaz[397].

Limited şirket ortağının şirketteki payını devretmesi durumunda, payı devreden ve devralan devir öncesine ait devir tarihi itibariyle ödenmemiş payına düşen borçlardan müşterek ve müteselsilen sorumludur. Devir tarihi olarak noterde yapılan pay devir sözleşmesinin ortaklar kurulu tarafından onaylandığı tarih esas alınır. Noter onaylı devir sözleşmesiyle devrin gerçekleşmesine rağmen genel kurul tarafından reddedilmesi durumunda ortaklık payı devredilmemiş sayılır ve ortaklık sıfatı devam etmektedir[398].

Müşterek sorumlular arasındaki sıra gözetilerek, vergi idaresinin bir sonraki gruptaki borçluya başvurabilmesi için bir önceki grupta yer alan borçlu hakkında AATUHK'nın 75. maddesi gereği aciz fişi düzenlenmelidir. Böylelikle vergi idaresi sonuçsuz takibat yaptığı kişilerin mal varlığında artış olduğu takdirde onlar nezdinde takibata devam edebilmektedir.

Doktrinde bazı görüşler ise müşterek sorumluluk haline stopaj veya kaynakta kesinti yöntemine göre vergi kesenlerin sorumluluğunun dahil edilebileceğini, bunun kanuni dayanağının ise VUK'un 11. maddesinde belirtilen "*vergi kesenlerin sorumluluğu*" olduğu ifade etmektedir[399]. Bu görüşe göre müşterek sorumluluk halinde gerçek vergi borçlusunun yanında mükellef yerine vergiyi hesaplama ve ödeme görevini üstlenen üçüncü kişiler de bulunmaktadır. Ancak müteselsil sorumluluk halinde vergi kanunu aynı vergi borcunun

[396] **Şenyüz/Yüce/Gerçek,** Vergi Hukuku, s. 111.
[397] **Gerçek,** "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", s. 180. Benzer yönde bir başka görüş için bkz: **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi Hukuku, s. 111.
[398] **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi Hukuku, s. 111.
[399] **Güneş, Gülsen/Yılmaz, Güneş** (2021) "Katma Değer Vergisi'nde Sorumluluk ve Tevkifat İkilemi", Güncel Maliye Tartışmaları 3, Dr. Veysi Seviğ'e Armağan, Ankara, Seçkin Yayınları, Editörler: Dr. A. Bumin Doğrusöz, Prof. Dr. Ayşe Güner, Prof. Dr. Gülay Akgül Yılmaz, s. 378.

ödenmesi bakımından birden fazla kişiyi sorumlu tutmaktadır. Müteselsil sorumluluğun örneği ise VUK'un 11/3. maddesidir.

### 5.5.2. Müteselsil Sorumluluk

VUK'un 8/2. maddesinde tanımlanan vergi sorumlusu ile vergiden sorumluluk farklı kavramları ifade etmektedir. Vergi sorumlusu, bir başkasının vergisini vergi dairesine ödemek durumunda olan kişidir. Vergiden sorumlu ise genellikle mükellefin veya vergi sorumlusunun ödevini yerine getirmediği veya getiremediği hallerde vergisini ödeyen kişidir. Müteselsil sorumluluk ise bu noktada karşımıza çıkmaktadır[400].

Vergi hukukunda müteselsil sorumluluk, vergi borcunun tamamından aynı anda vergi dairesine karşı birden fazla kişinin sorumlu olmasını ifade etmektedir[401]. Müteselsil sorumluluk, idareye vergi alacağının bir kısmı veya tamamı için sorumlulardan dilediğine başvurma imkanı vermekle birlikte aynı anda sorumluların her birinin veya ayrı ayrı takibini de mümkün kılmaktadır. Bu özelliğiyle sorumluluğun asli niteliği ortaya çıkmaktadır[402]. Müteselsil borçlulardan her biri borcun tamamını ödemekle yükümlüdür. Diğer bir anlatımla asıl borçlu olan mükellef vergi ödeme ödevini yerine getirmezse ödevin yerine getirilmesi vergi sorumlusundan istenebilir. Vergi idaresi alacağın tamamını mükelleften veya müteselsil sorumlu konumundaki diğer kişilerden isteyebilir. Müteselsil sorumluluk hali, VUK'un 8/2. maddesinde düzenlenen anlamda bir vergi sorumluluğu değildir. Müteselsil sorumluluk, mükellefle beraber vergi borcundan ve kendi mal varlığından sorumluluk anlamına gelmektedir[403].

Vergi kanunlarında müteselsil sorumlulukla ilgili çeşitli hükümler bulunmaktadır. Bu hükümler müteselsil sorumluluk durumlarına ilişkin olmakla birlikte müteselsil sorumluluğun genel mahiyetine ilişkin hüküm bulunmamaktadır. Özel hukuktaki anlamından farklı bir tanımlama yapılmadığı için özel hukuk kapsamında müteselsil

[400] **Baykara, Bekir** (2000) "Vergi Sorumluluğu, Vergiden Sorumluluk ve VUK'un 11. Maddesine Göre KDV'den Müteselsil Sorumluluk", Vergi Dünyası, S: 222, vergidunyasi.com.tr, s.e.t. 10.08.2023, s. 3.
[401] **Öner,** Vergi Hukuku, s. 63.
[402] **Gerçek**, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", s. 180.
[403] **Baykara,** "Vergi Sorumluluğu, Vergiden Sorumluluk ve VUK'nun 11'inci Maddesine Göre KDV'den Müteselsil Sorumluluk", s. 3.

sorumluluğun anlam ve içeriği vergi hukuku açısından da kural olarak geçerlidir[404].

Vergi hukuku bakımından müteselsil sorumluluk ancak kanundan doğmaktadır ve açık bir şekilde belirtilmediği sürece müteselsil sorumluluk kapsamında kimseye müracaat edilemez[405]. Vergi kanunları incelendiğinde müteselsil sorumluluk; mükellefler arasında (müteselsil mükellefiyet[406]), mükellefle sorumlu arasında ve vergi sorumluları arasında olmak üzere üç farklı şekilde karşımıza çıkmaktadır.

Mükellefler arasında olan müteselsil mükellefiyet durumunda, vergiyi doğuran olay birden çok kişide gerçekleştiği için verginin birden çok mükellefi vardır. Bu mükelleflerin hepsi aynı derecede sorumludur. Bu sorumluluk türü, mükellefin kendi borçlarından kaynaklanan maddi ve şekli ödevleri içermektedir. Mükelleflerden biri ödevi yerine getirdiği takdirde diğer mükelleflerin de sorumluluğu kalkmaktadır. Örneğin damga vergisinde birden fazla kişi tarafından imza edilen kağıtlara ait vergi ve cezalar bakımından imzalayanların sorumluluğu bu tür bir sorumluluktur[407]. Emlak vergisinde de elbirliği mülkiyette mükellefler arasında teselsül bulunmaktadır. Vergi borcunda müteselsil sorumluluk yalnızca verginin ödenmesini değil, vergi borcuna ilişkin tüm şekli ödevleri de içermektedir. Bu nedenle müteselsil sorumlu konumunda olan vergi mükellefi verginin tahakkukuna ilişkin beyanname vermek gibi şekli ödevleri de yerine getirmek zorundadır. Müteselsil sorumluluk kural olarak vergi borcuna ilişkin olmakla birlikte istisnai hallerde vergi cezalarında da uygulanmaktadır. Örneğin, müteselsil sorumlu vergi borcu için beyanname vermediği takdirde uygulanacak yaptırım tüm borçlulara ait iken borçlulardan birinin gerçeğe aykırı beyanname vermesi durumunda ceza yalnızca o borçlu hakkında uygulanmaktadır[408].

Mükellef ile sorumlu arasındaki teselsülde vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan üçüncü kişilerin de mükellefle birlikte ödevlerden sorumluluğu söz konusu olabilir[409]. Vergi

---

[404] **Arıkan/Arıkan, "**Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesinin 3. Ve Devamı Fıkralarında Düzenlenen Müteselsil Sorumluluk Esasının Değerlendirilmesi", s. 775; **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker,** Vergi Hukuku, s. 6-7.

[405] **Güneş/Yılmaz,** "Katma Değer Vergisi'nde Sorumluluk ve Tevkifat İkilemi", s. 378.

[406] Bu terim, müteselsil sorumluluk halinden ayırmak için Baykara tarafından kullanılmıştır. Ayrıntılı bilgi için bkz: **Baykara,** "Vergi Sorumluluğu, Vergiden Sorumluluk ve VUK'nun 11'inci Maddesine Göre KDV'den Müteselsil Sorumluluk", s. 3.

[407] **Baykara**, "Vergi Sorumluluğu, Vergiden Sorumluluk ve VUK'nun 11'inci Maddesine Göre KDV'den Müteselsil Sorumluluk", s. 3.

[408] **Karakoç,** Genel Vergi Hukuku, s. 185.

[409] **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker,** Vergi Hukuku, s. 94.

alacağını güvence altına almak amacıyla, vergiyi doğuran olay mükellefin şahsında gerçekleşmesine rağmen, üçüncü kişi vergisel ödevlerden sorumlu tutulmaktadır[410]. Örneğin, motorlu taşıtlar vergisinde, verginin ödendiğini gösteren belgeleri istemeden taşıtın satış ve devrini yapan noterler ve kanunda belirtilen memurlar mükellefle birlikte müteselsil sorumlu olmaktadır. Harçlar Kanunu'na göre gereken harçları almadan işlem yapan memurların mükellef ile birlikte müteselsil sorumluluğu da örnek olarak verilebilir. AATUHK'nın 11. maddesinde düzenlenen kefillerin sorumluluğu da bir diğer örnektir.

Sorumlular arasındaki müteselsil sorumlulukta ise birden çok sorumlu, vergiye ilişkin ödevlerin yerine getirilmesinde vergi dairesine karşı muhatap olmaktadır. Örneğin kurumların tasfiyesinde kuruma ait vergileri veya davalı tarhiyat için karşılık ayırmadan ortaklara paylaştıran tasfiye memurları vergilerin asıllarından, zamlarından ve vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olmaktadır.

Vergi cezaları bakımından da müteselsil sorumluluk bulunmaktadır. Mükellef veya sorumlu sıfatıyla verginin ödenmemesinden müteselsil sorumlu olanların suç işlemesi durumunda cezaların şahsiliği ilkesi gereği ceza yalnızca o kişi adına kesilmelidir. Yalnız vergi borcunda değil, vergi cezalarında da teselsül olabilir. Örneğin, VUK'un 334. maddesi ve Damga Vergisi Kanunu'nun 11. maddesi gereğince, damga vergisinde maktu veya nispi vergilerle ilgili cezadan sorumlu olanlar birden çok ise diğerine müracaat hakkı saklı kalmak kaydıyla müteselsil olarak sorumlu tutulurlar[411].

Vergi hukukunda müteselsil sorumluluğa ilişkin temel düzenleme niteliğindeki ilk hüküm 1985 yılında Resmi Gazete'de yayımlanan 3239 sayılı Kanun[412] ile "*Vergi Kesenlerin Sorumluluğu*" başlığını taşıyan VUK'un 11. maddesinin 3. fıkrasına eklenmiştir. VUK'da müteselsil sorumluluğa, VUK'un 11/3. maddesinin yanı sıra meslek mensuplarının sorumluluğunu düzenleyen mükerrer 227. maddesinde yer verilmiştir.

VUK'un 11. maddesinde düzenlenen sorumluluk türü gelir vergisi açısından mükellef ve sorumlu arasında bir müteselsil sorumluluktur. Ancak aynı maddede KDV'ye de yer verilerek farklı bir müteselsil sorumluluk kategorisi oluşturulmuştur. Doktrindeki bir görüşe göre, mükellef ile yüklenici arasında kurulan bu müteselsil sorumluluk türü diğer

[410] **Gerçek,** "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", s. 181.
[411] **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker,** Vergi Hukuku, s. 94.
[412] Resmi Gazete Tarihi: 11.12.1985, Resmi Gazete Sayısı: 18955.

kategorilere girmediğinden, mükellef ile üçüncü kişi arasındaki teselsül olmak üzere yeni bir kategori oluşturmaktadır[413]. Diğer görüş ise maddenin başlığı ve lafzına uygun olarak vergi kesenlerin sorumluluğu olarak düşünüldüğünde sorumlular arasında teselsülden bahsedilebileceğini; idarenin yorumu gibi KDV'de müteselsil sorumluluğu düzenlediği şeklinde yorumlandığında mükellefle sorumlu arasında teselsülün hükme alındığını ifade etmektedir. Bu nedenle vergi kesenlerin sorumluluğu olarak düşünülmesinin uygun olacağını ifade etmektedir[414].

VUK'un 11. maddenin 4. fıkrasına göre, mal üreten çiftçiler ve nihai tüketiciler bu sorumluluk dışında tutulmuştur. Madde hükmünde belirtilen müteselsil sorumluluğun nihai tüketiciler hakkında uygulanmayacağına ilişkin hüküm, doktrinde nihai tüketimin ve nihai tüketicinin belirlenmesinin güç olması nedeniyle eleştirilmiştir[415].

VUK'un 11. maddesinin gerekçesinde hükmün düzenlenme nedeni, kesilen vergilerin ve tahsil edilen KDV'nin vergi dairesine yatırılması olarak belirtilmiştir. Vergiyi kesmesine veya tahsil etmesine rağmen vergi dairesine yatırmayanları zorlamak ve bu görevlerini yerine getirmelerini sağlamak amacıyla müteselsil sorumluluk öngörülmüştür. Gerekçede ayrıca bir kısım mükellefin vergi kesintisi yapma sorumluluğunu yerine getirmemek amacıyla paravan firmalar kurduğu, bu firmalar aracılığıyla vergi kaçakçılığı yapıldığı ve bunun engellenmesi gerektiği belirtilmiştir. Bir başka anlatımla, müteselsil sorumluluğun düzenlenme gerekçesi kesilen vergilerin ödenmemesi amacını güden durumları engellemek, özellikle KDV'de vergi kesintisi yoluyla elde edilen gelirlerin zamanında ve eksiksiz bir şekilde hazineye aktarılmasını sağlamaktır. Müteselsil sorumluluk hakkındaki düzenlemenin vergi ziyaını azaltmada etkisinin olduğu ancak düzenlemenin hukuka uygunluğu noktasında tartışılması gerektiği doktrinde ifade edilmektedir[416].

---

[413] **Kumrulu, Ahmet** (1988) "Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S: 3, s. 422.

[414] **Baykara,** "Vergi Sorumluluğu, Vergiden Sorumluluk ve VUK'nun 11'inci Maddesine Göre KDV'den Müteselsil Sorumluluk", s. 3.

[415] **Kumrulu,** "Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül", s. 425.

[416] **Kumrulu,** "Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül", s. 413; **Oktar,** "Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine Düşünceler", s. 99.

Söz konusu düzenlemeyle birlikte vergi alacağının hızlı bir şekilde güvence altına alınması gibi kamu yararını hedefleyen vergi kesenlerin sorumluluğu ile yetinilmeyerek vergi alacaklısı bakımından takip edilebilecek borçlu ihtimallerini genişleten ancak borçlular açısından kusurları olmasa dahi başkalarının borcundan sorumlu tutulma ihtimali bulunan bir ayrıcalık oluşturulmuştur. Bu durum ise ticari hayatın gerekleri dikkate alındığında en basiretli tacirin dahi özen gösterseler bile kurtulamayacakları ve sınırları belirsiz bir müteselsil sorumluluğa neden olmaktadır. Böyle bir hükmün mevzuatta yer almasının ise ayrıca sorgulanması gerekliliği de ayrıca ifade edilmektedir[417].

VUK'un 11. maddesindeki bir diğer değişiklik ise 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanun ile yapılmıştır. Bu kapsamda, VUK'un 11. maddenin 3. fıkrasında yer alan *"alım satıma taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar, aralarında zımnen dahi olsa irtibat olduğu tespit olunanlar*" ifadesi, "*alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludur."* şeklinde değiştirilmiştir. Maddenin eski halinde aralarında zımnen dahi irtibat olduğu tespit edilenler müteselsil sorumlu tutulurken, maddenin yeni halinde aralarında doğrudan veya hükümde belirtilen dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit edilenler müteselsil sorumlu tutulmuştur.

4369 sayılı Kanun değişikliği öncesinde 3. fıkrada yer alan "*irtibat*" ifadesi hileli anlaşma şeklinde yorumlanmaktaydı. Nitekim Danıştay da bu dönemde vermiş olduğu kararlarda eylemlere iştirak veya irtibatlı olduğu yönünde bir tespit aranması gerektiğini ifade etmektedir[418]. Doktrindeki bir görüşe göre, değişiklik neticesinde zımnen irtibat ifadesinin genişletildiği algılansa da aslında durum tam tersidir. Zımnen irtibat ifadesi sınırları belli olmayan ve verginin kanuniliği ilkesiyle de bağdaşmamaktadır. Oysa yeni getirilen düzenlemeyle durum somutlaştırılmakla birlikte hükmün kapsamı daraltılmıştır[419].

VUK'un 11/3. maddesinde düzenlenen sorumluluğun doktrinde kusur sorumluluğu olduğunu kabul edilmesine karşılık Anayasa Mahkemesi, kusursuz sorumluluk olarak

[417] **Arıkan/Arıkan,** "Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesinin 3. Ve Devamı Fıkralarında Düzenlenen Müteselsil Sorumluluk Esasının Değerlendirilmesi", s. 763.
[418] Danıştay 7. Dairesi, T: 10.02.1987, E: 1986/2731, K: 1987/245, Danıştay Dergisi, S: 68-69, s. 469-474.
[419] **Baykara**, "Vergi Sorumluluğu, Vergiden Sorumluluk ve VUK'nun 11'inci Maddesine Göre KDV'den Müteselsil Sorumluluk", s. 5.

değerlendirmektedir. Kusur sorumluluğunu kabul eden görüşe göre, bu sorumluluğun kusursuz sorumluluk olduğunu kabul etmek hukukun temel ilkelerine aykırıdır. İlliyet bağının aranmadığı bu sorumlulukta, sorumluluk zincirinin ölçütleri ve sınırları belirsiz olduğu için ilkelerin ortaya konulması da güçtür. Diğer bir ifadeyle illiyet bağı kurulmadığı takdirde sorumluluk zincirinin sınırları hakkında hiçbir ölçü getirilemez[420].

Vergi kesenlerin sorumluluğu kapsamında düzenlenen müteselsil sorumlulukla ilgili tartışılması gereken bir konu ise hukuk devleti ilkesiyle olan ilişkisidir. VUK'un 11. maddesinde düzenlenen sorumluluk kusursuz sorumluluk olarak değerlendirildiğinde, vergiyi doğuran olay ve vergi kanunları çerçevesinde yerine getirilmesi gereken ödevlerle ilişkisi olmayan kişiler başkalarının eylemlerinden sorumlu tutulmuştur. Ancak kusur sorumluluğu olarak değerlendirildiğinde vergiden kaçınma veya vergi kaçırma amacına yönelik tespitlerin önüne geçme işlevi taşıdığı için anayasaya aykırılığı salt bu yönden kabul edilmez[421].

3239 sayılı Kanunla eklenen VUK'un 11. maddesinin 3. fıkrası, Anayasa'nın çeşitli maddelerine aykırılık teşkil ettiği gerekçesiyle doktrinde eleştirilmektedir. Oktar'a göre VUK'un 11. maddesine eklenen üçüncü fıkranın müteselsil sorumluluğun şartlarının, sınırlarının, usul ve esaslarını belirleme yetkisinin Hazine ve Maliye Bakanlığına devredilmesiyle yürütme organına yasama yetkisi verildiği, bu nedenle Anayasa'ya aykırılık teşkil ettiği değerlendirilmektedir. VUK'un 11/3. maddesinde düzenlenen müteselsil sorumluluk uygulamasında, bazı kişiler ödedikleri vergiyi tekrar ödemek zorunda kalarak taşıması gerekenden daha ağır bir vergi yükü altına girmektedir. Bu durum ise Anayasa'nın 10. maddesinde öngörülen eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Oktar ayrıca söz konusu düzenlemenin Anayasa'nın 73. maddesinde belirtilen vergi yükünün adaletli dağılımına, vergileri kanuniliği ilkesine ve mali güce göre vergilendirme ilkelerine aykırılık teşkil ettiğini de belirtmektedir[422].

---

[420] **Kumrulu,** "Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül", s. 430; **Oktar**, "Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine Düşünceler", s. 81.

[421] **Kumrulu,** "Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül", s. 426; **Arıkan/Arıkan**, "Vergi Usul Kanunu'nun 11. Maddesinin 3. Ve Devamı fıkralarında Düzenlenen Müteselsil Sorumluluk Esasının Değerlendirilmesi", s. 801.

[422] **Oktar,** "Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine Düşünceler", s. 91-93.

Kumrulu'ya göre ise VUK'un 11/3. maddesinin Anayasa'nın *"Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması"* başlıklı 13. maddesinin ikinci fıkrasına aykırı olduğu değerlendirilmektedir. Anayasa'nın 13. maddesine göre, temel hak ve hürriyetlere ilişkin sınırlamalar demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olmamalıdır. VUK'un 11/3. maddesi incelendiğinde, mükelleflerin, sorumluların ya da alım-satım ilişkisi içinde oldukları kanuni mükelleflerin ödevi yerine getirmesinin denetlenme imkanına sahip olmaması, iktisadi ilişkinin suçluluk karinesi, iktisadi ilişkiye taraf olanların ise potansiyel vergi kaçakçısı olarak değerlendirilmelerinin demokratik toplum gereklerine aykırı olduğu doktrinde ifade edilmektedir[423].

VUK'un 11/3. maddesinde yer alan düzenlemeye göre, iktisadi ilişkiye taraf olan üçüncü kişiler, kendilerinden kesinti veya yansıtma yoluyla alınan vergilerin vergi dairesine ödenip ödenmediğini kontrol etmek zorundadır. Böylelikle yalnızca iktisadi ilişkiye taraf olmak kişiyi denetim elemanı konumuna getirmektedir. Bu durum ise ilgili hükmün Anayasa'nın 128. maddesine[424] aykırılığına ilişkin eleştirilere sebep olmuştur. Müteselsil sorumluluk düzenlemesinde kesilen verginin vergi dairesine yatırılıp yatırılmadığına ilişkin takip ve denetleme görevi kamu görevlisi olmayan kişilere devredilmiştir. Söz konusu üçüncü kişilerin maddede belirtilen anlamda araştırmak ve gerekli önlemleri almak bakımından yeterli yetki ve imkanının bulunmamasının yanı sıra teknik imkansızlıktan da söz edilmektedir. Hüküm hazine açısından fayda sağlasa da hukuka ve iktisadi hayatın gereklerine uygun görünmemektedir. Üçüncü kişilerin Hazine ve Maliye Bakanlığı görevlilerinin yapması gereken bir işi yapmak zorunda olmaları sebebiyle ilgili hükmün Anayasa'nın 128. maddesine aykırı olduğu doktrinde ifade edilmektedir[425].

Kumrulu ayrıca Anayasa'nın 38. maddesi bakımından da aykırılık teşkil ettiğini belirtmektedir. VUK'un 11/3. maddesinde düzenlenen sorumluluk, objektif sorumluluğa dayanan ve kanundan doğan bir müteselsil borçluluktur. Teknik olarak vergi borcuna ilişkin bir ödev niteliğinden ayrılarak ceza niteliği taşıyan bir yükümlülük getirmektedir. Bu nedenle belirtilen hüküm, Anayasa'nın 38. maddesinde düzenlenen suçların ve cezaların

[423] **Kumrulu**, "Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül", s. 437.
[424] Anayasa 128. madde: *"Devletin, kamu iktisadi teşebbüsleri ve diğer kamu tüzelkişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevler, memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle görülür."*
[425] **Kumrulu**, "Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül", s. 423-436; **Oktar**, "Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine Düşünceler", s. 95.

şahsiliği ilkesine de aykırılık teşkil etmektedir. Ceza olarak kabul edilmediği takdirde ise üçüncü kişiye yüklenen ağır bir denetim yükü getirdiği için Anayasa'nın 17. maddesine aykırılığının tartışılması gerektiği değerlendirilmektedir[426].

Nitekim, VUK'un 11. maddesinin 3. fıkrası Anayasa'nın, cezaların şahsiliğini düzenleyen 38. maddesine ve yasama yetkisinin devredilemezliğini düzenleyen 7. maddesine aykırı olduğu gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi'ne taşınmıştır. Anayasa Mahkemesi kararında, mal alım ve satımı ve hizmet ifası nedeniyle vergi kesintisi yapılmasından söz edildiği, maddede düzenlenen zorunluluğun KDVK'da belirtilen mal alım satımı ve hizmet ifası nedeniyle yapılan kesintiler için söz konusu olduğu, KDV bakımından müteselsil sorumluluğun gerekli olduğu, vergi sisteminin verimli ve etkin işleyebilmesi için bir otokontrol mekanizması olduğu, ceza niteliği taşımadığını, bu nedenle iptali istenen madde hükmünün kamu yararını koruduğunu değerlendirmiştir. Anayasa Mahkemesi ayrıca vermiş olduğu kararda ilgili maddede düzenlenen müteselsil sorumluluğu kusursuz sorumluluk olarak değerlendirmiştir[427].

Karşı oy değerlendirmelerinde ise, hükmün yalnızca KDV bakımından değil, diğer vergiler için de uygulandığı, cezaların şahsiliği, hukuk ve adalet ilkelerine aykırılık teşkil ettiği, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımına aykırılık oluşturduğu, Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetkinin Anayasa'ya aykırı olduğu, belirli kişilerin sırf iktisadi ilişkiye taraf olduğu için sorumlu tutulmalarının hukuka uygun olmadığı, üçüncü kişilerin vergi kesintilerini kontrol imkanının bulunmadığını, müteselsil sorumluluğun ceza niteliği olmasa dahi eza niteliği taşıdığı, bu nedenle Anayasa'ya aykırı olduğu ifade edilmiştir.

Kumrulu, Anayasa Mahkemesi kararının amacına katıldığını ancak bazı hukuki noktalar yönünden çözümlenmesi gerektiğini belirtmektedir. Hem yasa koyucunun hem de hükmü Anayasa'ya uygun bulan Anayasa Mahkemesi'nin görüşünün ortak noktası, vergi kaçakçılığının olduğunu, bu kapsamda önlemler getirilmesi gerektiğini ifade ederek kötü niyetli yükümlüleri esas almış olmasıdır. Oysa Kumrulu, iyi niyetin esas alınarak hükmün düzenlenmesi gerektiğini ifade etmektedir. Nitekim kanun hükmü şu anki haliyle, kanunlara,

[426] **Kumrulu**, "Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül", s. 435.
[427] Anayasa Mahkemesi, T: 19.03.1987, E: 1986/5, K: 1987/7, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr, s.e.t. 01.12.2024.

belge ve kayıt düzenine uyan yükümlüler bakımından ezaya dönüşmektedir[428].

Baykara ise Anayasa Mahkemesi'nde açılan davanın iptal davası olduğunu, soyut normun bir üst norma aykırılığının tartışılması gerektiğini, Anayasa Mahkemesi'nin bunu göz ardı ederek kanunun Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan gerekçesine dayanarak iptali talep edilen fıkranın özellikle KDV'ye uygulanacağını belirtmesinin kendisinden talep edilmemesine rağmen görüş bildirmek olduğunu ve bu durumun hukuka uygun olmadığını ifade etmektedir[429].

Danıştay da VUK'un 11. maddesinin KDV hakkında uygulanacağını belirtmekte ve Anayasa Mahkemesi'yle aynı görüşü paylaşmaktadır. Ancak Danıştay'ın görüşünde Anayasa Mahkemesi'nin görüşüne göre bazı farklılıklar bulunmaktadır. Anayasa Mahkemesi 11. maddede belirtilen sorumluluğu objektif sorumluluk olarak ele alırken Danıştay, sübjektif sorumluluk olarak değerlendirmektedir. Buna göre, müteselsil sorumlular arasında vergiyi ziyaı yönünde bir irade birliği yoksa sorumluluğun bulunmadığını, fatura temini veya irtibat bulunması gibi şartların göz önüne alınması gerektiğini belirtmektedir[430]. Danıştay bir kararında ise, VUK'un 11. maddesinde düzenlenen müteselsil sorumluluğun yalnızca vergi sorumlularının kestiği vergiye ilişkin olduğunu ifade etmektedir. Bu nedenle vergi sorumlusu olarak belirtilmeyenlerin müteselsil sorumluluk kapsamında da değerlendirilemeyeceği yönünde karar vermiştir[431].

VUK'un 11/3. maddesi kapsamındaki bir diğer tartışma ise maddenin kapsamına ilişkindir. Bu kapsamda VUK'un 11. maddesinin yalnızca KDV yönünden mi uygulanacağı veya diğer kanunlar bakımından da uygulanmasının mümkün olup olmadığı tartışılmaktadır. Kumrulu'ya göre dolaylı vergilerde, kendisine vergi yansıtılan kişi gerçek mükellef, yüklenici olup, vergi borcu bakımından ilke olarak bir hukuki statü taşımaz. Vergi kanunları bu kişilere herhangi bir ödev yüklemediği için bunlar bakımından vergi sorumluluğu da söz konusu olmaz. Üçüncü kişiye karşı vergisini yansıtan kişi ise kanuni mükelleftir. Kanuni

[428] **Kumrulu**, "Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül", s. 415.
[429] **Baykara**, "Vergi Sorumluluğu, Vergiden Sorumluluk ve VUK'nun 11'inci Maddesine Göre KDV'den Müteselsil Sorumluluk", s. 12.
[430]Danıştay 7. Daire, T: 10.02.1997, E: 1986/2731, K: 1987/245; Danıştay 9. Daire, T: 26.10.1993, E: 1992/4540, K: 1993/375; Danıştay 11. Daire, T: 28.05.1996, E: 1996/1174, K: 1996/2120 (**Baykara**, "Vergi Sorumluluğu, Vergiden Sorumluluk ve VUK'nun 11'inci Maddesine Göre KDV'den Müteselsil Sorumluluk", s.8); Danıştay 7. Daire, T: 16.11.2000, E: 2000/2290, K: 2000/3355; Danıştay 7. Daire, T: 14.12.2000, E: 2000/2685, K: 2000/4013, lexpera.com.tr, s.e.t. 01.12.2024.
[431] Danıştay 3. Dairesi, T: 16.04.2012, E: 2013/980, K: 2013/1371, lexpera.com.tr, s.e.t. 01.12.2024.

mükellef, kendi vergi borcunu yansıttığı için vergi sorumlusu olarak sayılamaz. Diğer bir ifadeyle, dolaylı vergilerde vergiyi yansıtarak tahsil eden ve vergi dairesine yatıran kişi kanuni mükelleftir, bu nedenle vergi sorumlusu veya vergi kesintisi yapan kişi olarak nitelendirilemez. Örneğin, KDV'de mal satan veya hizmet ifa eden kanuni mükellef iken, mal veya hizmeti satın alan kanuni mükellef veya sorumlu değildir. KDVK'nın 9. maddesinde sorumluluk yalnızca belirli hallerde düzenlenmiştir. Dolayısıyla mal satan veya hizmet ifa eden sorumlu veya kesinti yapmak zorunda değildir[432]. Bu değerlendirmeler çerçevesinde 11. maddedeki düzenleme neticesinde vergi kesenlerin sorumluluğu birinci derece sorumluluk haline getirilmiş olmaktadır. Ayrıca *"Vergi kesenlerin sorumluluğu"* başlığını taşıyan 11. madde, 3. fıkra nedeniyle vergi kesme durumunda bulunmayanlara ilişkin bir düzenleme içermektedir. Özellikle KDV açısından incelendiğinde, malı veya hizmeti satın alan yalnızca yüklenici konumundadır. Mal veya hizmeti satan ise sorumlu sıfatıyla vergi kesen olmayıp kanuni mükelleftir. Bu açıdan değerlendirildiğinde söz konusu hükmün teoriye de uygun düşmediği Kumrulu tarafından ifade edilmektedir.

Baykara'ya göre, VUK'un 11/3. maddesindeki düzenlemede sorumluluk ayrıntılı olarak belirtilmemiş ve bütün düzenleme idareye bırakılmıştır. İdare ise bu yetkisini genel tebliğler aracılığıyla kullanmıştır. Genel tebliğler ise birer idari işlem niteliğindedir. Bu nedenle bu işlemlerin yetki, şekil, sebep, konu ve amaçlarında hukuka uygunluk aranmalıdır. KDV'de müteselsil sorumluluğu düzenleyen tebliğlerin ise sebep unsuru açısından hukuka aykırı olduğu değerlendirilmektedir. Bu görüşe göre, düzenleyici idari işlem olan bu tebliğler kendilerinin doğumuna sebep olan üst hukuk kuralına aykırıdır. KDV genel tebliğlerinde düzenlemeler VUK'un 11. maddesine dayanmaktadır. Ancak belirtilen madde incelendiğinde, maddenin lafzında bu konuya ilişkin bir hüküm geçmediği, maddenin başlığından içeriğine kadar her unsurun vergi kesenlerin sorumluluğunu düzenlediği anlaşılmaktadır. Kanun maddesinde KDV'ye yönelik hiçbir hüküm bulunmamasına rağmen, kanunun gerekçesinde KDV'den bahsedildiği için uygulamanın kanun gerekçesine dayandığı belirtilmektedir. Nitekim Anayasa Mahkemesi de ilgili hükmü iptal etmeyerek KDV hakkında da uygulanacağını kararında belirtmiştir. Bu noktada Baykara gerekçenin KDV'de müteselsil sorumluluğa esas tutulması iki açıdan incelenmesi gerektiğini ifade etmektedir: KDV'nin kesinti yoluyla alınan bir vergi olup olmadığı ve gerekçelerin hukuk yorumundaki yeri. İlk olarak, KDV'yi karşı taraftan tahsil ederek önceki aşamalarda ödediği

[432] **Kumrulu**, "Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül", s. 419-420.

vergiyi mahsup ederek varsa kalan miktarını vergi dairesine ödeyen kişi mükellef konumundadır. Daha açık bir ifadeyle, her ne kadar vergi yansıtılsa da belirtilen kişi sorumlu değil, mükelleftir. İkinci olarak, gerekçe kullanılarak yapılan yorum tarihi yorumdur. Tarihi yorum yapabilmek için de gerekçenin kanun metnine yansıması gerekmektedir. Aksi takdirde hiçbir şekilde yorumda veya uygulamada kullanılamayacağı belirtilmektedir. Açıklanan nedenlerle, VUK'un 11. maddesinin gerekçesine dayanarak tebliğler yapılamaz, 11. madde KDV hakkında uygulanamaz[433].

Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker'e göre, KDV'de teknik olarak bir kesinti ve sorumluluk olmadığı için vergi kesintisi yaptığı belirtilmiş olan kişiler de verginin yasal mükellefidir. Bu nedenle 3. fıkrada düzenlenen sorumluluğun hem teoriye hem de kanun yapma tekniğine ters düştüğü ifade edilmektedir[434].

Oktar ise, VUK'un 11/3. maddesinin gerekçesinde kesilen vergilerle tahsil edilen KDV'nin vergi dairesine yatırılmasının amaçlandığı belirtilmiş ve aracı yükümlü ile vergi sorumluları kavramının karıştırıldığını ifade etmektedir. Ayrıca KDVK'nın 9. maddesindeki düzenlemenin istisnai bir düzenleme olduğunu belirterek KDV'nin dolaysız vergilerdeki anlamıyla bir vergi kesintisinden ve vergi sorumluluğunun bulunmadığını değerlendirmektedir. KDV'de vergiyi tahsil eden kişiler vergi sorumluları değil, verginin yasal mükellefleri olan aracı yükümlülerdir. Bu kavram karışıklığı ise aslında vergi taşıyıcısı konumunda olan nihai tüketicinin vergi yükümlüsü olarak değerlendirilmesinden kaynaklanmaktadır. İktisadi bir kavram olan vergi taşıyıcısı yansıma süreç içinde yer alır ve vergi öznesine herhangi bir sorumluluk yüklemez. Vergi yükümlüsü ise hukuki bir kavram olup gerektiğinde yaptırım uygulanmasını da içermektedir[435].

Hazine ve Maliye Bakanlığı ise VUK'un 11/3. maddesini yorumlarken müteselsil sorumluluğu zirai stopaj ve KDV ile ilgili olarak değerlendirmektedir. KDV ile ilgili müteselsil sorumluluk ise ihracat istinasıyla birlikte başlamış olup bu istisnalar zaman içinde

---

[433] **Baykara**, "Vergi Sorumluluğu, Vergiden Sorumluluk ve VUK'nun 11'inci Maddesine Göre KDV'den Müteselsil Sorumluluk", s. 10-11.

[434] **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 92.

[435] **Oktar,** "Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine Düşünceler", s. 67; **Sullivan, Clara K.** (1965) The Tax on Value Added, Columbia, University Press, New York and London, s. 263-283 (Aktaran **Oktar**, "Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine Düşünceler", s. 67)

KDV genel tebliğleri ile genişlemiştir[436].

VUK'un 11. maddesi kapsamında doktrinde tartışılan diğer bir nokta ise ilgili hükmün 5. fıkrasıdır. 24.03.1988 tarih ve 3418 sayılı Kanunla yapılan değişiklik neticesinde 11. maddeye 5. fıkrası eklenmiştir. Hükme göre, işlenmiş olanlar dahil zirai ürünlerin alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ve ticaret borsalarını bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi kesintisinden müteselsil sorumlu tutma yetkisi ve bu ürünlerin satışı nedeniyle yapılacak olan vergi kesintisinin hangi aşamada yapılacağını her ürün açısından ayrı ayrı belirtme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığına tanınmıştır. Söz konusu fıkra hakkında çeşitli eleştiriler bulunmaktadır. İlk olarak Hazine ve Maliye Bakanlığına tanınan yetkinin geniş olduğu, ancak Kanunla verilebilecek olan düzenleme yetkisinin Bakanlığa verildiği değerlendirilmektedir. İlgili hükümle birlikte, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden tahsiline kadar olan süreçte aşamaları değiştirme, ödenmiş vergilerin mahsup veya ret ve iadesiyle geri ödenmesini engelleyerek mükerrer vergi alınmasına yol açma, mükelleflere ek mali yükümlülükler getirme yetkileri Hazine ve Maliye Bakanlığına tanınmış olmaktadır. Bu durumun ise vergilendirmeyle ilgili temel konularda düzenleyici işlemlerle dahi düzenleme yapılamazken Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki verildiği, Anayasa'nın 73. maddesine ve verginin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil ettiği belirtilmektedir[437]. 3418 sayılı Kanun ile getirilen düzenleme hakkında da Anayasa Mahkemesi'ne iptal davası açılmıştır. Anayasa Mahkemesi yapmış olduğu değerlendirmede her ne kadar Bakanlığa zirai kazançlardan yapılan vergi tevkifatının oranına ve tevkifatın mahsubuna ilişkin düzenleme yetkisi verilmediğini belirtmiş olsa da dava konusu fıkranın davanın özüne ve sonucuna etkisi bulunmadığı için "*davada uygulanacak kural*" olarak kabul edilemeyeceğini belirterek bu düzenlemeyi Anayasa'ya uygun bulmuştur[438]. İlgili fıkrayla ilgili bir diğer eleştiri ise mülkiyet hakkına ilişkindir. Nitekim, ticaret borsalarının ve zirai ürünü borsaya getirenlerin müteselsil sorumlu tutulmasının mülkiyet hakkının ölçüsüz kısıtlandığı ve hukuka aykırı olduğuna ilişkin Danıştay kararı bulunmaktadır[439].

[436] **Baykara**, "Vergi Sorumluluğu, Vergiden Sorumluluk ve VUK'nun 11'inci Maddesine Göre KDV'den Müteselsil Sorumluluk", s. 5.
[437] **Oktar**, "Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine Düşünceler", s. 83-84.
[438] Anayasa Mahkemesi, T: 04.03.1992, E: 1991/30, K: 1992/18, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr, s.e.t. 01.12.2024.
[439] Danıştay 3. Dairesi, T: 06.07.2017, E: 2012/1827, K: 2017/5694, lexpera.com.tr, s.e.t. 01.12.2024.

VUK'un 11. maddesinin 6. fıkrasında müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esasların Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Arıkan/Arıkan'a göre, vergilerin kanuniliği ilkesi kapsamında konu değerlendirildiğinde, vergiye ilişkin temel hususların kanun ile düzenlenmesi gerekmektedir. Vergi sorumluluğu da verginin temel öğelerinden olduğu için bu sorumluluğun bir türü olan müteselsil sorumluluğa ilişkin şart ve sınırların belirlenmesinin idareye bırakılması Anayasa'ya uygun değildir[440]. Benzer bir durum 5. ve 7. fıkralar açısından da geçerlidir. Anayasa Mahkemesi belirtilen hüküm kapsamında düzenlenen sorumluğun VUK ile ihdas edildiğini ve kanunilik ilkesine aykırı olmadığını belirtmektedir[441]. Arıkan/Arıkan ise bu yaklaşımın yerinde olmadığını ve idarenin müteselsil sorumluluk halini istediği zaman uygulamasının sorumluluğun kanunla koyulduğunu veya kaldırıldığını ifade etmediğini belirmiştir. Nitekim belirtilen fıkranın devamında zirai mahsuller nedeniyle kanunen yapılması gerekenden ayrı olarak vergi kesintisi yapılacağını her mahsul açısından ayrı ayrı belirleme yetkisi de kanunilik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. İdare kendisine tanınmış olan yetkiyle yeni bir aşamada vergi kesintisi yapabilecektir. Ancak böyle bir yetki ancak kanunla kullanılabilir. 5. fıkrada tanımlanan yetkinin de ötesine geçen bu yetki kanunilik ilkesini ihlal etmektedir[442].

VUK'un 11. maddesinin 7. fıkrasında Cumhurbaşkanına ödeme yapılanların mükellefiyetine, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunları uyarınca vergi kesintisi yapmak zorunluluğuna, ödeme konusunun mal veya hizmet alım satımı olmasına, elektronik ortamda gerçekleştirilmesine, ödeme yapılanın ilgili miktarı matrahın tespitinde indirim konusu yapmasına bakılmaksızın vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iş grupları, iş nevileri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, işlemle ilgili vergi kanunlarında belirlenen alt ve üst limitler arasında olmak kaydıyla, farklı kesinti oranları belirleme yetkisi tanınmıştır. Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkcı'ya göre, Anayasa'nın 73. maddesine göre vergi mükellefi ve sorumlusunun verginin ana ögesi olması sebebiyle kanunda düzenlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle 3. fıkrada yöneltilen eleştirilerin bu fıkra hakkında da

[440] **Arıkan/Arıkan**, "Vergi Usul Kanunu'nun 11. Maddesinin 3. Ve Devamı fıkralarında Düzenlenen Müteselsil Sorumluluk Esasının Değerlendirilmesi", s. 799; **Saban,** Vergi Hukuku, s. 96 vd.
[441] Anayasa Mahkemesi, T: 25.05.1993, E: 1993/3, K: 1993/20, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr, s.e.t. 01.12.2024.
[442] **Arıkan/Arıkan**, "Vergi Usul Kanunu'nun 11. Maddesinin 3. Ve Devamı fıkralarında Düzenlenen Müteselsil Sorumluluk Esasının Değerlendirilmesi", s. 800.

geçerli olması gerektiği değerlendirilmektedir[443].

Vergi sorumluları arasında müteselsil sorumluluk, birden fazla vergi sorumlusunun vergi dairesine karşı ödevlerin yerine getirilmesi bakımından aynı anda sorumlu tutulmasıdır[444]. KVK'nın 34. maddesi ve AATUHK'nın 33. maddesinde düzenlenen tasfiye memurlarının sorumluluğu buna örnek verilebilir. Vergi sorumlularından birinin ödevi yerine getirmesiyle diğer sorumluların ödevleri yerine getirme sorumluluğu ortadan kalkmaktadır.

### 5.6. Sorumluluk Kavramına İlişkin Genel Değerlendirme

Sorumluluk kavramının çeşitli yönlerden ele alınması, sorumluluk kavramının ve vergi hukukunda sorumluluk hallerinin netleştirilmesi bakımından önem taşımaktadır. Öncelikle hukukta sorumluluk kavramının vergi hukukunda sorumluluk kavramından farkı ve dolaylı/dolaysız vergiler bakımından sorumluluk kavramı incelenmelidir.

Sözlük anlamıyla sorumluluk, kişinin kendi davranışlarını veya kendi yetki alanına giren bir olayın sonuçlarını üstlenmesidir[445]. Hukukta sorumluluk kavramıyla da genel olarak bir kimsenin üstlendiği borçları yerine getirmemesi veya hukuka aykırı davranışları nedeniyle sonuçlarına katlanmak zorunda kalması anlaşılmaktadır. Ancak vergi hukukundaki sorumluluk kavramı hukukta sorumluluk kavramından bazı yönleriyle ayrılmaktadır. Hukukta sorumluluk kavramında, kişinin kendi eyleminden veya eylemsizliğinden kaynaklanan bir sorumluluk doğmaktadır. Daha açık bir anlatımla, hukukta sorumlulukta kişi yalnızca kendi eylemlerinden dolayı maddi bir sonuçla karşılaşmaktadır. Kişi kendi üzerine düşen yükümlülükleri yerine getirmediği veya birtakım normları ihlal ettiği takdirde bunun sonuçları doğmakta ve doğan sonuçlar da yine kişinin kendisine yönelik olmaktadır. Kişinin kendisine yönelik sonuçları ise hürriyeti bağlayıcı ceza veya parasal ceza gibi tazminat veya kişiye verilen maddi/manevi zararı giderme zorunluluğu şeklinde olabilir.

[443] **Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkcı,** Vergi Hukuku, s. 129.
[444] **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker,** Vergi Hukuku, s. 86.
[445] Bkz: 1. Bölüm, 4. Başlık.

Vergi hukukunda sorumluluk ise başkalarının vergi borçlarından kaynaklanmaktadır[446]. Hukukta sorumluluk kavramından ayrılan yönü burada karşımıza çıkmaktadır. Hukukta sorumlulukta genel olarak kişi kendi davranışlarından kaynaklanan bir sorumluluğu üstlenirken vergi hukukunda sorumlulukta kişiye bir başkasının davranışlarından doğan bir sorumluluk yüklenmektedir.

Vergi hukukunda kural olarak, vergiyi doğuran olay kişiliğinde gerçekleşen vergi mükellefi olup verginin ödenmesinden ve vergiye ilişkin ödevlerin yerine getirilmesinden sorumlu olmaktadır. Ancak bazı hallerde, mükellefin üzerine düşen ödevleri yerine getirmemesinden dolayı vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde meydana gelmeyenler vergiden sorumlu tutulmaktadır. Şahsında vergiyi doğuran olay meydana gelen mükelleflerin vergisi mükellefin mal varlığından sorumlu tarafından ödenmektedir. Kural olarak vergi sorumluluğunda, vergiyi doğuran olay sorumlunun kişiliğinde meydana gelmez ve vergi sorumlusunun vergiyi doğuran olayla ilgisi olmaz[447]. Verginin ödenmesinde genel kuralın istisnası niteliğinde karşımıza çıkan vergi sorumluluğu hallerinden bazılarında ise bu istisnanın da bir istisnası oluşturularak vergiyi doğuran olayla ilgisi olan kişilerin vergi sorumlusu olarak belirlendiği görülmektedir. Bir diğer ifadeyle, vergi hukukunda genel kural vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde doğan kişiler mükellef olarak belirlenmiştir. Bu genel kuralın istisnası olarak vergiyi doğuran olay kişiliğinde meydana gelmeyenlere bazı durumlarda vergi sorumluluğu yüklenerek mükellefin mal varlığından vergiyi ödemeleri ve bazı şekli ödevleri yerine getirmeleri istenmektedir. Ancak bu kuralın da bir başka istisnası oluşturularak vergiyi doğuran olay kişiliğinde meydana gelmese dahi vergiyi doğuran olayla ilişkisi bulunan kişiler vergi kanunları tarafından sorumlu olarak belirlenmiştir.

Vergi hukukunda sorumluluk hallerine baktığımızda ise bir kısmında vergi sorumluluğu vergiyi doğuran olaya temel teşkil eden işlemin tarafı olmayan üçüncü kişilere yüklenirken bir kısmında ise vergiyi doğuran olaya ilişkin işlemin tarafı olan kişilere yüklendiği görülmektedir. Bazı sorumluluk hallerinde işleme taraf olmayan üçüncü kişiler sorumlu olarak gösterilmektedir. Vergi sorumluluğu hallerinden kanuni temsilcilerin sorumluluğunda kural olarak vergi ödevi mükellef tarafından yerine getirilmekle beraber küçük/kısıtlının ödevi yerine getiremeyecek durumda olmasından dolayı sorumluluk hali düzenlenerek vergiye tabi işlemin tarafı olmayan kanuni temsilciye vergi sorumluluğu

[446] **Taşkan,** Vergi Hukuku, s. 71.
[447] **Şenyüz/Yüce/Gerçek,** Vergi Hukuku, s. 96-97.

yüklenmiştir. Bu durumda vergi sorumlusu vergiyi doğuran olaya esas işlemden bağımsız üçüncü bir kişi olmaktadır. Motorlu taşıtlar vergisi, ilan ve reklam vergisinde de aynı durum söz konusu olup işleme taraf olmayan üçüncü kişiler sorumlu olarak belirlenmiştir.

Diğer yandan ise bazı sorumluluk hallerinde işleme taraf olanlar sorumlu olarak belirlenmiştir. Vergi kesenlerin sorumluluğu incelendiğinde ise vergi sorumlusunun vergiyi doğuran olayla ilişkili işlemin tarafı olarak nitelendirilebilecek ödemeyi yapan kişilerin tevkifat yaparak vergiyi vergi dairesine ödediği görülmektedir. Nitekim KDV, ÖTV, damga vergisi ve dijital hizmet vergisinde de kanun tarafından vergiye tabi işlemlere taraf olanlar sorumlu tutulmuştur.

Bu noktada karşımıza çıkan husus ise sorumluluğun öznesidir. İlk durumda, sorumluluğun öznesi işleme taraf olmayan ve işlemden bağımsız üçüncü bir kişi iken, ikinci grupta belirtilen hallerde sorumluluğun öznesi işlemden bağımsız üçüncü bir kişi değil, doğrudan vergiyi doğuran olayla ilişkili işleme taraf olan kişidir. Dolayısıyla vergi sorumluluğu halleri incelenirken sorumluluğun öznesine göre bir ayrım yapmak da mümkündür.

Sorumluluğun öznesi bakımından yapılan ayrım dikkate alındığında, dolaylı ve dolaysız vergilerde sorumluluğa ilişkin bir değerlendirme de yapmak gerekmektedir. Dolaylı vergiler yapıları gereği yansıtılabilen vergilerdir. Ödeyen kişi bir başkasına vergiyi yansıtır ve verginin yükü yüklenici üzerinde yani çoğunlukla tüketici üzerinde kalır. Dolaylı vergilerde aslında mükellef, yüklenici ve alacaklı devlet olmak üzere üç tarafın olduğu söylenmektedir. Bu vergilerde verginin muhatabı önceden bilinmez. Dolaysız vergiler ise yansıtılamayan vergilerdir. Ödeyenin mal varlığından alınır. Verginin konusu ile mükellef arasında ilişki bulunur. Ada yazılı olarak alındığından dolayı muhatabı önceden bilinir. Verginin mükellefi ve alacaklı devlet olmak üzere iki taraf karşımıza çıkar[448].

Vergi sorumluluğu bakımından hem dolaylı vergiler hem de dolaysız vergiler incelendiğinde sorumluluğun öznesinin iki grup için farklı kimseler olduğu görülmektedir. Dolaysız vergilerde vergi sorumluluğunun öznesi, işleme taraf olmayan üçüncü kişilerdir. Vergiyi doğuran olayla ilişkili işleme taraf olanlar değil, üçüncü bir başka kişi vergi

[448] Dolaylı ve dolaysız vergi ayrımına çalışmamızın birinci bölümünde ayrıntılı olarak incelendiği için bu bölüm kapsamında ayrıntılara yer verilmemiştir.

sorumlusu olarak belirlenmiştir. Dolaylı vergilerde ise, esas olarak sorumluluğun öznesi işleme taraf olan kişilerdir. Mükellef bilindiği üzere doğrudan vergiyi doğuran olayla ilişkili işlemin tarafıdır. Sorumlu da belirtilen işlemin diğer tarafından belirlenmiştir. Diğer bir anlatımla, dolaylı vergilerden olan KDV, ÖTV, damga vergisi ve dijital hizmet vergilerinde[449] işleme taraf olanlar vergi sorumlusu olarak belirlenmiştir. Verginin yüklenicisi konumunda olan kişilerin sorumlu olarak düzenlendiği, bu kapsamda aynı zamanda işleme taraf olan bu kişilerin vergi sorumlusunun öznesi olduğu görülmektedir. Ancak belirtmek gerekir ki vergi kesenlerin sorumluluğunun uygulandığı gelir ve kurumlar vergisi bu kapsamda değerlendirilmez. Vergi kesenlerin sorumluluğunda sorumluluğun öznesi işleme taraf olan kişidir. Buna karşılık gelir ve kurumlar vergisi dolaylı vergi niteliğini taşımaktadır. Dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi dolaysız vergi niteliğini taşımalarına karşılık vergi kesenlerin sorumluluğu uygulamalarında işleme taraf olanlar sorumlu tutulmaktadır.

## 6. ÇEŞİTLİ HUKUK SİSTEMLERİNDE VERGİ SORUMLULUĞU KAVRAMI

Vergi sorumluluğu uygulaması, Türk vergi hukukunun yanı sıra diğer ülkelerin vergi sistemlerinde de bulunmaktadır. Bu bölüm kapsamında çeşitli hukuk sistemlerinde yer alan vergi sorumluluğu kavramı ele alınacaktır. Türk vergi hukukunda kaynak kanun olması nedeniyle Almanya, Anglo-Sakson hukuk sistemi örneği olarak İngiltere, Anglo-Amerikan hukuk sistemi örneği bakımından ABD ve Avrupa'da ortak bir sistem olan ve büyük bir uygulama alanı bulan Avrupa Birliği'nde vergi sorumlusu kavramları incelenecektir.

### 6.1. Almanya

Alman vergi idaresi, federatif yapının uygulanması neticesinde, federal idare ve federe idareleri (eyalet idareleri) şeklinde yapılanmıştır. Bu kapsamda vergilendirme yetkisine ilişkin kurallar Anayasa başta olmak üzere federal kanunlar ve eyalet kanunlarında düzenlenmiştir[450].

[449] Dijital hizmet vergisinde kural olarak vergi, şirket tarafından devlete ödenmektedir. Ancak vergi yükü, fiyatlara yansıtılarak kullanıcı olan tüketici tarafından ödenebilir. Örneğin, Youtube abonelik ücretinin artması ya da dijital reklam maliyetlerinin yükseltilmesi gibi.

[450] **Başaran Yavaşlar, Funda** (2013) Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü.

1949 yılında yürürlüğe giren Federal Almanya Anayasası'nda (GG-Grundgesetz) federal veya eyalet veya mahalli idareler tarafından toplanacak vergiler belirtilmiştir. Vergi yüküne ilişkin temel kurallar da bulunmaktadır. Buna göre, federasyon ve eyaletler mali ihtiyaçlarını mükellef üzerinde aşırı yük oluşturmadan adil ve dengeli bir şekilde karşılamaktadır. Sorumluluk kavramı, vergi kanunlarına bağlı olarak ortaya çıkan borcun ödeneceğine ilişkin garanti anlamına gelmektedir. GG'de sorumluluğa ilişkin bir tanım bulunmamakla birlikte Alman Vergi Usul Kanunu'nda (AO-Abdabenordnung) vergi ödevlisine ilişkin tanım yer almakta ve sorumluluğa dair hükümler bulunmaktadır[451].

213 sayılı VUK'un kaynak kanunu olarak kabul edilen 1919 yılında yürürlüğe giren Alman Vergi Usul Kanunu (Reichsabgabenordnung) 1977 yılında yürürlükten kaldırılarak şu an yürürlükte olan AO yürürlüğe girmiştir[452]. Vergi sorumlusu kavramı AO'da yer almaktadır. Buna göre, vergi ödevlisi (steuerpflichtiger), vergiye tabi kişi veya üçüncü kişiden vergi keserek bu tutarı vergi dairesine ödemekle yükümlü kişidir[453]. Başaran Yavaşlar'a göre, vergi ödevlisi, bir üst kavram olup beraber bireysel vergi ödevi getirilen pek çok kişiye de içermektedir[454].

Vergi sorumluluğu, Almanca'da *"haftung";* sorumlu ise *"haftungsschuldner"* olarak ifade edilmektedir. Alman yazınında vergi mükellefi ve sorumlusu kavramlarının birbirinden ayrılabilmesi için *"verginin asıl borçlusu – sorumluluk borçlusu"* veya *"birinci borçlu – ikinci borçlu"* veya *"vergi borçlusu – sorumluluk borçlusu"* şeklinde ayrımlar da bulunmaktadır[455].

Vergi sorumlusu, AO'da düzenlenmiştir[456]. Bir başkasının vergi borcu için kanun gereğince sorumlu olan kişiye vergi sorumlusu adı verilmektedir[457]. Alman vergi hukukunda sorumluluk, kişisel sorumluluk ve üçüncü şahıs borçlarından sorumluluk şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Türkiye'deki vergi sorumlusu kavramına göre daha geniş bir sorumluluk hali söz

– Hukuk Devleti Bakış Açısıyla, Ankara, Seçkin Yayıncılık, s. 181-205.
[451] **Ortaç**, "Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk", s. 39; Abgabenordnung, §33 - §78.
[452] **Tunç**, Vergi Hukukunda Temsil ve Sorumluluk, s. 243.
[453] Abgabenordnung, §33, "Steuerschuldverhältnis".
[454] **Başaran Yavaşlar,** Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü, s. 40.
[455] **Akkaya**, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", s. 187.
[456] AO, §11 I, c.1.
[457] **Başaran Yavaşlar**, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü, s. 40.

konusudur[458].

Alman vergi hukukunda sorumluluk yalnızca kanundan kaynaklanabilir. Vergi borcundan kaynaklanan edimleri ifa etmesi konusunda üçüncü kişiler ile yapılan anlaşmalar vergi idaresine karşı ileri sürülemez. Bunun yanı sıra, sorumluluğun söz konusu olması için vergi borcu ilişkisinden kaynaklanan hakkın varlığı şarttır. Burada da sorumluluk halleri feri sorumluluklardır. Vergi alacağının öncelikle mükelleften alınması gerekmekte olup mükelleften alınamadığı takdirde sorumludan talep edilebilecektir[459].

Kanuni temsilcilerin sorumlulukları AO'nun 34. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre gerçek ve tüzel kişilerin kanuni temsilcileri ve tüzel kişiliği olmayanların yöneticileri, temsil ettiği kişi veya kurumların ödevlerini yerine getirmekle sorumlu tutulmuştur.[460] Ücretler, menkul sermaye iratları ve sair kazanç ve iratlarda vergi kesinti yoluyla tahsil edilmektedir. Ücretlerde kesinti, elde edilen ücretin tamamı üzerinden işveren tarafından yapılmaktadır. İşveren, vergi sorumlusu olarak vergi dairesine ödeme yapmaktadır. Menkul sermaye iratlarında ise iradı sağlayanlar vergi sorumlusu olarak vergiyi keserek vergi dairesine öderler[461].

AO'nun 69. ve devamı maddelerine göre, 34 ve 35. madde kapsamındaki vergi ödevlerinin kasıtlı olarak veya ağır ihmal sonucunda yerine getirilmemesi halinde, temsilcilerin sorumluluğu doğmaktadır[462]. Temsil edilenin sorumluluğunun da bulunduğu bu sorumluluk halinde vergi kaybından sorumluluk da söz konusudur[463].

Bireysel sorumluluğun yanı sıra grup sorumluluğuna ilişkin hükümler de bulunmaktadır. Kendine ait tüzel kişiliği olan şirket başka tüzel kişiliği olan şirketin kontrolü altında ise kontrol sahibi şirketin vergi borçlarından da sorumlu olmaktadır. Kanuni temsilcinin yanı sıra iradi temsilcilerin sorumluluğu da bulunmaktadır. Mükellef tarafından iradi temsilci atanabilmektedir. Bu temsilci, idari işleri yürütme yetkisine sahip olsa da vergi

[458] AO, §69-76; **Başaran Yavaşlar**, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü, s. 40.
[459] AO, §219, c.1-c.2; **Başaran Yavaşlar**, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü, s. 41.
[460] AO, §34; **Tunç,** Vergi Hukukunda Temsil ve Sorumluluk, s. 245.
[461] **Ortaç,** "Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk", s. 40-41.
[462] AO, §69.
[463] AO, §70.

iadesi durumunda iade alma yetkisi bulunmamaktadır[464].

AO dışında Alman Gelir Vergisi Kanunu'nda (EStG – Einkommensteuergesetz) sorumluluğa ilişkin düzenlemeler mevcuttur. Bu kapsamda vergi mükellefleri, tevkif edilecek ve ödenecek vergiden sorumlu olmaktadır. Serbest meslek olarak icra edilmeyen işlerden elde edilen kazançlarda kesinti yoluyla vergi alınmaktadır[465].

### 6.2. İngiltere

Birleşik Krallık, içtihat hukukunu esas alan Common Law sistemine sahiptir. Birleşik Krallık'ı oluşturan Galler, İngiltere, İskoçya, Kuzey İrlanda için ayrı ayrı veya bunların tümü için geçerli olan UK Public General Acts'de (Birleşik Krallık Genel Kanunları) vergi düzenlemeleri yer almaktadır[466].

İngiltere vergi sisteminde kural olarak mükelleflerin beyanı üzerine vergilendirme işlemleri yapılmaktadır. Self-Assestment olarak adlandırılan sistemde bireyler ve işletmeler yıllık gelirlerini Her Majesty's Revenue and Customs'ye (HMRC - Kraliyet Vergi ve Gümrük Dairesi) bildirirler[467]. Bu düzenlemenin istisnasını ise Pay As You Earn (PAYE – Kazandıkça öde) olarak adlandırılan vergi kesintisi sistemi oluşturmaktadır. Vergi sorumluluğu ise "*liability*" olarak ifade edilmektedir. Türkiye'de olduğu gibi vergi kesintisi terimi konusunda ise Birleşik Krallık'ta görüş birliği bulunmamaktadır. Literatürde ve kanunlarda "*taxation at source*" (kaynakta vergileme), "*deduction at source*" (kaynakta kesinti), "*collection at source*" (kaynakta toplama/tahsilat), "*tax witholding*" (vergi kesintisi) olmak üzere farklı şekillerde kullanımlar bulunmaktadır[468].

---

[464] AO, §73; **Tunç,** Vergi Hukukunda Temsil ve Sorumluluk, s. 246-247.
[465] EStG, §38-42; **Blumich/Falk** (1955) Einkommensteuer Gesetz, 7 Auflage, Verlag Franz Vahlen Gmbh Berlin und Frankfurt, s. 1174 (Aktaran; **Saban**, Vergi Hukukunda Sorumluluk, s. 28)
[466] **Tunç**, Vergi Hukukunda Temsil ve Sorumluluk, s. 251-252.
[467] HMRC, vergilendirme yoluyla gelir elde edilmesi için kurulmuştur. Resmi vergi dairesidir. Self-Assestment hakkında bilgi için bkz: **James, Simon** (1997) "Self-Assestment and The UK Tax System", Australian Tax Forum. C: 13, s. 205–226, heinonline.com, s.e.t. 04.12.2024; **James, Simon/Alley, Clinton** (2009) "Tax Compliance, Self-Assestment and Tax Administration", Journal of Finance and Management in Public Services, C: 2, S: 2, s. 27-42, https://ore.exeter.ac.uk/repository/bitstream/handle/10036/47458/james2.pdf , s.e.t. 04.12.2024.
[468] **Soos, Piroska, E**. (2002) "The Origins of Taxation at Source in England", Taxation – Critical Perspectives on The World Economy, Volume I, ed. by, Simon James, London, Routledge, s. 50 (Aktaran: **Tunç**, Vergi Hukukunda Temsil ve Sorumluluk, s. 252).

Vergi kesintisi olarak adlandırılan PAYE sisteminde, mükellefler o yıla ait gelir vergilerinden mahsup edilmek üzere, önceki yıllara ait ortalama gelir düzeylerine göre hesaplanan vergi, gelir sahibine yapılacak olan ödemelerden, ödemeyi yapacak kişi veya kurumlar tarafından kesilmektedir. Bu sistemde gelir unsurları; ücretler, gayrimenkul sermaye iratları, hisse senetleri gelirleri ve banka faizleri ile telif haklarıdır[469].

Ücretlerde kesinti, sorumlu sıfatıyla işveren tarafından yapılmaktadır. Gayrimenkullerden alınacak kiralar üzerinden hesaplanan vergi, sorumlu sıfatıyla kiracı tarafından kesilerek vergi dairesine yatırılır. Telif ve patent haklarından elde edilen gelirlerde ise kesinti yapmak zorunda olan ödemeyi yapan kurum ve kişilerdir[470].

Birleşik Krallık'ta ayrıca genel nitelikli bir kanun olan Taxes Management Act 1970 (Vergi Yönetimi Kanunu) de yürürlüktedir. İlgili kanunda küçükler ve kısıtlılara ilişkin hükümler bulunmaktaydı. Bu hükümlere göre küçükler ve kısıtlıların kanuni temsilcileri tarafından vergi ödevleri yerine getirilmekteydi. Ancak 2012 yılında Finance Act'in 222. maddesiyle bazı hükümler kaldırılmıştır. Mevcut durumda, kanuni temsilciler şahsen sorumlu olmayacak ancak temsil ettikleri kişi adına sorumlulukları devam edecektir. Bu değişiklik, yalnızca gerçek kişiler için geçerli olduğu için tüzel kişiler ve bunların kanuni temsilcilerine yönelik herhangi bir yenilik olmamıştır[471]. Tüzel kişilerde ise tüzel kişiliği temsil eden organ veya bu organ tarafından atanmış memur kanuni temsilcidir. Kanuni temsilciler şirket hesabına ait paralardan vergi borcunu ödemeye yetecek kadar miktarı ayırmak zorundadırlar[472].

### 6.3. Amerika Birleşik Devletleri

ABD, Anglo-Amerikan Hukukunun önemli temsilcilerinden birisidir. Vergilendirme işlemlerinde federal yönetimin, eyalet yönetiminin ve mahalli idarelerin yetkileri bulunmaktadır. Günümüzde vergilerin yaklaşık 2/3'ü federal yönetim, kalan kısmı ise eyalet yönetimi ve mahalli idareler tarafından tahsil edilmektedir[473]. Federal

[469] **Kay, J.A./King, M.A.** (1990) The British Tax System, Fifth Edition, New York, Oxford University Press, s. 62-64, https://ifs.org.uk/sites/default/files/output_url_files/kay_king.pdf, s.e.t. 04.12.2024.
[470] **Kay/King**, The British Tax System, s. 64.
[471] UK Public General Acts, Taxes Management Act 1970, 12.03.1970; UK Public General Acts, Finance Act 2012, 17.07.2012, legislation.gov.uk. s.e.t. 04.12.2024.
[472] UK Public General Acts, Finance Act 2012, 17.07.2012, legislation.gov.uk. s.e.t. 04.12.2024.
[473] **Demir, İhsan Cemil** (2008) "ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi", Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, C: 10, S: 1, s. 276.

yönetimin en önemli gelir kaynağını gelir vergisi ile maaş ve ücretlerden yapılan kesintiler oluşturmaktadır[474].

ABD vergi sisteminin federal devlet yapısı ile uzun ve sürekli değişen kanunları nedeniyle karmaşık bir yapıya sahip olduğu söylenmektedir. Vergilendirme işlemlerini devlet adına Internal Revenue Service (IRS - Milli Gelir İdaresi) yürütmekte olup Internal Revenue Code (IRC - Milli Gelir Kanunu) çerçevesinde belirlenen görevleri yerine getirmektedir[475].

Vergi kesenlerin sorumluluğu, IRC'de düzenlenmiştir. Tevkifat yükümlüsü kanunda açık bir şekilde belirtilmiştir. Buna göre, herhangi bir sıfatla kanunda tek tek sayılan tevkifata tabi gelirleri elde eden, elden çıkaran, ödeyen, makbuzunu kesenler tevkifat yükümlüsüdür[476].

Küçüklerin vergilendirilmesi bakımından iki farklı durum göz önüne alınarak düzenleme yapılmıştır. İlk durumda çocuğun bir vergi yılı içinde yalnızca faiz ve kar payından oluşan gelirinin bulunması ve bu gelirin kanundaki tutarlardan az olması durumunda kanuni temsilci konumundaki ebeveynin gelirine dahil edilerek beyan edilebilir. İkinci durumda ise kanunda belirtilen tutardan fazla geliri olan çocuk için beyan çocuğun kendisi üzerinden yapılmalıdır[477].

Kişilerin, şirketin vergi borçlarına ilişkin sorumluluğu IRC kapsamında düzenlenmiştir. Bu çerçevede, görevi gereği vergi kesintisi yapmak, muhasebeleştirmeyi gerçeğe uygun şekilde gerçekleştirmek ve vergi ödemesini yapmakla yükümlü olan kişinin, bu görevlerini yerine getirmemesi nedeniyle vergi kaybına ya da vergi kaçakçılığına sebep olacak bir fiilde bulunması halinde, kanunda yer alan diğer cezai hükümler saklı kalmak kaydıyla, kesilmeyen veya ödenmeyen vergi tutarından şahsen sorumluluğu doğar[478].

Sorumluluk kapsamındaki kişi ise, vergiyi ödeme görevi bulunan ya da vergiyi ödememe yönünde karar alma yetkisine sahip olan şirket yetkilisidir. Bu nitelikleri

[474] **Sherlock, Molly F./Marples, Donald J**. (2014) Overview of The Federal Tax System, Washington D.C., Congressional Research Service, s. 1; **Karyağdı, Nazmi** (2006) Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi, Ankara, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, s. 12.
[475] **Tunç**, Vergi Hukukunda Temsil ve Sorumluluk, s. 260.
[476] IRC, Section 1473.
[477] IRC, Section 1 (g/7/A-B).
[478] IRC Section 6672/a.

taşımayan kişilerin, şirketin ödenmemiş vergi borçları nedeniyle herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır[479].

### 6.4. Avrupa Birliği

AB mevzuatında vergi mükellefi ve vergi sorumlusu kavramları için ortak bir hüküm bulunmamakla birlikte KDV (VAT - Value Added Tax), kurumlar vergisi ve gelir vergisi kapsamında ilgili kavramlar her ülkenin kendi mevzuatında düzenlenmiştir. Vergi mükellefi, en genel ifadesiyle, vergiye tabi işlemleri gerçekleştiren kişi veya kurumları ifade etmektedir.

Gelir vergisi ve kurumlar vergisi açısından vergi mükellefi kavramı ulusal bazda düzenlenmektedir. AB hukukunda gelir ve kurumlar vergisi gibi doğrudan vergiler, temel olarak her üye devletin ulusal yasalarıyla düzenlenir. Bu alanda bağlayıcı bir direktif yoktur. Ancak vergi mukimliği[480] gibi ortak kavramlar bulunmakta olup bir şirket veya birey bir AB ülkesinde mukim ise o ülkenin vergi mükellefi olarak kabul edilir ve o ülkenin vergi kanunlarına göre vergilendirilir. Bunun yanı sıra daimi iş yeri kavramı[481] bir şirketin başka bir AB ülkesinde vergi mükellefi olmasını da gerektirebilmektedir[482].

KDV açısından vergi mükellefi KDV Direktifi'nin 9. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre; vergi mükellefi, bağımsız olarak ekonomik faaliyette bulunan herhangi bir gerçek veya tüzel kişidir. Ekonomik faaliyet ise, ticari, endüstriyel, tarımsal faaliyetleri ve serbest meslek hizmetlerini kapsamaktadır. Vergi mükellefi olan AB içinde mal veya hizmet satışı yapan işletmeler, KDV'yi beyan etmekle yükümlüdür. AB içinde sınır ötesi işlemler yapan işletmeler ise belirli durumlarda VAT One Stop Shop (OSS – Tek Duraklı Mağaza) veya Mini One Stop Shop (MOSS – Mini Tek Durak Mağazası) sistemine kayıt olmak zorundadır.

---

[479] **Kirsner, M.A./Miller, R.S./Neier, D./Traurig, G**. (2001) "Being Held Personally Liable For Debtor Company's Unpaid Taxes", New York Law Journal, August, www.gtlaw.com, Aktaran: **Altaş, Soner (2021)** "ABD Vergi Hukukundaki "Kişi" ile Türk Vergi Hukukundaki "Kanuni Temsilci" Kavramlarının Mukayesesi", Vergi Dünyası, Y: 40, S: 475, Mart, s. 123.

[480] İngilizce'de "*tax residency*" olarak ifade edilmektedir.

[481] İngilizce'de "*permanent establishment*" olarak ifade edilmektedir.

[482]Taxation and Customs Union, https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/vat-directive/taxable-persons_en#:~:text=In%20practice%2C%20a%20taxable%20person,(Article%2010%20VAT%20Directive)%20. , s.e.t. 18.03.2025.

AB mevzuatına göre vergi sorumlusu, verginin ödenmesinden ve beyan edilmesinden sorumlu olan kişi veya kurumu ifade etmektedir. Vergi sorumluluğu özellikle KDV, dolaylı vergiler ve bazı hallerde gelir ve kurumlar vergisi bakımından önem taşımaktadır. Gelir ve kurumlar vergisi açısından vergi sorumlusu, şirket yöneticileri, muhasebeciler veya atanmış vergi temsilcileri olabilir. Transfer fiyatlandırması ve çifte vergilendirme önleme anlaşmaları gibi düzenlemeler vergi sorumluluğunun hangi ülkede doğacağını belirlemektedir.

AB KDV Direktifi, ters yükümlülük mekanizması ve vergi temsilcisi atama zorunluluğu gibi düzenlemeler içermektedir. İlk olarak, KDV bakımından AB KDV Direktifi'ne göre vergi sorumlusu Reverse Charge uygulaması ile karşımıza çıkmaktadır. Buna göre; bazı işlemlerde KDV'yi satıcı değil, alıcı ödeyerek beyan eder. Bunun yanı sıra bazı durumlarda vergi temsilcisi[483] zorunluluğu da bulunmaktadır. AB üyesi olmayan ülkelerdeki yerleşik işletmeler bakımından uygulanmaktadır. Ancak bu zorunluluk belirli şartlara bağlıdır ve üye devletlerin takdirine bırakılmıştır. KDV Direktifi'nin 204. maddesine göre, üye devletler AB dışında yerleşik olan vergi mükelleflerinden, vergi ödevlerini yerine getirebilmek amacıyla kendi adlarına hareket edecek bir temsilci atamalarını zorunlu tutabilir[484].

AB, çifte vergilendirme sorunlarını önlemek ve vergi sorumluluklarını netleştirmek için çeşitli mekanizmalar belirlemiştir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları bunlardan biridir. Bu kapsamda AB üye ülkeleri arasında çifte vergilendirme riskini önleyen anlaşmalar yürürlüktedir. AB Vergi Uyuşmazlık Çözüm Mekanizması Direktifi (2017/1852)'ne göre vergi uyuşmazlıklarını çözmek amacıyla tahkim mekanizması sunmaktadır[485]. Son olarak, Anti Tax Avoidance Directive I ve II'de (ATAD – Vergi Kaçakçılığıyla Mücadele Direktifleri) bulunmaktadır. Bunlar ise, büyük şirketlerin agresif vergi planlamalarıyla düşük vergi ödemesini engellemek için düzenlemeler içermektedir[486].

[483] İngilizce'de "*fiscal representatice*" olarak ifade edilmektedir.
[484]Taxation and Customs Union, https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/vat-directive/taxable-persons/persons-liable-vat-payment_en , s.e.t. 18.03.2025.
[485]Taxation and Customs Union, https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/business-taxation/dispute-resolution-mechanism_en , s.e.t. 18.03.2025.
[486]Taxation and Customs Union, https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/business-taxation/anti-tax-avoidance-directive_en , s.e.t. 18.03.2025.

# İKİNCİ BÖLÜM

# KATMA DEĞER VERGİSİNDE SORUMLULUK VE TEVKİFAT UYGULAMALARI

## 1. KATMA DEĞER VERGİSİNDE SORUMLULUK

### 1.1. Katma Değer Vergisinde Sorumluluğun Genel Görünümü

#### 1.1.1. Katma Değer Vergisinde Vergi Sorumlusu

KDV bakımından vergi sorumluluğu, uygulama kolaylığı sağlamak için getirilmiş bir düzenlemedir. KDV'ye tabi işlemleri olan, ancak bu işlemleri sıklıkla meydana gelmeyen mükelleflerin KDV'den kaynaklanan görevlerini azaltmak bakımından vergi sorumluluğu büyük önem taşımaktadır[487].

KDV açısından mükellef ve sorumlu kavramları oldukça yakın özellikler taşımaktadır. KDV'de asıl mükellef vergiye tabi malı tüketen veya hizmetten yararlanan tüketicidir. Vergi mükellefi, KDV'yi tüketiciden tahsil ederek verginin Hazineye ulaştırılmasında aracılık etmektedir. KDV bakımından mükellefin mal varlığında bir azalma meydana gelmez. Bu açıdan mükellef vergilemede aracı niteliği taşımaktadır. KDV'nin ödenmesinden sorumlu olanlar da aynı rolü taşıyarak KDV'nin tüketiciden tahsil edilerek Hazineye aktarılmasında aracılık ederler[488].

KDV'de kural olarak beyan esası geçerlidir. Ancak bazı durumlarda malın alıcısı veya hizmetten yararlananlar sorumlu sıfatıyla KDV'yi kaynağında keserek beyan etmektedir. Bu duruma KDV'de sorumluluk adı verilmektedir. KDV'de sorumluluk halinde vergiye tabi işlemlere ait KDV'yi mükellef değil, işlemin diğer tarafı ödemek durumundadır. KDV mükellefi olmayanlar mükellef adına vergiyi ödeyerek vergi dairesine karşı muhatap olmaktadır.

---

[487] **Akdoğan, Abdurrahman** (2023) Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 16. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, s. 559.

[488] **Kızılot, Şükrü** (2012) Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, s. 487.

KDVK'nın 9. maddesinde temel olarak üç sorumluluk hali düzenlenmiştir. Birinci olarak, KDVK'nın 9. maddesinde vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla, mükellefin Türkiye içinde ikametgahı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığı durumlarda ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığının vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği düzenlenmiştir.

Kanun'un 9. maddesinde düzenlenen ikinci sorumluluk hali, fiili veya kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespit edilmesi durumunda, söz konusu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan KDV'nin belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan yükümlüden istenmesini hüküm altına almaktadır. Kanun'un 9. maddesinde düzenlenen son sorumluluk hali ise 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'na göre düzenlenen ürün senetlerinin, ürünü depodan çekecek olanlara teslimine ait KDV'nin ödenmesinden lisanslı depo işleticilerinin sorumlu tutulmasına ilişkindir.

Kanun'un gerekçesinde, özellikle ilk fıkra üzerinde durularak Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetki ayrıca ele alınmıştır. Mükellefin Türkiye içinde ikametgahı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması durumuna ilişkin sorumluluğun kapsamı belirli iken "*gerekli görülen diğer haller*" kapsamında belirlenecek sorumluluğun kapsamı hakkında belirsizlik ve Bakanlığa verilmiş çok geniş bir yetki söz konusudur[489]. Bu kapsamda, 9. maddede sayılan hallerin mükelleflerin idare tarafından takibinin güç olduğu, dolayısıyla vergi tarh, tahakkuk ve tahsilatında kaybın mümkün olduğu haller olduğu belirtilmiştir. Ayrıca burada sayılan hallerle sınırlı olmayıp vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla gerekli gördüğü hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığının mükelleften başka bir şahsı verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisinin olduğu ifade edilmiştir. Maddede belirtilen "*işlemlere taraf olanlar*" ifadesinin mükellefin temsilcisi, vekili, mükellef adına hareket etmeye yetkili herhangi bir kimse veya kendisine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişi olabileceği de gerekçede yer almaktadır[490]. Bu konu çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

---

[489] **Arslan, Erdoğan** (2008) "KDV'de Sorumluluk ve Tevkifat", Vergi Dünyası Dergisi, Mayıs, S: 321, www.vergidunyasi.com.tr, s.e.t. 30.05.2024; **Uzunoğlu, Nihat** (2014) Herkes İçin Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, İstanbul, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği, s. 811.

[490] Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Gerekçesi, Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları, https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/KDV/cilt_2_3065_sayili_kanun.pdf , s.e.t. 27.02.2024.

KDV'de vergi sorumluları kanunda ayrıca düzenlenmiştir. Bu kişiler, vergiye tabi işlemlere taraf olanlar veya ilgili şahıslar olarak KDVK'nın 9.maddesinde belirtilmiştir.

İşleme taraf olanlar; mükellefin temsilcisi, vekili, mükellef adına hareket etmeye yetkili herhangi bir kişi veya kendisine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişidir. Bu kişiler verginin tam olarak ödenmesinden ve buna ilişkin ödevlerin yerine getirilmesine sorumlu tutulacaktır. Mükellefin temsilcisi, TBK'nın 40 ve devamı maddelerine göre mükellef tarafından kendi hesabına ve adına hukuki işlem yapmaya yetkili kılınan kişilerdir. GVK'nın 8. maddesinde ise daimi temsilci *"…bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya mütaaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimse…"* şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca maddenin devamında *"Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Ticaret Kanununun hükümlerine göre acenta durumunda bulunanlar; temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler; mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar"* daimi temsilci olarak sayılmıştır. İlgili kanunlarda belirtilen bu kişiler verginin ödenmesinden ve ödevlerin yerine getirilmesinden sorumlu olmaktadır. Daha açık bir anlatımla GVK'nın 8. maddesinde düzenlenen daimi temsilciler de mükellef temsilcisi olarak kabul edilmesi gerektiği doktrinde ifade edilmektedir[491]. Doktrinde yer alan diğer bir görüşe göre ise, vergiye tabi işlemlere taraf olanlar ifadesinden temsilci veya vekil niteliğindeki kişiler değil, teslim veya hizmet ifasında hukuken teslim eden/alanı veya hizmet veren/alanı tanımladığı belirtilmektedir. Bu görüşün dayanağı ise, vekil konumundaki kişilerin işlemi mükellef adına ve hesabına yapması sebebiyle vergiye tabi işlemlere taraf olma durumunun bulunmamasıdır[492].

Kanunun vergi sorumlularını tanımlarken *"vergiye tabi işlemlere taraf olanlar"* deyimini kullanmasının üç önemli sonucu bulunmaktadır. Bu sonuçlardan birincisi, vergi sorumlusunun birden fazla kişi olmasıdır. İkinci sonucu, Kanuna göre vergi sorumlusu olabilecek kişilerin vergiyi doğuran olayın her iki tarafında da bulunan kişiler olmasıdır. Üçüncü sonucu ise vergi sorumlusu idarenin takdirine göre, işleme ait KDV'nin hem yasal mükellefi hem de teslim veya hizmetin muhatabı veya satın alan kişi olabilmesidir. Bu

[491] **Aydın**, Katma Değer Vergisinde Sorumluluk, s. 105.
[492] **Arslan,** "KDV'de Sorumluluk ve Tevkifat", s.e.t. 30.05.2024.

nedenle yasal mükellef aynı zamanda verginin sorumlusu da olabilmektedir[493]

KDV'de *"vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar"* kavramı Kanun'da sistematik bir şekilde yer alsa da bu kavramın içeriği hususunda "*Vergi Sorumlusu"* başlıklı KDVK'nın 9. maddesinde belirlenen *"vergiye tabi işleme taraf olanlar"* dışında kanunda bir hüküm bulunmamaktadır. Vergiye tabi işleme taraf olanlar kanun gerekçesinde bir grup olarak sayılmıştır. Ancak bu kişilerin tayini noktasında vergi idaresi tarafından bir belirleme yapılması gerekmektedir. Diğer bir anlatımla, bu belirleme idarenin takdirine bırakılmıştır. Oysa Anayasa'ya göre vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler yalnızca kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır. Vergi kesintisi yapacak kişinin idare tarafından değil, kanunla belirlenmesi gerekir. Bu açıdan incelendiğinde, KDV sorumlularının idare tarafından tespit edilmesi Anayasa'ya aykırılık teşkil ettiği değerlendirilmektedir[494].

*"Tarhiyatın muhatabı"* başlığını taşıyan KDVK'nın 44. maddesinde doğrudan vergi sorumluluğunu tanımlamasa da vergi sorumlusuna ilişkin bir hüküm yer almaktadır. İlgili maddede, "*Katma Değer Vergisi, bu vergiyle mükellef gerçek veya tüzelkişiler adına tarholunur. ... Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler ile kanuni merkez veya iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayan tüzelkişilerde, bu kanuna göre vergi kesintisi yapmakla sorumlu kişi; vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulan bir şahsın bulunamaması halinde, mükellefin Türkiye'deki daimi temsilcisi, Türkiye'de birden fazla temsilcisinin mevcudiyeti halinde mükellefin tayin edeceği temsilci; tarhiyat tarihine kadar böyle bir tayin yapılmamışsa temsilci lerden herhangi birisi, daimi temsilci mevcut değilse işlemleri mükellef adına yapanlar, tarhiyata muhatap tutulurlar."* hükmü yer almaktadır. Doktrinde yer alan bir görüşe göre, KDVK'nın 44. maddesinin vergi sorumlusu kavramını tamamladığı ifade edilmektedir. Bu kapsamda, KDVK'nın 9. maddesi, KDVK'nın 44. maddesinde yer alan KDV'nin, mükellefi olan gerçek ya da tüzel kişi adına tarh olunması kuralının istisnasını teşkil ettiği değerlendirilmektedir[495].

Her ne kadar iki hükmün birbirini tamamladığına dair doktrinde görüş bulunsa da iki hüküm beraber değerlendirildiğinde birtakım farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Vergi sorumlusunu düzenleyen KDVK'nın 9. maddesinde, ilgilinin taraf olduğu işleme ait verginin

[493] **Arslan**, "KDV'de Sorumluluk ve Tevkifat", s.e.t. 30.05.2024.
[494] **Arslan**, "KDV'de Sorumluluk ve Tevkifat", s.e.t. 30.05.2024.
[495] **Arslan**, "KDV'de Sorumluluk ve Tevkifat", s.e.t. 30.05.2024.

tamamından sorumlu olması ifade edilmiştir. KDVK'nın 44. maddesinde düzenlenen tarhiyatın muhatabında ise *"bu Kanuna göre vergi kesintisi yapmakla sorumlu kişi"* olarak belirtilmiştir. Bu durumda hem sorumluluk kapsamındaki verginin tamamı kesinti olarak tanımlanmış hem de vergi sorumlusu yalnızca vergi kesintisi yapmakla sorumlu kişi olarak anılmaktadır. Ancak KDVK'nın hükümlerinde ve özellikle vergi sorumluluğunun düzenlendiği 9. maddesinde vergi kesintisi yapmakla sorumlu kişiyi tanımlayan herhangi bir ifade yer almamaktadır. Bunun yanı sıra KDVK'nın 44. maddede belirtilen kişiler, KDVK'nın 9. maddesinde belirtilen vergi sorumlusundan daha sınırlı bir içeriğe sahiptir[496].

Bunun yanı sıra vergi sorumlusunun tanımında, sorumlu tutulduğu vergiyi kendi mal varlığından ödememesi ve vergiyi doğuran olayla ilişkisinin bulunmaması unsurları aranmaktadır. KDV'de ise sorumlular vergiyi doğuran olayın tarafı oldukları gibi KDV'yi de işlemin ilgili aşamasında kendi mal varlıklarından vergi dairesine ödemeleri söz konusudur. Bu nedenle KDV'de sorumluluk uygulamasının yerleşmiş vergi kavramı ve kurumlarının da bilinen anlamlarını çarpıttığı ifade edilmektedir[497].

### 1.1.2. Katma Değer Vergisinde Sorumluluk Kavramının Niteliği

KDV'de vergi sorumlusu kavramı incelendikten sonra karşımıza çıkan önemli bir tartışma KDV'de sorumluluğun varlığı ve varlığının kabulü halinde bu sorumluluğun nitelendirilmesine ilişkindir.

KDVK'da düzenlenen vergi sorumluluğunun KDV bakımından varlığı doktrinde çeşitli açılardan ele alınmaktadır. Bu kapsamda KDV'de vergi sorumluluğunun bulunup bulunmadığı tartışması ayrıca önem taşımaktadır.

İlk olarak KDV'nin tüketiciye yansıtılması nedeniyle vergi sorumluluğunun varlığı tartışılmaktadır. Doktrinde bu konuda görüş birliği bulunmakta olup verginin tüketiciye yansıtılmasının vergi sorumluluğu olmadığı ifade edilmektedir. Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker'e göre, mal ve hizmetlerin fiyatlarına eklenerek alınan bir vergi olan KDV'de sorumluluktan bahsedilemez[498]. Bu tür vergilerde vergi mükellefinin

[496] **Arslan**, "KDV'de Sorumluluk ve Tevkifat", s.e.t. 30.05.2024.
[497] **Arslan**, "KDV'de Sorumluluk ve Tevkifat", s.e.t. 30.05.2024.
[498] **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker,** mal ve hizmetlerin fiyatlarına eklenen vergilerden olan banka ve sigorta muameleleri, gümrük vergisi gibi vergilerde de sorumluluktan bahsedilemeyeceğini ifade etmektedir. Ayrıntılı

kanunda belirtilen malı veya hizmeti satan kişiler olduğu açıkça ifade edilmektedir. KDV gibi dolaylı vergilerde gerçek vergi yüklenicisi tüketici olsa dahi bu tüketicinin yasal vergi mükellefi sayılmasını gerektirmez. Verginin yansıtılması fiyat mekanizmasına bağlıdır. Şartlar sağlanmadığı takdirde satıcı vergiyi yansıtamaz. Nitekim vergi idaresi de mükellefin vergiyi yansıtıp yansıtmadığına bakmadan vergiyi tahsil etmektedir[499]. Benzer şekilde Güneş/Yılmaz da KDV bakımından kanuni mükellef ve gerçek mükellef kapsamında teknik olarak vergi sorumluluğu mekanizmasının mümkün olmadığını ifade etmektedir. Arslan da benzer şekilde kendisine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişiler ise her ne kadar vergiyi doğuran olayla doğrudan ilgili iseler de bu kişiler işlemin sonraki aşamasında KDV'nin yasal mükellef veya nihai tüketici olabileceğini belirtmiştir. Bu nedenle bu kişiler hakkında da vergi alacağının emniyet altına alınması amacı bakımından bir tereddüt olmadığı varsayılmakta ve vergi sorumlusu olarak kabul edilmelerinin uygun olmadığı ifade edilmektedir[500].

KDV bakımından vergi sorumluluğunun varlığına ilişkin bir diğer tartışma KDVK'nın 9. maddesi çerçevesinde yapılmaktadır. Doktrinde yer alan bir görüşe göre, KDVK'nın 9. maddesi, vergi sorumluluğu kapsamında değerlendirilebilir. Güneş/Yılmaz, bu noktada özellikle KDVK'nın 9. maddesinde yer alan düzenlemeden çıkarılamayacak ve madde kapsamından anlaşılamayacak derecede geniş sorumluluk hallerinin vergi idaresi tarafından Bakanlığın düzenlemeleri ile uygulanmasının göz önüne alınması gerektiğini belirterek KDVK'nın 9. maddesi bakımından vergi sorumluluğu mekanizmasının mevcut olduğunu değerlendirmektedir[501]. Ancak KDVK'nın 9. maddesinde düzenlenen sorumluluğun hangi tür sorumluluğun kapsamı altında değerlendirileceğine ilişkin tereddütler mevcuttur. Nitekim madde hükmünün tamamı ve uygulama birlikte ele alındığında kesin bir ayrımın yapılması da mümkün görünmemektedir[502]. Gerçek, KDVK'nın 9. maddesini *"Vergi Kesenlerin Sorumluluğu Halleri"* başlığı altında olduğunu belirtmektedir[503]. Dolayısıyla bu görüşün KDV'de sorumluluğun varlığını kabul ettiği ifade edilebilir.

bilgi için bkz: **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 85-86.
[499] **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 85-86.
[500] **Arslan,** "KDV'de Sorumluluk ve Tevkifat", s.e.t. 30.05.2024.
[501] **Güneş/Yılmaz**, "Katma Değer Vergisi'nde Sorumluluk ve Tevkifat İkilemi", s. 381.
[502] **Güneş/Yılmaz**, "Katma Değer Vergisi'nde Sorumluluk ve Tevkifat İkilemi", s. 382-383.
[503] **Gerçek,** "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", s. 167 vd.

Doktrinde yer alan bir diğer görüşe göre ise KDVK'nın 9. maddesinde düzenlenen hüküm sorumluluk kapsamında değerlendirilemez. Ancak bu noktada da sorumluluğun niteliği ve varlığı yazarlar tarafından farklı açılardan ele alınmıştır. Şenyüz/Yüce/Gerçek ise *"Başkalarının ödevinden kaynaklanan sorumluluk"* başlığı altında "*Alıcı tarafın sorumluluğu*" kapsamında KDVK'nın 9/2. maddeyi değerlendirmektedir[504]. Akkaya'ya göre, vergi kanunlarında yer alan "*sorumludurlar.*", "*müteselsilsen sorumludurlar.*", "*tevkifata tabi tutulur.*" gibi ifadeler her zaman teknik olarak vergi sorumluluğunu göstermemektedir[505].

Kanaatimizce KDVK'nın 9. maddesinde düzenlenen sorumluluk hali vergi sorumluluğu kapsamında değerlendirilebilir. Nitekim vergi sorumluluğunun amacı, varlık nedeni ve özellikleri dikkate alındığında KDVK'nın 9. maddesinde düzenlenen sorumluluk kavramıyla eşleştiği ifade edilebilir.

KDV'de sorumluluğun bulunduğu kabul edildiği takdirde, bu sorumluluğun hangi alt kategoride değerlendirilmesi gerektiği de ayrıca önem taşımaktadır. Doktrinde bu konuda çeşitli görüşler yer almaktadır. Doktrinde ağırlıklı görüş, KDVK'nın 9. maddesinde düzenlenen KDV'de sorumluluğun kendine özgü bir vergi sorumluluğu türü olarak değerlendirilmesine ilişkindir[506]. Şenyüz/Yüce/Gerçek ise, alıcı tarafın sorumluluğu kapsamında değerlendirmektedir. Bu görüşe göre, KDVK'nın 9. maddesinde düzenlenen sorumluluk hallerinde alıcı kanuni mükellefmiş gibi değerlendirilmiş ve satıcının normalde ödemesi gereken vergiden sorumlu tutulmuştur. Bu nedenle alıcı tarafın sorumluluğu kapsamında incelenmektedir[507].

Doktrindeki azınlık görüşe göre ise KDV'de sorumluluk vergi kesenlerin sorumluluğu kapsamında değerlendirilebilir. KDV'de sorumluluğun vergi kesenlerin sorumluluğu kapsamında değerlendirenlerin dayanağı ise esas olarak VUK'un 11. maddesidir. Vergi kesenlerin sorumluluğu olarak da adlandırılan ve vergilendirme şekli olan tevkifat/kaynakta kesinti yöntemi esas olarak vergi sorumluluğu çeşitlerinden olup en yaygın kullanılanlardan biridir. Üst kavram olan sorumluluğun altında tevkifat bir vergi

[504] **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi Hukuku, s. 113.
[505] **Akkaya,** "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", s. 185-186.
[506] **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 93; **Taşkan**, Vergi Hukuku, s. 78-79; **Oktar,** Vergi Hukuku, s. 85; **Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkcı**, Vergi Hukuku, s. 139;
[507] **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi Hukuku, s. 113.

sorumluluğu türü olarak karşımıza çıkmaktadır. Tevkifat denildiği zaman akla sorumluluk gelmektedir. Benzer şekilde sorumluluk denildiğinde de uygulamada ilk akla gelen tevkifat olmaktadır. Bunun sebebi ise GVK'nın 94. maddesi ve KVK'nın 15. maddesi kapsamında tevkifat uygulamasının yaygın olmasıdır[508].

Tevkifat uygulamasına ilişkin temel düzenleme genel kanun olan VUK'un 11. maddede "*Vergi Kesenlerin Sorumluluğu*" başlığı altında yer almaktadır. KDVK'nın çeşitli hükümlerinde[509] ise *"tevkifat"* yerine *"vergi kesintisi"* ifadesi yer almaktadır. Bu hükümlerin farklı hususları düzenlemediği, aksine birbirlerini tamamlayıcı nitelikte olduğu da doktrinde ifade edilmektedir[510].*"Vergi Kesenlerin Sorumluluğu"* başlığını taşıyan VUK'un 11. maddesinde esas olarak vergi hukukunda müteselsil sorumluluk düzenlenmekle birlikte madde gerekçesinde tahsil edilen KDV'nin vergi dairesine yatırılmasının amaçlandığı belirtilmiştir. Gerekçede KDV'de sorumluluktan bahsedilmesi ise doktrinde VUK'un 11. maddesinin *"Vergi Kesenlerin Sorumluluğu"* başlığını taşıması nedeniyle KDV'de düzenlenen sorumluluğun vergi kesenlerin sorumluluğu olup olmadığı konusunda çeşitli görüşlerin oluşmasına yol açmıştır.

Doktrinde yer alan bir görüş, KDVK'nın 9. maddesi kapsamında düzenlenen sorumluluk hallerinin her birinin ayrı ayrı VUK'un 11. maddesi kapsamında ayrıca ele alınması gerektiğini değerlendirmektedir. Buna göre, KDVK'nın 9. maddesinde düzenlenen ilk sorumluluk hali mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, iş yerinin, kanuni veya iş merkezinin bulunmamasına ilişkindir. Bu durumda KDVK'nın 9. madde uyarınca mal teslim eden veya hizmet ifa eden kişi vergi mükellefi olurken alıcı konumundaki kişi vergi sorumlusu olmaktadır. Alıcı olan kişi yapacağı ödeme nedeniyle, normal şartlar altında, malı teslim eden veya hizmeti ifade eden kişinin hesaplaması gereken KDV'yi kendisi hesaplayarak vergi dairesine beyan ederek ödemektedir. Tam kesinti/tevkifat olarak da adlandırılan bu durum doktrindeki bir görüşe göre vergi kesenlerin sorumluluğu olarak nitelendirilebilir. Ancak, KDVK'nın 1. maddesinde her türlü mal ve hizmet ithalatının vergi konusuna girdiği, 8. maddede ise mal ve hizmet ithal edenlerin vergi mükellefi olduğu belirtilmiş olmasına rağmen aynı kişilerin 9. maddesine göre vergi sorumlusu sıfatını taşıması bir sorun oluşturmaktadır Bu görüşe göre yine de vergi kesintisi olarak

[508] **Güneş/Yılmaz,** "Katma Değer Vergisi'nde Sorumluluk ve Tevkifat", s. 383.
[509] Bkz: 39. madde, 40. madde, 41. madde, 44. madde, 46. madde.
[510] **Güneş/Yılmaz,** "Katma Değer Vergisi'nde Sorumluluk ve Tevkifat", s. 384-385.

değerlendirilebilecek bu hallerde müteselsil sorumluluk da uygulanabilecektir[511].

Doktrinde yer alan ağırlıklı görüş ise KDV'de düzenlenen sorumluluğun vergi kesenlerin sorumluluğu kapsamında değerlendirilmemesi gerektiğini belirtirken bu durumun bir kavram karmaşası nedeniyle ortaya çıktığını ifade etmektedir.Bu görüş kapsamında; Oktar ilk olarak VUK'un 11. maddesinde düzenlenen sorumluluğun tüketiciler bakımından geçerli olmadığını ifade etmektedir. Oktar'a göre, madde başlığı vergi kesenlerin sorumluluğu olmasına rağmen vergiyi kesmeyen ancak ödemiş olduğu vergiyi tahsil ederek yansıtan kişiler vergi sorumlusu olarak belirtilmektedir. Oysa dolaylı vergilerde bu kişiler kanuni mükellef konumundadır. Kanun koyucuya göre vergi yükünü nihai aşamada taşıması gereken kişiler tüketici olarak belirtilmesine rağmen tüketicilerden verginin tahsil edilmesi güç olmaktadır. Bu kapsamda KDV'nin kanuni yüklenicisi ve kanuni mükellefi farklı kişilerden oluşmaktadır. Dolayısıyla Oktar'a göre, KDV'de verginin tüketiciye yansıtılması VUK'un 11. maddesinde belirtildiği şekilde bir sorumluluk söz konusu değildir. Bunun yanı sıra Oktar, KDV açısından vergi sorumluluğu istisnai olarak bazı hallerde uygulanacak şekilde KDVK'nın 9. maddesinde düzenlendiğini belirtmektedir. KDVK'nın 9. maddesine göre malı teslim eden veya hizmeti ifa eden kişi vergi sorumlusu değil, verginin kanuni mükellefidir. Vergi yüküne kimin katlanacağı ise iktisadi koşullara göre belirlenmektedir. Diğer bir anlatımla, kanuni vergi yüklenicileri her zaman vergi yükünü üstüne alan kişiler değildir. Verginin yansıtılıp yansıtılmaması kanuni mükellefiyeti etkilemeyerek yalnızca iktisadi olarak gelir dağılımını değiştirmektedir[512].

Oktar, 9. maddenin ilk fıkrasında mal ve hizmet ithalinde KDV mükellefiyeti, ikinci fıkrasında ise müteselsil sorumluluğun düzenlendiğini, bu kapsamda VUK'un 11. maddesinde belirtilen anlamda vergi kesenlerin sorumluluğunun düzenlenmediği ifade etmektedir. Buna rağmen KDVK'da vergi sorumluluğu düzenlenirken çoğunlukla vergi kesme sorumluluğu şeklinde düzenlenmiş ve bu kapsamda vergi tevkifatı ve vergi sorumluluğu kavramları birbirinin yerine kullanılmıştır. Bu durum ise kavram karmaşasına yol açmış ve aynı zamanda 3239 sayılı Kanunla VUK'un 11. maddesine eklenen

[511] **Arıkan/Arıkan,** "Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesinin 3. Ve Devamı Fıkralarında Düzenlenen Müteselsil Sorumluluk Esasının Değerlendirilmesi", s. 795-796. Bu yönde bkz: **Sarılı,** Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, s. 112; **Kaya, Ufuk** (2016) "Katma Değer Vergisi Türkiye Uygulamasında Vergi Kesenlerin Sorumluluğunun İncelenmesi" Legal Mali Hukuk Dergisi, C: 12, S: 133.

[512] **Oktar,** "Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine Düşünceler", s. 78.

düzenlemelere de zemin hazırlamıştır[513].

Aliefendioğlu'na göre, dolaylı vergilerde verginin yansıtılmasının karşılığının verginin kaynakta kesilmesi olarak ifade edilmesi vergi hukuku teorilerine aykırılık teşkil etmektedir[514]. Ancak hem kanun koyucu hem de Hazine ve Maliye Bakanlığı vergi kesmesi mümkün olmayan kişilerin KDV tahsilini kaynakta kesinti olarak değerlendirmektedir[515]. Dolaysız vergilerde sorumluların kaynakta kesinti yapmasına karşılık dolaylı vergilerde böyle bir ödev bulunmamaktadır. Bir gelirin ödenmesi veya servetin el değiştirmesi sırasında verginin kaynakta kesilmesi söz konusu olduğu için dolaylı vergilerde tevkifattan söz edilemez[516]. KDV'de kanuni mükellef sıfatını haiz hizmeti sunan, hizmetten yararlanandan vergiyi tahsil etmektedir. KDVK'nın 9. maddesi ise bu durumun istisnasını oluşturur.

Uzunoğlu da benzer şekilde KDVK'da yer alan sorumluluk uygulaması VUK'un 11. maddesinde düzenlenen vergi kesenlerin sorumluluğundan veya müteselsil sorumluluk uygulamasından farklı olduğunu belirtmektedir. Vergi kesenlerin sorumluluğunda her ne kadar vergi alacağını güvence altına alma amacı olsa da asıl amaç kamu alacağının en kısa sürede tahsil edilme kaygısıdır. Ayrıca bu uygulamada vergi kesintisi genelde hesaplanmış bir vergi tutarı üzerinden değil, asıl muhatabının vergi borcuna mahsup edilmek üzere işlem bedeli üzerinden yapılır. Çoğunlukla da işlem anında kesinti yapılırken karşı taraf bakımından ödenmesi gereken vergi mükellefiyetinin ortaya çıkıp çıkmadığına bakılmamaktadır. Kesilen vergiler ise sonra asıl mükellef tarafından ödenecek olan vergiden mahsup edilir. Müteselsil sorumluluk uygulamasında ise sorumlu tutulacak kişinin başlangıçta herhangi bir sorumluluğu yoktur. Asıl mükellefin borcunu yerine getirmemesi ve muhatabın da bu işlemden menfaat elde ettiği veya ilgili kişiyle bağlantısının tespit edilmesi halinde müteselsil sorumluluk uygulanmaktadır. Buna karşılık KDV'de sorumluluk ise sorumlu olarak belirtilen kişi, satıcı konumunda olan karşı tarafın yaptığı işleme ilişkin hesapladığı ve muhatap tarafından karşı tarafa ödemek zorunda olduğu vergiyi satıcıya ödemek yerine vergi güvenliği amacıyla kısmen veya tamamen doğrudan vergi dairesine ödemektedir. Normal koşullarda satıcı tarafından vergi dairesine ödenecek olan vergi, onun

[513] **Oktar,** "Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine Düşünceler", s. 80.
[514] **Aliefendioğlu,** Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj), s. 16-17.
[515] **Oktar,** "Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine Düşünceler", s. 78.
[516] **Aliefendioğlu,** Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj), s. 15.

adına işleme muhatap olan sorumlu tarafından vergi dairesine ödenmektedir[517].

Güneş/Yılmaz da bu durumda bir vergi sorumluluğu söz konusu olmakla birlikte vergi kesenlerin sorumluluğu alt kategorisine dahil edilmesi mümkün olmadığını ifade etmektedir. Burada kanun koyucu esas olarak alıcılara, verginin tahsili bakımından bir tür garantörlük görevi yüklemektedir. Bu nedenle KDVK'nın 9. ve VUK'un 11. maddeleri bakımından bir kavram karmaşası mevcuttur[518]. KDV'de sorumluluk vergi sorumluluğu olarak nitelendirilse de vergi kesenlerin sorumluluğu kapsamına dahil edilemez. Bu kapsamda Güneş/Yılmaz'a göre, VUK'un 11/3. maddesinde yer alan müteselsil sorumluluk ifadesi ile, üçüncü kişilere hukuki olarak bir ödev yüklenmiş olup üst başlık olarak da bir tür sorumluluk olarak değerlendirilebilir. Ancak bu sorumluluk, Kanundaki yerine göre vergi sorumluluğu olarak değerlendirilse de vergi kesenlerin sorumluluğu olarak nitelendirilemez. Nitekim ilgili hüküm de vergi kesmek zorunda olanlar dışındaki kişilere bir sorumluluk yüklemektedir. Burada düzenlenen sorumluluk hali üçüncü bir kişiye bir tür verginin tahsilini kolaylaştırmak amacıyla garantörlük görevi vermektedir[519]. KDVK'da düzenlenen vergi sorumluluğunun hangi tür sorumluluğa dahil olduğuna ilişkin çeşitli görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre, KDV'de düzenlenen sorumluluk vergi kesenlerin sorumluluğu olarak nitelendirilirken[520] diğer görüşe göre KDV kapsamındaki sorumluluk kendine ait bir nitelik taşımaktadır. Bu görüşe göre, KDVK'nın 9. maddesinde düzenlenen her bir sorumluluk halinin vergi kesintisi olup olmadığının ayrı ayrı tespit edilmesi gerekmektedir. Bu tespitin önemi ise müteselsil sorumluluk uygulanmasına ilişkindir. Diğer bir ifadeyle, KDVK'nın 9. maddesinde yer alan sorumluluk hallerinin vergi kesenlerin sorumluluğu olarak değerlendirilmesi halinde VUK'un 11. maddesinde düzenlenen müteselsil sorumluluk hali de uygulanabilecektir.

Güneş/Yılmaz ayrıca VUK'un 11/1. maddesinde özellikle gelir ve kurumlar vergisi anlamında bir tevkifat düzenlemesi yer aldığını, ancak yansıma mekanizmasının uygulandığı dolaylı bir vergi olan KDVK'nın 9/1. maddesi bakımından durumun tevkifat uygulamasından farklılık içerdiğini belirtmektedir. Bu kapsamda VUK'un 11/1. maddesi bir otokontrol müessesesi olarak düzenlenmiş iken KDVK'nın 9/1. maddesinde durumu idare tam tevkifat olarak uygulamaktadır. Burada düzenlenen sorumluluk hali verginin tamamının

[517] **Uzunoğlu,** Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, s. 812-813.
[518] **Güneş/Yılmaz**, "Katma Değer Vergisi'nde Sorumluluk ve Tevkifat İkilemi", s. 391.
[519] **Güneş/Yılmaz**, "Katma Değer Vergisi'nde Sorumluluk ve Tevkifat İkilemi", s. 386.
[520] **Öner,** Vergi Hukuku, s. 64.

işleme muhatap olan, yani alıcı tarafından hazineye aktarılacak bir tür vergi tahsil yöntemidir[521]. Güneş/Yılmaz'a göre, kısmi tevkifat uygulaması ise teknik olarak hem GVK'nın 94. madde hem de KVK'nın 15. maddeye denk bir uygulamadır. Her ne kadar hukuka aykırılık durumları bulunsa da otokontrol mekanizması olarak tevkifat uygulamasına faydalı olduğu ifade edilmektedir. Bununla birlikte KDVK'da düzenlenmeyen ve kanundan anlaşılamayan bir durumun Tebliğ ile uygulamaya koyulması yasallık, belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir[522].

Arslan'a göre, VUK'un 11/3. maddesinde düzenlenen husus önlem niteliğinde olan sorumluluğun ifa güvencesini sağlamaktır. Vergi kesenlerin sorumluluğu ile müteselsil sorumluluk farklı hukuki kavramlardır. Bu nedenle "*Vergi Kesenlerin Sorumluluğu*" başlığını taşıyan bu yasal düzenleme gerekçe gösterilerek KDV'de vergi kesintisi yapılmasına dair bir yetki verildiği sonucuna ulaşılamaz. Vergi kesintisi yalnızca gelir üzerinden alınan vergilerde uygulanan bir kurum olup KDV, ÖTV gibi mal ve hizmetlerden alınan vergilerde vergi kesenlerin sorumluluğundan söz edilemez. Bunun sebebi ise bu vergilerde yansıma mekanizması uygulanmasıdır. Dolaylı vergilerde gerçek vergi yüklenicisi tüketici olmasına rağmen gerçek vergi ödeyicisi konumunda bulunan tüketici yasal mükellef olarak değerlendirilemez. KDV uygulamasında verginin yasal mükellefi hukuken vergi sorumlusu olmayıp mal ve hizmetlerin müşterileri de hukuken yasal mükellefi ya da sorumlu değildir. Açıklanan nedenlerle KDV gibi dolaylı vergilerde tevkifat uygulaması işin doğasına uygun düşmemektedir. Nitekim gelir vergisi tevkifatında vergiyi kesen, keserek yatırdığı vergiyi mükellefin nam ve hesabına vergi dairesine yatırmaktadır. KDV tevkifatında ise vergi sorumlusu olan kişi satın alınan mal ve hizmetler nedeniyle yasal mükellefe KDV ödemek zorundadır. Vergi tevkifatı yoluyla KDV'yi yasal mükellefe ödememekte ve vergi dairesine yatırma vade tarihine ve kesilen KDV kadar finansman imkanı sağlamaktadır. KDV'de vergi tevkifatı istisnai bir uygulama olduğu için de finansman açısından bazı mükelleflere imkan sağlarken bazılarını zor duruma düşürerek verginin tarafsızlığına da gölge düşürmektedir[523].

Aydın'a göre ise GVK ve KVK kapsamında uygulanan ve yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilmek üzere yapılan tevkifat ile KDVK

[521] **Güneş/Yılmaz,** "Katma Değer Vergisi'nde Sorumluluk ve Tevkifat İkilemi", s. 391-392.
[522] **Güneş/Yılmaz,** "Katma Değer Vergisi'nde Sorumluluk ve Tevkifat İkilemi", s. 392.
[523] **Arslan,** "KDV'de Sorumluluk ve Tevkifat", s.e.t. 30.05.2024.

kapsamında düzenlenen tevkifat aynı kapsamda değerlendirilemez. Nitekim bu görüşe göre KDVK kapsamında vergi tevkifatı ifadesinin kullanılması yanlış olduğu belirtilmektedir[524].

Arıkan/Arıkan ise KDVK'nın 9/2 ve 9/3. maddelerinin vergi kesenlerin sorumluluğu olup olmadığını ayrıca değerlendirmektedir. Buna göre KDVK'nın 9/2. maddesinde getirilen sorumluluk hali vergi kesenlerin sorumluluğu olmayıp 9. madde kapsamında getirilen farklı bir müteselsil sorumluluk halidir. Bu nedenle VUK'un 11. maddede düzenlenen müteselsil sorumluluk hali bu durumlarda uygulanmaz[525]. KDVK'nın 9. maddesinde düzenlenen üçüncü sorumluluk hali 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu çerçevesinde düzenlenen ürün senedinin, senedin temsil ettiği ürünün depodan çekecek olanlara teslimi halinde lisanslı depo işleticilerinin sorumlu tutulmasına ilişkindir. Arıkan/Arıkan'a göre, bu sorumluluk vergi kesenlerin sorumluluğu halidir. Dolayısıyla burada VUK'un 11. maddesinde düzenlenen müteselsil sorumluluk halinin uygulanması mümkündür.

KDVK'nın 9. maddesinde düzenlenen son sorumluluk hali ise, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından gerekli görülen hallerde uygulanmaktadır. Bakanlık kanunun kendisine vermiş olduğu bu yetkiyi ise KDVGUT aracılığıyla kullanmıştır. Tebliğde ise tam ve kısmi tevkifat şeklinde ikiye ayrılmıştır. Arıkan/Arıkan'a göre, bu durumlarda da vergi kesenlerin sorumluluğu söz konusudur. Bu nedenle VUK'un 11. maddesinde düzenlenen müteselsil sorumluluk da uygulanabilecektir[526]. Doktrindeki bir diğer görüşe göre ise yalnızca kısmi kesinti hallerinde vergi kesintisi söz konusudur[527]. Belirtmek gerekir ki, Tebliğde tevkifata tabi tüm işlemler için bir sınır getirilmiştir. Buna göre, tevkifata tabi alımları nedeniyle KDV tevkifatı yapanlar, tevkifat tutarını beyan ederek ödemiş olmak şartıyla, tevkif edilen vergiyle sınırlı olarak bu işlemlere ilişkin önceki aşamalarda ortaya çıkan verginin Hazineye intikal etmemiş olması nedeniyle müteselsil sorumluluk uygulamasıyla muhatap olmazlar.

---

[524] **Aydın**, Katma Değer Vergisinde Sorumluluk, s. 104.
[525] **Arıkan/Arıkan,** "Vergi Usul Kanunu'nun 11. Maddesinin 3. Ve Devamı Fıkralarında Düzenlenen Müteselsil Sorumluluk Esasının Değerlendirilmesi", s. 796.
[526] **Arıkan/Arıkan,** "Vergi Usul Kanunu'nun 11. Maddesinin 3. Ve Devamı Fıkralarında Düzenlenen Müteselsil Sorumluluk Esasının Değerlendirilmesi", s. 797.
[527] **Güneş/Yılmaz**, "Katma Değer Vergisi'nde Sorumluluk ve Tevkifat İkilemi", s. 393; **Pehlivan, Yafes** (2005) "Katma Değer Vergisinde Müteselsil Sorumluluk Uygulaması", S: 25, www.yaklasim.com, s.e.t. 25.11.2024.

Müteselsil sorumluluğa ilişkin ayrıntılı açıklamalar çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde yapılacaktır.

### 1.2. Tevkifat Kavramı

Verginin kaynakta kesilmesi, verginin sonradan mahsup edilmek üzere ödemenin yapıldığı sırada kesilmesi olarak tanımlanmaktadır[528]. Böylelikle gelir, sahibinin eline geçmeden vergilendirilmiş olur. Tevkifat kavramı İngilizce'de "*stoppage at the source*", Fransızca'da "*stoppage a la source*", Almanca'da ise "*steaerabzug*" olarak ifade edilmektedir[529]. Türkçe'de ise tevkifat, stopaj, kesinti, kaynakta kesme, ön vergileme[530] gibi terimlerle ifade edilmektedir.

Tevkifat doktrinde çeşitli şekillerde tanımlanmıştır. Aliefendioğlu'na göre tevkifat, verginin kaynakta kesilme usulü, verginin sonradan mahsup edilmek üzere ödemenin yapıldığı sırada kesilmesidir[531]. Tuncer'e göre, verginin kaynağında tutulması veya verginin kaynağında tahsil edilmesi anlamına gelmektedir[532]. Taşkın'a göre tevkifat; stopaj, kesinti, kaynakta kesme terimleriyle de karşılanmakta olup genel olarak parasal kesintiyi ifade etmektedir[533].

Türk Vergi Sisteminde genel kural beyan esası olmakla birlikte son zamanlarda yapılan düzenlemeler ile vergi tevkifatı giderek yaygınlaşmıştır. Verginin kolay ve güvenli bir şekilde toplanmasını sağlayan tevkifat yöntemi, vergi sisteminin temel uygulamasından uzaklaşılmasına neden olmakla birlikte tahsilatı kolaylaştırdığı için uygulanmaya devam edilmektedir[534].

Verginin kaynakta kesilmesi usulü olan vergi tevkifatında mükellef ile alacaklı arasına vergiyi kesmekle sorumlu olan kişiler girmektedir. Vergi sorumlusu sorumlu

---

[528] **İnaltong**, Katma Değer Vergisi'nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları, s. 66.
[529] **Tuncer,** Selahattin (1953) Kaynakta Tevkif "Stopaj" Usulü Hakkında Bir Deneme, Maliye Vekaleti Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, s. 5.
[530] **Ortaç, Fevzi Rıfat/Ünsal, Hilmi/Yılmaz, Elif** (2016) "Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Çerçevesinde Ön Vergileme Uygulamasının Vergi Sistemine Etkileri Açısından Değerlendirilmesi", International Journal of Public Finance, C: 1 S: 1, s. 78.
[531] **Aliefendioğlu,** Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj), s. 2.
[532] **Tuncer,** Kaynakta Tevkif "Stopaj" Usulü Hakkında Bir Deneme, s. 5.
[533] **Taşkın**, Vergi Hukukunda Tevkifattan Doğan Sorumluluk, s. 3.
[534] **İnaltong,** Katma Değer Vergisi'nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları, s. 66-67.

sıfatıyla tevkif ettiği vergiyi, mükellefin adı ve hesabına vergi dairesine ödemektedir[535].

Tevkifat uygulamasının çeşitli olumlu ve olumsuz yönleri bulunmaktadır. Öncelikle olumlu yönlerine bakıldığında, tevkifat yöntemiyle beraber gelirin ortaya çıkmasıyla vergilendirilmesi arasındaki zaman aralığı oldukça kısalmakta, hatta gelirin elde edilmeden önce vergilendirilmesi sağlanmaktadır[536]. Enflasyonist dönemlerde vergi tahsil süresinin uzamasından doğan gelir kayıpları büyük tutarlara ulaştığında tevkifat yöntemi ayrıca önem taşımaktadır[537]. Tevkifat yönteminde gelir elde edildiği anda tahakkuk etmiş vergi kesilmiş olmaktadır. Bu nedenle vergi alacağına diğer alacaklar karşısında bir anlamda öncelik ve üstünlük tanınmakta, diğer alacaklardan önce vergi idaresi tarafından vergi alacağı tahsil edilmektedir[538]. Vergiyi keserek vergi dairesine yatırma yükümlülüğü sorumlulara aktarıldığı takdirde, öncelikle vergi sorumlularına takibat yapılmakta olup üçüncü kişilerin vergi borcunu kendi mal varlığından ödemek zorunda kalmamak için sorumlular daha dikkatli hareket etmektedir. Dolayısıyla mükellefin kendisinin vergiyi beyan ettiği hallere göre, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma imkanı da azalmaktadır[539]. Bunun yanı sıra, vergi sorumlusu kendi kazancının tespitinde gider olarak indirebilmesi için vergi kesintisini tam olarak hesaplamak durumundadır. Böylelikle verginin düşük beyan edilmesinde veya hiç beyan edilmemesinde menfaati bulunmamakta olup taraflar arasındaki menfaat çatışması nedeniyle otokontrol mekanizması olarak vergi kayıp kaçağının önlenmesine destek olmaktadır[540]. Tevkifat yöntemi ile verginin kesilmesi, beyanı ve ödenmesi gibi yükümlülükler vergi sorumlusuna aktarılmaktadır. Bu nedenle vergi idaresinin de iş yükünün büyük ölçüde azaldığı söylenebilmektedir[541]. Benzer şekilde mükellefin de şekli yükümlülükleri azalmaktadır. Tevkifat yöntemi, kesinti oranlarını değiştirerek piyasaya çıkan para miktarını kontrol imkanı da getirdiği için hükümetler tarafından enflasyonist ve deflasyonist ortamlarda maliye politikası aracı olarak da kullanılabilmektedir[542]. Son olarak, uluslararası vergilendirmede karşılıklılık ilkesine göre ülkelerin efektif vergi yükleri

[535] **Aliefendioğlu**, Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj), s. 6; **Yılmaz, Binhan** Elif (2016) Maliye, 2. Baskı, İstanbul, Der Yayınları, s. 108.
[536] **Aliefendioğlu,** Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj), s. 3.
[537] **Bulutoğlu, Kenan** (2004) Türk Vergi Sistemi, 8. Baskı, İstanbul, Batı Türkeli Yayıncılık, s. 99.
[538] **Öztürk, Ozan** (2018) Bir Vergi Tekniği Yöntemi Olarak Kaynakta Vergileme, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, s. 29.
[539] **Gerçek, Adnan** (2003) Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği, Bursa, Ekin Kitabevi, s. 41-42.
[540] **Öztürk**, Bir Vergi Tekniği Yöntemi Olarak Kaynakta Vergileme, s. 30.
[541] **Bulutoğlu,** Türk Vergi Sistemi, s. 96.
[542] **Aliefendioğlu,** Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj), s. 4.

arasında denge kurulabilmesine imkan tanımaktadır[543].

Tevkifat yönteminin olumsuz yönlerine bakıldığında ise, ilk olarak nesnel olması ve kişisel durumları sınırlı olarak ele alınması belirtilebilir. Özellikle dolaysız vergiler bakımından vergi idaresi ile mükellef arasındaki bağlantının kopmasına neden olmaktadır. Bu durum ise, mükellefe kanunlar tarafından tanınan şahsi indirim, matrah tespiti gibi yöntemlerden yararlanamaması ve ödeme gücüne göre tahsil ilkesinden uzaklaşılması sonucunu doğurmaktadır[544]. Tevkifat yönteminin uygulama alanının sınırlı olması nedeniyle bu yönteme tabi olanlar ve olmayanlar arasında eşitsizliğin oluşmasına ve vergilemede adalet ilkesinin de zedelenmesine yol açmaktadır[545]. Tevkifat uygulamasıyla birlikte mükelleflerin iade ve mahsup hakları ortaya çıkmaktadır. Bu da devletin gelir kaybına uğramasına ve elde edilecek verginin kesin bir şekilde tespit edilememesine neden olmaktadır[546]. Vergi bilincinin oluşması yönünden de birtakım olumsuzluklar bulunmaktadır. Mükellefler vergiyi şahsen vergi dairesine ödemedikleri için verginin yükünü hissetmeyeceklerdir. Bu ise mükellefler açısından vergisel yükümlülükleri getirme sorumluluğu kazanmamalarına ve vergi bilincinin oluşmamasına neden olmaktadır. Vergi bilinci oluşmayan mükelleflerin beyana tabi gelir elde etmeleri halinde vergi yükünü daha ağır hissederek vergi kaçırma ve vergiden kaçınma gibi hareketlerine neden olmaktadır[547].

Tevkifat kavramı, vergi sorumluluğuyla bağlantılı bir konudur. Nitekim tevkifat uygulamasında vergi sorumlusu, ödenmesi gereken vergiyi mükellef almadan önce kaynakta keserek alacaklı vergi dairesine vergi sorumlusu tarafından yatırılmaktadır. Kanunda vergi sorumlusu olarak belirtilen kişiler, kanunda belirtilen oranda vergiyi kaynakta kesmekle yükümlüdür. Dolayısıyla tevkifat, vergi sorumluları tarafından kullanılan bir yöntem olup uygulanması vergi sorumlusuna bağlıdır[548]. Tevkifat uygulaması nedeniyle vergi sorumluluğu vergi güvenlik önlemi veya kontrol mekanizması olarak kabul edilmektedir. Verginin kaynakta kesilerek ödenmesi mükellef ve sorumlu arasında bir çıkar

[543] **Kobetsky, Michael** (2011) International Taxation of Permanent Establishments: Principles and Policy, New York, Cambridge University Press, s. 17-18. (Aktaran: **Öztürk**, Bir Vergi Tekniği Yöntemi Olarak Kaynakta Vergileme, s. 34.)
[544] **Seviğ, Veysi** (2006) "Kesinti Suretiyle Vergilendirme Çağdaş Bir Uygulama Değildir", Prof. Dr. Adnan Tezel Günleri: Vergi Hukuku, 14/15 Ocak 2005, Hazırlayan: Yenisey, Feridun/Güneş, Gülsen, İstanbul, Arıkan Yayınları, s. 57-58.
[545] **Gerçek,** Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği, s. 42.
[546] **Aliefendioğlu,** Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj), s. 6.
[547] **Öztürk,** Bir Vergi Tekniği Yöntemi Olarak Kaynakta Vergileme, s. 40.
[548] **Ortaç/Ünsal/Yılmaz**, "Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Çerçevesinde Ön Vergileme Uygulamasının Vergi Sistemine Etkileri Açısından Değerlendirilmesi", s. 81.

çatışması oluşturmakta olup bu yönüyle vergi kayıp kaçağında etkili bir yöntemdir[549].

KDVK'nın 9. maddesinde hüküm altına alınan sorumluluk uygulaması kapsamındaki tevkifat uygulaması ile GVK ve KVK'da yer alan tevkifat uygulamaları birtakım farklılıklar içermektedir. KDVK kapsamında düzenlenen tevkifat uygulamasında, işleme taraf olan alıcı, mal veya hizmet bedeline ek olarak karşı tarafa ödemesi gereken vergiyi doğrudan vergi dairesine beyan ederek ödemektedir. GVK ve KVK kapsamındaki tevkifatta ise vergi yükü alıcıda kalmaktadır. Sorumlu sıfatıyla tevkifata tabi tutulan KDV ise ödemeyi yapan tarafından indirime tabi tutulduğu için ek bir mali yüke sebep olmamaktadır. Ayrıca ileride anlatılacağı üzere, kısmi tevkifat yöntemi ile devletin sorumluluğunda olan vergiye ilişkin sorumluluğun bir kısmı vatandaşlara verilerek verginin daha güvenilir olduğu kabul edilen sorumlulardan tahsil edilmesi yöntemine başvurulmakta, böylece tahsilatın güvenli ve hızlı yapılması amaçlanmaktadır[550]. Diğer taraftan mükellefin yanı sıra yeni sorumlular üreterek tek bir vergi toplama amacının etrafında birden çok işlem ve belge oluşturulması, böylelikle kırtasiye ve formaliteleri artırmak suretiyle vergiye ulaşmanın uzun vadede sistemi aksatacağı da doktrinde değerlendirilmektedir. Ayrıca yeni sektörler ve rantlar oluşturarak yolsuzluğa ve haksız iadeye de sebep olabileceği ifade edilmektedir[551].

KDVK'da vergi sorumluluğu düzenlenirken sorumluluk kapsamında tevkifata ilişkin bir madde bulunmamaktadır. KDVK'da tevkifata ilişkin tek düzenleme *"Vergilendirme dönemi"* başlığını taşıyan 39/2-b. maddesinde *"vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar için bir ay"* şeklinde yapılmıştır. Bu nedenle vergi tevkifatının dayanağının KDVK olmadığı doktrinde ifade edilmektedir. KDVK 9. maddesinde Hazine ve Maliye Bakanlığına tanınan geniş yetki çerçevesinde Bakanlığın genel tebliğ ile yapmış olduğu düzenlemeler ile vergi alacağının güvence altına alınması bakımından elverişli olduğu düşünülerek tevkifatın uygulanma olanağı bulunan her durum için kullanılmıştır[552].

Bunun yanı sıra KDV'de bilinen anlamda bir vergi tevkifatına başvurulmadığı, mal ve hizmet bedeline eklenmek suretiyle asıl mükellefe ödenen KDV'nin ödenmeyerek onun

[549] **Ortaç/Ünsal/Yılmaz**, "Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Çerçevesinde Ön Vergileme Uygulamasının Vergi Sistemine Etkileri Açısından Değerlendirilmesi", s. 84.
[550] **İnaltong,** Katma Değer Vergisi'nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları, s. 67-68.
[551] **Günay, Fehmi** (2003) "Katma Değer Vergisi Uygulamasında Yeni Bir Tevkifat Sorumluluğu", Vergi Sorunları Dergisi, S: 182, Kasım, s. 77.
[552] **Aydın,** Katma Değer Vergisinde Sorumluluk, s. 103.

adına vergi dairesine vergi ödendiği görülmektedir[553]. Bu nedenle KDVK ile GVK ve KVK kapsamındaki tevkifatı farklı şekilde değerlendirmek gerekmektedir. Nitekim doktrinde yer alan bir görüşe göre, KDV'de sorumluluk yerine getirilirken KDV tutarının işlemi yapanın istihkakından kesilmesi söz konusu olmadığından dolayı vergi tevkifatı terimi KDV'de sorumluluk bakımından yanlış kullanılmaktadır[554].

KDVK'nın 9. maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, iş yerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığına vergi alacağını güvence altına alma amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisi tanınmıştır. KDVK'nın 9/1. maddesindeki KDV tevkifatı uygulaması, esas olarak hizmet ithali durumunda mükellefin Türkiye'de ikametgahı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması hallerinde uygulanacak bir hüküm olarak düzenlenmiştir. Ancak zamanla bazı özellikli hizmet işlemleri de sorumlu sıfatıyla beyana tabi tutulmuştur. Bu açıdan değerlendirildiğinde, KDV tevkifatının ilk başta yalnızca hizmetlerdeki teknik nedenle doğan ihtiyaçtan meydana geldiği sonucuna ulaşılmaktadır[555]. Zamanla vergi idaresinin KDV kaybı sebebiyle uygulama farklı bir şekilde yönlendirilmiştir. Özellikle satıcının KDV'yi vergi dairesine ulaştırmaması ve alıcının da KDV indirimi yaparak vergi kaybına sebep olması bu değişime sebep olmuştur. Bu durumun engellenmesi için her ikisi de Türkiye'de bulunan satıcı ve alıcı arasındaki işlemlerde verginin tamamının satıcı tarafından değil, bir kısmının satıcı kalan kısmının ise alıcı tarafından vergi dairesine ödenmesini sağlayacak olan kısmi tevkifat yöntemine geçilmiştir[556].

KDV'de tam ve dar mükellef ayrımına yer verilmemiştir. Ancak KDVK'nın 9. maddesiyle yapılan düzenlemenin dar mükellefi işaret ettiği doktrinde belirtilmektedir[557]. Bununla birlikte 9. maddedeki düzenleme, dar mükellef kurumların Türkiye'de elde etmiş oldukları ticari kazançları kapsamamaktadır. Dolayısıyla sorumlu sıfatıyla KDV Beyannamesi verilmesi ve cezalı vergi tarhiyatı yapılması da söz konusu değildir[558].

---

[553] **Özbalcı,** Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, s. 241.
[554] **Maç, Mehmet,** KDV-6, https://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/kdv6/KDV6-9.pdf, s.e.t. 03.04.2025, s. 50.
[555] **Çakıcı, Ömer/Kütükçü, Abdullah/Akçay, M. Bahattin/Ersan, Mustafa** (2012) KDV Tevkifatı, Seçkin Yayınları, Ankara, s. 31.
[556] **İnaltong,** Katma Değer Vergisi'nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları, s. 69.
[557] **Aydın,** Katma Değer Vergisinde Sorumluluk, s. 78.
[558] Danıştay 9. Dairesi, T: 21.12.2015, E: 2013/1406, K: 2015/17652, lexpera.com.tr, s.e.t. 24.02.2025.

Hizmet ithali gibi işlemlerde uygulanan ve bazı işlemlerde vergi mükellefiyetindeki özellik sebebiyle uygulanan tam tevkifatın yanı sıra ülkemize özgü olarak gelişen kısmi KDV tevkifatının temel mantığı ise sahte belge kullanımından kaynaklanan KDV kaybının önüne geçilmesidir. Vergi dairesine ödenmesi gereken KDV'nin ödenmemesi için sahte belge sıklıkla kullanılmaktadır. Özellikle girdileri büyük ölçüde iş gücüne dayanan güvenlik, temizlik gibi hizmet alanlarında bu yapı açık bir şekilde görülmektedir. Kısmi tevkifat yönteminin uygulanmasıyla KDV kaybının önlenebileceği, ancak faaliyetlerin sistem dışı olması halinde kısmi tevkifat işleminin de yetersiz kalacağı belirtilmektedir. Ayrıca kısmi tevkifatın vergi güvenliği amacının yanı sıra tahsilat kolaylığı amacı da ortaya çıkmaktadır[559].

KDV'de tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çeşitli tarihlerde yayımlanan genel tebliğler ile düzenlenmiş ve uygulamaya bu tebliğler aracılığıyla yön verilmiştir. Bu kapsamda belirli mal ve hizmet alımlarında, mal veya hizmeti satın alan tarafa KDV'nin bir kısmını satıcıya ödemeden doğrudan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla ödeme zorunluluğu getirilmiştir. Verginin daha güvenli ve hızlı bir şekilde hazineye aktarılması amaçlanmıştır[560]. Ancak Bakanlık tarafından çıkarılan genel tebliğler ile kısmen tevkifata tabi işlemlerin sayısı zamanla artmış, tevkifat yapacak kişiler ve kurumlar, tevkifat oranları gibi birçok usul ve esaslarda değişiklikler yapılmıştır[561]. Özellikle yüksek tutarda vergi ödenmesi gereken sektörlerde faaliyet gösteren şirketlerin ödenecek vergiyi hileli bir şekilde azaltmak suretiyle vergi kayıp kaçağına neden olarak hazineyi zarara uğrattığı görülmüş ve bunu üzerine vergi alacağının korunması amacıyla tevkifat uygulaması zamanla genişlemiştir[562]. Bu değişiklikler neticesinde de mükelleflerin uygulamayı takip etmesi ve vergiye uyumu zorlaşmıştır[563].

KDV'de tevkifat ihtiyari bir uygulama değildir. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tevkifat kapsamına alınan işlemlerde tevkifatın yapılması zorunludur. Benzer şekilde, tevkifat kapsamında olmayan işlemler hakkında da tevkifat yapılamaz. Kayıt

[559] **İnaltong,** Katma Değer Vergisi'nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları, s. 71-75.
[560] Doktrindeki bir görüşe göre KDV'de tevkifat tamamen vergi güvenliğine ilişkindir. Verginin ödeyicisi tarafından kesilerek vergi dairesine yatırılması ve bunların ayrıca iade konusu yapılması tevkifatın erken tahsilatını değil verginin güvenliğini sağlamak amacıyla yapıldığını göstermektedir. Bkz: **Sırça, Bilal** (2023) "Kısmi Tevkifatlı İşlemlerde KDV İadesi", E-Yaklaşım, Ekim, S: 370, www.yaklasim.com, s.e.t. 05.06.2024.
[561] **Yücel, Mehmet** (2015) "Katma Değer Vergisinde Tevkifat (Vergi Sorumluluğu) ve Tam Tevkifat Uygulaması", MHD, C: 11, S: 122, s. 26.
[562] **Arslan,** "KDV'de Sorumluluk ve Tevkifat", s.e.t. 30.05.2024.
[563] **Yücel**, "Katma Değer Vergisinde Tevkifat (Vergi Sorumluluğu) ve Tam Tevkifat Uygulaması", s. 26.

dışılığın ve sahte belge kullanımın bulunduğu sektörlerde tevkifat müessesesi ile bir nevi tersten vergileme uygulanmaktadır[564].

KDVK'nın 9. maddesinde vergi sorumluluğu kapsamında dört durum öngörülmüştür. Bunlar: mükellefin ikametgah, iş yeri, kanuni ve iş merkezlerinin Türkiye'de bulunmaması, belgesiz mal bulundurma veya hizmet satın alma, ürün senetlerinde temsil ettiği ürünün depodan çekilmesi ve Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından gerekli görülen diğer hallerdir. Belirtilen dört durumdan ilk üçü belirli halleri ifade ederken dördüncü durum Bakanlığın uygun gördüğü takdiri durumlar olarak düzenlenmiştir. Dördüncü kategoriyle birlikte mükelleflerin idare tarafından takibinin güç olduğu hallerde, vergi kaybı ve ödemenin gecikmesinin olabileceği durumlar ifade edilmek istenmiştir[565].

KDVK'nın 9. maddesinin ilk fıkrasına göre, vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı gerekli görülen diğer hallerde vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisini haizdir. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Kanun tarafından kendisine verilen bu yetkisini genel tebliğler aracılığıyla kullanmaktadır. Bu kapsamda 01.05.2014 tarihinden geçerli olan KDV Genel Uygulama Tebliği ile KDV'de sorumluluğun tevkifat yoluyla uygulanacağı düzenlenmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çeşitli tarihlerde tebliğler yayımlanmış ve tevkifata ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Son olarak yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde (KDVGUT) KDV uygulamasına ilişkin usul ve esasları içeren tüm hususlar toplanmıştır. Bu kapsamda KDVGUT'nin yürürlük tarihinden itibaren 1 ila 123 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerindeki hükümler de yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlükten kaldırılan tebliğlere yapılan atıfların da yeni yayımlanan KDVGUT'ne yapıldığı kabul edilmiştir.

KDV tevkifatı, KDVGUT'de tanımlanmıştır. Buna göre, *"teslim veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan verginin, teslim veya hizmeti yapanlar tarafından değil, bu işlemlere muhatap olanlar tarafından kısmen veya tamamen vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilip ödenmesidir."* Hazine ve Maliye Bakanlığı tebliğde de belirtildiği üzere tevkifat

[564] **Öner, Erdoğan (**2023) Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayıncılık, Ankara, s. 241.
[565] **Şenyüz, Doğan/Yüce, Mehmet/Gerçek, Adnan** (2022) Türk Vergi Sistemi, 19. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, s. 291.

uygulamasını tam tevkifat ve kısmi tevkifat olmak üzere iki şekilde uygulamaktadır. Tam tevkifat, işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tamamının işleme taraf olan alıcılar tarafından; kısmi tevkifat ise hesaplanan verginin Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen kısmının işleme muhatap olan alıcılar tarafından, kalan kısmının ise işlemi yapan tarafından beyan edilip ödenmesidir.

### 1.3. Müteselsil Sorumluluk

Özel hukukta ve kamu hukukunda uygulama alanı bulan müteselsil sorumluluk halinde birden çok borçlu vardır ve asıl borçlunun borcunu ödememesi durumunda borcun tamamının diğer borçlulardan tahsili mümkündür. Özel hukukta müteselsil sorumluluk kanundan veya sözleşmeden doğabilmektedir. Kamu hukukunda ise kanundan doğmaktadır. Vergi hukukunda vergi alacağını güvence altına almak amacıyla müteselsil sorumluluk karşımıza çıkmaktadır. KDV bakımından da yine vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla müteselsil sorumluluk uygulanmaktadır.

Müteselsil sorumluluğa ilişkin temel düzenleme VUK'un 11. maddesinde yer almaktadır. Müteselsil sorumluluk, 1985 yılında 3239 sayılı Kanunla[566] VUK'a eklenen *"Vergi Kesenlerin Sorumluluğu"* başlığını taşıyan 11. maddeyle uygulanmaya başlanmıştır. Ancak bu maddede düzenlenen sorumluluğun KDV açısından uygulama kapsamı tartışmalıdır. Tartışmanın dayanağı ise Kanun gerekçesinde yer alan ifadeden kaynaklanmaktadır. Doktrinde ve uygulamada müteselsil sorumluluk uygulamasının VUK'un 11. maddesinin başlığında düzenlendiği üzere yalnızca vergi kesenlerin sorumluluğuyla sınırlı olduğu, bu nedenle KDV'de uygulanmayacağına ilişkin görüşler yer almaktadır. Buna karşılık, 3239 sayılı Kanun'un 2. maddesinin gerekçesinde, bu madde kapsamında düzenlenen müteselsil sorumluluğun KDV'de de uygulanacağının belirtilmesinden hareketle KDV'de de müteselsil sorumluluğun uygulanacağına dair görüşler de bulunmaktadır. Bu kapsamda yer alan bir görüşe göre, müteselsil sorumluluk düzenlemesi, KDV işlemlerinde çoğunlukla KDV iadeleri bakımından uygulama alanı bulmaktadır. Düzenlemeler doğrudan indirim konusu yapılan vergiye yönelik olmayıp verginin önceki aşamalarında hazineye intikal ettirilmemesinden doğan problemleri çözmeyi hedeflemektedir[567].

[566] Resmi Gazete Tarihi: 11.12.1985, Resmi Gazete Sayısı: 18955.
[567] **Uzunoğlu,** Katma Değer Vergisi, s. 941.

Genel kanun niteliğindeki VUK'un 11. maddesinin ilk şekli tevkifatın ele alındığı ve esasen GVK ve KVK'ya ait bir hüküm iken KDVK'nın yürürlüğe girmesinden sonra maddeye eklenen fıkralar ile madde yeni bir şekil almıştır. Bu yeni hali ise tevkifat ve sorumluluk hallerine, Cumhurbaşkanı yerine Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen sınırsız yetkiler ile teorik olarak kavramsal ve uygulama bakımından çeşitli çelişkileri barındırmaktadır[568]. Doktrinde yer alan bu yöndeki bir diğer görüşe göre ise, ilk bakışta VUK'un 11. maddesinin KDV'yi kapsamaması gerektiği düşünülse de gerekçe ve yargı kararları incelendiğinde KDV'nin özellikle vurgulandığı, bu nedenle ilgili düzenlemelerin yasal dayanağının da bulunduğu değerlendirilmektedir[569].

*"Vergi Kesenlerin Sorumluluğu"* başlığını taşıyan VUK'un 11. maddesinin ilk fıkrasında *"Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar."* ifadesi yer almaktadır. Bu hüküm ile vergi mükellefiyeti genişletilerek mükellef ile birlikte kesinti yapanlar "*müşterek sorumlu*" olarak nitelendirilmiştir. Bu fıkra ile özellikle GVK ve KVK kapsamında tevkifat yapmak zorunda olanların kendi görevlerine ilişkin birinci derecede sorumlu olması düzenlenmiştir[570].

1985 yılında KDVK'nın yürürlüğe girmesinin ardından aynı yıl içinde 3239 sayılı Kanun ile VUK'un 11. maddesine yeni fıkralar eklenmiştir. Bu ise kanun gerekçesinde *"...kesilen vergilerin (tevkif edilen) ve tahsil edilen KDV'nin mutlaka vergi dairesine yatırılmasının amaçlandığı; vergiyi kestiği halde veya tahsil ettiği halde vergi dairesine yatırmayanları zorlamak ve bu görevlerini yerine getirmelerini sağlamak için, alım satıma taraf olanların ve hizmetten yararlananların müteselsilen sorumlu tutulması yoluyla, gerçek yükümlünün bu görevini yapmasının sağlanması amaçlandığı…"* şeklinde belirtilmiştir. Görüldüğü üzere maddenin ilk halinde gerekçede KDV'ye ilişkin bir ifade bulunmamakta iken 1985 yılında yeni fıkraların eklenmesinin temel sebebi olarak KDV'nin vergi dairesine yatırılmasının amaçlandığı özellikle belirtilmiştir. Buna karşılık VUK'un 11. maddesine eklenen hükümde KDV'ye ilişkin açık bir ifade yer almamaktadır.

[568] **Güneş/Yılmaz,** "Katma Değer Vergisi'nde Sorumluluk ve Tevkifat İkilemi", s. 387.
[569] **Uzunoğlu,** Katma Değer Vergisi, s. 940.
[570] **Güneş/Yılmaz,** "Katma Değer Vergisi'nde Sorumluluk ve Tevkifat İkilemi", s. 387.

VUK'un 11. maddesine eklenen 3. fıkra son hali ile şu şekildedir: *"Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar."* Aynı maddenin 4. fıkrasında ise üçüncü fıkrada belirtilen müteselsil sorumluluk halinin mal üreten çiftçiler ve nihai tüketiciler bakımından geçerli olmadığı belirtilmektedir.

VUK'un 11/3. maddesi ile getirilen müteselsil sorumluluk halinde, idarenin sorumluluğu kendi kusuruna değil, üçüncü kişinin fiiline bağlanan ve kanundan doğan bir sorumluluk olarak karşımıza çıkmaktadır[571]. Maddede düzenlenen müteselsil sorumluluk ile iktisadi ilişkiye taraf olan kişilere verginin yatırıldığının kontrolü zorunlu hale getirilmiştir. Vergi yansıtılan gerçek mükellef tarafından vergi ödendikten sonra devletin tekrar talebi gündeme gelmektedir. Ancak belirtmek gerekir ki bir kişi satın almış olduğu malın faturasını almak zorunda olmasına karşılık KDV mükellefi olan satıcının tahsil etmiş olduğu KDV'nin vergi dairesine yatırılıp yatırılmadığını kontrol etme imkanı ve yetkisi bulunmamaktadır[572]. VUK'un 11. maddenin ilk fıkrasında mükellef ile sorumlu arasında sorumluluk hali mevcut iken yeni eklenen VUK'un 11/3 hükmü ile kanuni mükellef ile gerçek mükellef arasında bir sorumluluk hali getirilmiştir[573]. Bu durum ise iktisadi mükellef ile alım satım aşamasında yer alanların aynı zamanda vergi sorumlusu olmasına yol açmıştır[574].

VUK'un 11/3. maddesinin KDV hakkında uygulanabileceğini kabul eden görüşün dayanağı 3239 sayılı Kanun ile eklenen fıkraların gerekçesidir. Bu görüşe göre, kesinti yapılıp yapılmadığına bakılmadan herhangi bir aşamada doğan KDV'yi mal teslim eden veya hizmet ifade eden hazineye aktarmazsa alıcı olan taraf ile VUK'un 11. maddesinin aradığı şekilde ilişki içerisinde olan kişiler de o vergiden müteselsil olarak sorumludur. Mal üreten çiftçi ve nihai tüketiciler bu hükmün dışındadır.

---

[571] **Oktar,** "Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine Düşünceler", s. 77.
[572] **Kumrulu,** "Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül", s. 423 vd.
[573] **Kumrulu**, "Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül", s. 422.
[574] **Güneş/Yılmaz,** "Katma Değer Vergisi'nde Sorumluluk ve Tevkifat", s. 390.

Doktrinde yer alan bir diğer görüşe göre, VUK'un 11. maddesinde veya ilgili diğer vergi kanunlarında müteselsil sorumluluğun KDV hakkında uygulanabileceğine ilişkin açık bir hüküm bulunmamaktadır. VUK'un 11. maddesinin hem kenar başlığı hem de lafzı göz önüne alındığında sorumluluk için belirleyici olan mal alım satımı veya hizmet ifası nedeniyle vergi kesintisinin yapılmasıdır. Bu kapsamda Arıkan/Arıkan'a göre, kanun metninde yer almamasına rağmen gerekçenin kanunun açık lafzına rağmen dikkate alınması hukuka uygun değildir. Gerekçe yalnızca kanun metnine yardımcı bir rol üstlenebilir, açık bir şekilde gerekçenin kanun metnini yok sayarak onun yerine geçecek şekilde dikkate alınması vergilerin kanuniliği ilkesine ve hukuki güvenlik ilkesine aykırılık taşımaktadır[575].

Vergi sorumluluğunun bir türü olan müteselsil sorumluluğun esasen vergi yükümünün özüne ilişkin bir konu olduğu için ancak kanunla belirlenebileceğini, düzenleyici idari işlem aracılığıyla sorumluluğun genişletilmesinin yorum faaliyetinin sınırını aştığını, bu nedenle vergi kesintisinin bulunmadığı durumlarda VUK'un 11. maddesinin müteselsil sorumluluk hükmünün uygulanmaması gerektiği de belirtilmektedir[576].

Doktrinde VUK'un 11. maddesinde yer alan mal alım satımı ve hizmet ifası nedeniyle vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanlar ifadesinin KDV'de vergi sorumluluğu kapsamında yapılan tevkifat ile uyuşmadığı da söylenmektedir. Bu görüşe göre, maddenin gerekçesine asıl amacın KDV tahsilatında kaybın önüne geçmek olduğu, bu nedenle müteselsil sorumluluğun getirildiği belirtilmektedir. Müteselsil sorumluluk uygulamasında mükellef ve vergi sorumluluğu bulunmamakta, burada vergi borcu için birden fazla kişiden her birinin aynı anda vergi borcunun tamamından sorumlu tutulması söz konusudur[577].

VUK'un 11/3. maddesinin gerekçesinde tahsil edilen KDV'lerin vergi dairesine yatırılmasının amaçlandığından bahsedilmektedir. Ancak hem VUK'un 11'in birinci ve

---

[575] **Arıkan/Arıkan,** "Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesinin 3. Ve Devamı Fıkralarında Düzenlenen Müteselsil Sorumluluk Esasının Değerlendirilmesi", s. 793. Bu yönde bkz**. Orhan, Ali** (1988) "Vergi Kesenlerin Sorumluluğu "Müteselsil Sorumluluk" ve Katma Değer Vergisinde Müteselsil Sorumluluk", Vergi Sorunları Dergisi, S: 38.

[576] **Arıkan/Arıkan,** "Vergi Usul Kanunu'nun 11. Maddesinin 3. Ve Devamı Fıkralarında Düzenlenen Müteselsil Sorumluluk Esasının Değerlendirilmesi", s. 794; **Oktar,** Vergi Hukuku, s. 77; **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 92.

[577] **Buyruk, A. Özkan** (2007) "Vergi Hukukunda Müteselsil Sorumluluk-Vergi Sorumluluğu" Vergi Dünyası, S: 309, Mayıs, www.vergidunyasi.com.tr, s.e.t. 19.07.2024.

fıkraları incelendiğinde hem de madde başlığına bakıldığında bir uyumsuzluk olduğu görülmektedir. İlk iki fıkrada aracı ödeyici hali yani vergi kesenlerin sorumluluğu düzenlenirken üçüncü fıkrada vergiyi kesenlerin yerine getirmemiş oldukları sorumluluğun karşı tarafa yüklenmesi, diğer bir anlatımla aracı mükelleflere yüklenmesi söz konusudur. Bu kapsamda Güneş/Yılmaz'a göre bir kavram karmaşası oluşmuş ve aracı ödeyici ile aracı mükellef kavramları birbirine karıştırılmıştır[578].

Anayasa Mahkemesi ise, 3239 sayılı Kanun ile eklenen fıkraların Anayasa'ya uygunluk denetimini gerçekleştirdiği kararında kanun gerekçesiyle benzer bir yaklaşımı kabul etmiştir. Bu kapsamda müteselsil sorumluluğun KDV'ye tabi işlemlere uygulanabileceğine hükmetmiştir[579]. İlgili kararda, VUK'un 11/3. maddesinin KDVK'da yer alan mal alım satımı ve hizmet ifası nedeniyle yapılan kesintiler için olduğu belirtilerek kanun koyucunun vergi tahsilatını güvence altına almak amacıyla vergiyi doğuran işlemle doğrudan veya dolaylı olarak, açık veya zımni ilişkisi olan kişilerin verginin ödenmesi bakımından müteselsilsen sorumlu tutulmalarını gerekli ve yararlı gördüğünü ifade etmiştir. Kararın devamında ise, vergisini ödemiş olan kişinin kendi bilgisi ve isteği dışında, dediği verginin vergi dairesine ulaşması nedeniyle ikinci defa ödemeye mecbur bırakılmasının ilk bakışta hakkaniyet ve genel hukuk ilkelerine aykırı görünse de vergi sisteminin verimli, etkin ve adaletli yürütülmesi için bir tür otokontrol mekanizmasının getirilmesi gerektiği ve kamu yararının korunmasının amaçlandığı belirtilmiştir. Anayasa Mahkemesi kararında ayrıca ilgili hükmün Anayasa'nın 7. ve 38. maddelerine aykırı olduğu belirtilmiştir. Bu kapsamda müteselsil sorumluluğun ceza olarak değerlendirilemeyeceğini belirtilmiş ve oy çokluğu ile dava reddedilmiştir[580]. Doktrinde de bunu destekleyen görüşler yer almaktadır[581].

Danıştay da Anayasa Mahkemesi kararına benzer şekilde VUK'un 11/3. maddesinin KDV bakımından uygulanabileceğini kabul etmektedir[582]. Bu kapsamda, işleme doğrudan taraf olanların her hal ve şartta sorumlu tutulmasının hukukun temel ilkelerine aykırı olduğunu belirtmektedir. Ayrıca sorumlu tutulacak kişi ile mal teslim eden veya hizmet ifa eden arasındaki bağlantının idare tarafından tespitini veya bu bağlamdaki izlenimin hükme

[578] **Güneş/Yılmaz**, "Katma Değer Vergisi'nde Sorumluluk ve Tevkifat", s. 390.
[579] Anayasa Mahkemesi, T: 19.03.1987, E: 1986/5, K: 1987/7.
[580] Anayasa Mahkemesi, T: 19.03.1987, E: 1986/5, K: 1987/7.
[581] **Oktar,** "Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine Düşünceler", s. 91.
[582] Danıştay 9. Dairesi, T: 15.11.2006, E: 2005/2301, K: 2006/4414; Danıştay 11. Dairesi, T: 16.01.1997, E: 1995/5084, K: 1997/242, lexpera.com.tr, s.e.t. 24.02.2025.

esas alınacak ölçüde olması gerektiğini aramaktadır. Aksi halde ödevlerini eksiksiz bir şekilde yerine getiren iyiniyetli yükümlülere mal teslim eden veya hizmet ifa edenlerin tahsil ettiği vergiyi beyan ederek ödemelerinin takibinin mümkün olmadığı ve bu durumun hakkaniyete de uygun olmadığı gerekçe olarak gösterilmiştir[583]. Danıştay'ın hukukun temel ilkelerini esas alan bu yaklaşımı Avrupa Birliği Adalet Divanının (ABAD) konuya dair yaklaşımıyla da paralellik taşımaktadır[584]. Danıştay yakın tarihli vermiş olduğu bir kararında ise KDV'de VUK'un 11. maddesindeki müteselsil sorumluluğun yalnızca ilgili vergilerde vergi kesintisinin yapılabildiği hallerde uygulanabilmesinin mümkün olduğunu ifade etmiştir[585].

Danıştay, kanun gerekçesi önceki uygulamaya izin verse de VUK'un 11. maddesinin açık ifadeleri ve sistematik yorumu doğrultusunda bunun mümkün olmadığını belirterek açıklamıştır. Buna göre, müteselsil sorumluluk yalnızca ilgili vergilerde vergi kesintisinin söz konusu olduğu durumlarda uygulanabilir. Öte yandan, vergi idaresi ise ilk genel tebliğin yayımlandığı tarihten itibaren aynı uygulamayı sürdürmüş ve müteselsil sorumluluğun KDV'ye tabi tüm işlemler için geçerli olduğunu kabul etmiştir[586].

VUK'un 11. maddesinde yapılan bir diğer önemli değişiklik ise, 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanun ile *"... alım satıma taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar, aralarında zımnen dahi olsa irtibat olduğu tespit olunanlar..."* ibaresinin *"... alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar..."* şeklinde değiştirilmesidir. Bu değişiklik ile, müteselsil sorumluluğun şartları belirlenmek suretiyle önceki düzenlemedeki belirsizliğin ortadan kaldırılması hedeflenmiştir. Yapılan değişiklikle birlikte, her ne kadar KDV'nin konusuna giren teslim veya hizmetlerin verginin mükellefi olan satıcıların veya hizmet ifa edenlerin vergi kesintisi yapmakla yükümlü olmamalarına rağmen, bu hüküm ile vergi

[583] Danıştay 11. Dairesi, T: 16.01.1997, E: 1995/5085, K: 1997/243; Danıştay 9. Dairesi, T: 26.10.1993, E: 1992/4540, K: 1993/3751; Danıştay 7. Dairesi, T: 20.12.2000, E: 2000/3606, K: 2000/4098; **Şeker, Sakıp** (2001) "Dünden Bugüne Vergi Hukukumuzda Müteselsil Sorumluluk – I", Vergi Sorunları Dergisi, S: 154, s. 24; **Arıkan/Arıkan**, "Vergi Usul Kanunu'nun 11. Maddesinin 3. Ve Devamı Fıkralarında Düzenlenen Müteselsil Sorumluluk Esasının Değerlendirilmesi", s. 788-789.

[584] Ayrıntılı bilgi için bkz: **Özgenç, A. Selçuk** (2017) "Avrupa Birliği İçtihadı ve Türk İçtihadı Açısından Katma Değer Vergisinde Müteselsil Sorumluluk", SÜHFD, C: 5, S: 1, s. 96.

[585] Danıştay 9. Dairesi, T: 07.02.2017, E: 2016/4799, K: 2017/1343.

[586] **Tığlı, Pınar** (2004) Katma Değer Vergisinde Sorumluluk ve Müteselsil Sorumluluk, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 84-108.

mükellefi olmak şartıyla alıcıların da KDV'nin ödenmesinden sorumlu tutulabileceği şeklinde yorumlanmaktadır. Bunun yanı sıra alım satım zincirinde bulunan üçüncü bir kişinin, tahsil edilen KDV'nin hazineye intikal ettirilmemesinden dolayı sırf alım satım zincirinde bulunması nedeniyle müteselsilen sorumlu tutulmasının vergi kanunlarına ve hakkaniyete uygun düşmediği de değerlendirilmektedir[587].

### 1.4. Tevkifat Uygulamasında Verginin Beyanı

KDVK'nın 40. maddesine göre, KDVK'da aksine hüküm bulunmadıkça mükelleflerin yazılı beyanı üzerine tarh olunur. İthalatta alınan KDV, gümrük giriş beyannamesindeki beyan üzerine tarh olunur. Ayrıca maddeye göre, herhangi bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri bulunmayan mükellefler de beyanname vermek zorundadırlar.

KDV mükellefleri, 1 No.lu KDV beyannamesiyle vergilerini beyan ederler. Bu kapsamda mükellefler, bir aylık vergilendirme dönemi içinde tahsil etmiş oldukları hesaplanan KDV'den, aynı dönem içinde yüklendikleri ve indirim imkanı tanınan indirilecek KDV'yi indirirler. Bunun sonucunda hesaplanan KDV lehine fark oluşması durumunda ortaya çıkacak ödenecek KDV'yi beyan ederek ödemek zorundadırlar.

Vergi sorumluları ise, sorumlu sıfatıyla beyanda bulundukları durumlarda kendileri için ihdas edilen 2 No.lu KDV beyannamesini kullanmak zorundadırlar. Bu kapsamda, KDVK'nın 9. maddesinde sorumlu olarak belirtilenler de beyanname vermek zorundadır. KDVK'nın 39. maddesine göre, vergi kesmekle sorumlu tutulanlar için vergilendirme dönemi bir ay olarak belirlenmiştir. İlgili maddenin devamında bunlar için üç aylık vergilendirme ve beyan dönemine izin verilmemiştir. Bu kapsamda 3 aylık vergilendirme dönemine tabi olanlar 1 No.lu KDV beyannamesini takvim yılının 3 aylık dönemi itibariyle, 2 No.lu KDV beyannamelerini ise aylık dönemler itibariyle verirler[588].

KDV tevkifatı genel bütçeli idareler hariç olmak üzere tevkifata tabi işlemin yapıldığı dönemde vergi sorumlularına ait 2 No.lu KDV beyannamesiyle beyan edilir. Kural olarak

[587] **Özkan, Nevzat** (2006) "Katma Değer Vergisi Uygulamasında Müteselsil Sorumluluk", Vergi Raporu Dergisi, S:82, s. 61-65.
[588] **Vural, Mahmut** (2020) Uygulayıcılar İçin Katma Değer Vergisi, 2. Cilt, İstanbul, Yapım Tanıtım Yayıncılık, s. 341; **Sarılı**, Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, s. 165.

KDV mükellefi olmasına rağmen bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemi bulunmayanlar da beyanname vermek zorundadır. Ancak 2 No.lu beyanname yalnızca sorumlu sıfatıyla beyanın gerektiği işlemlerin yapıldığı dönemlerde verilir. KDV sorumluluğunu gerektiren işlemlerin vergiden istisna edildiği hallerde, sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamesinin verilmesi de söz konusu olmamaktadır. Tevkifat kapsamındaki işlemlerde vergiyi doğuran olay açısından özellikli bir durum bulunmamaktadır. Bu kapsamda söz konusu işlemlere ilişkin KDV'nin beyan dönemi 10. maddeye göre tespit edilir.

7491 sayılı Kanun[589] ile KDVK'nın 41 ve 46. maddelerinin birinci fıkralarında değişiklik yapılmıştır. Bu değişikliğe göre, vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar KDV beyannamesini vergilendirme dönemini takip eden ayın; 21. günü akşamına kadar beyanname verecekler ve 23. günün akşamına kadar ödeyeceklerdir. İlgili düzenlemeler 1 Ocak 2024 tarihinde yürürlüğe girmiştir[590].

İşleme ait olan fatura veya benzeri belge izleyen ay içinde düzenlenmiş olsa dahi sorumlu sıfatıyla beyan işlemin gerçekleştiği dönemin beyan süresinde yapılır. Diğer bir anlatımla, sorumlu sıfatıyla beyanda belge düzenlenme tarihi değil, işlemin gerçekleştiği dönem esas alınmaktadır. Kısmi tevkifat uygulamasında satıcının mükellef olarak 1 No'lu KDV beyannamesi ile beyan edeceği kısım da aynı dönemde beyan edilmektedir.

Hizmet işlemlerinde hizmet ayın sonunda tamamlandığı takdirde fatura izleyen ayda düzenlense bile yukarıda belirtildiği şekilde işlem yapılır. İşlem bedelinin ödenmemesi, faturanın süresinde düzenlenmemiş olması, alıcıya geç ulaşması veya hiç gelmemesi halleri tevkifatın belirtilen sürelerde yapılmasına engel teşkil etmez. Genel bütçeli idareler hariç olmak üzere vergi sorumluları tevkif ettikleri vergiyi sorumluya ait 2 No'lu KDV beyannamesi ile beyan ederler. Başka faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefiyetlerinin bulunmaması ve 1 No'lu KDV beyannamesi vermemeleri engel değildir.

Gelir ve kurumlar vergisinde tevkifat kavramıyla nakden veya mahsuben ödeme ilişkilendirilmiş olmasına karşılık KDV bakımından tevkifatın ödeme ile bir ilişkisi bulunmamaktadır. KDV tevkifatı vergiyi doğuran olayın meydana geldiği dönemde yapılmalıdır. Ödemenin yapılıp yapılmaması bir önem arz etmemektedir. Dolayısıyla işlem

[589] Resmi Gazete Tarihi: 28.12.2023, Resmi Gazete Sayısı: 32413.
[590] Önceki düzenlemeye göre, 2 No.lu KDV beyannamesi ertesi ayın 24. günün akşamına kadar vermeleri ve beyannamenin verildiği ayın 26. günü akşamına kadar ödemeleri gerekmekteydi.

tarihi ile ödeme tarihi arasındaki dönem için ortaya çıkacak vade ve kur farkları nedeniyle ek tevkifat yapma gerekliliği de doğabilmektedir[591].

2 No'lu KDV beyannamesi yalnızca tevkifata tabi işlemlerin olduğu dönemlerde verilir. Tebliğe göre, gerçek usulde vergilendirilen KDV mükellefleri (KDV1 vergi türünden mükellef sicilinde olanlar) 1051B Beyanname kodlu KDV2 beyannamesini, gerçek usulde KDV mükellefiyeti bulunmayanlar (genel bütçeli idareler dışındaki kamu kurum ve kuruluşları dahil) ise 9015 Beyanname kodlu KDV2 beyannamesini kullanırlar.

Genel bütçeli idareler, tevkifata tabi KDV için sorumlu sıfatıyla beyanname vermezler. Bunun yerine tevkif edilen KDV doğrudan muhasebe birimlerince gelir olarak kaydedilir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli cetvellerde bulunan idare, kurum ve kuruluşların tevkifat kapsamındaki alımlarına ait bedellerin genel bütçe dışındaki bir kaynaktan karşılanması durumunda tevkif edilen KDV, söz konusu kurum ve kuruluşlar tarafından 2 No'lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenecektir. Tevkifat sorumlu tarafından yapılarak belirtilen hususlar çerçevesinde 2 No'lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenecek veya doğrudan muhasebe birimleri tarafından ilgili Bütçe hesabın gelir olarak kaydedilecektir.

KDV mükellefiyeti olmayan BSMV mükellefleri, 2 No'lu KDV beyannamesini kurumlar vergisi bakımından bağlı bulundukları vergi dairesine vereceklerdir. Bankalar, tevkif ettikleri vergiyi ödemeyi yapan şubeler itibarıyla, şubelerin bağlı bulunduğu vergi dairesine de beyan edip ödeyebilirler. Bu şekilde ödemeyi tercih eden bankalar dilekçe ile durumu önceden genel müdürlüğün bağlı bulunduğu vergi dairesine yazılı şekilde bildirmeleri gerekmektedir. Söz konusu bildirimin bir örneği genel müdürlük tarafından şubelere gönderilir. Şubeler ise kendi bağlı oldukları vergi dairesine ibraz ederek sorumlu sıfatıyla beyan şubeler tarafından yapılmaya başlanır.

Belirtmek gerekir ki, 2 No.lu beyanname ile beyan edilmesi gereken verginin 1 No.lu beyanname ile beyan edilmesi durumunda vergi kaybı oluşmadıysa vergi ziyaından da bahsedilemez. Bunu tespit etmek için 1 ve 2 No.lu KDV beyannameleriyle beyan edilerek ödenmesi gereken toplam KDV tutarı dikkate alınmalıdır. 2 No.lu KDV beyannamesiyle beyan edilmesi gereken verginin 1 No.lu beyanname ile beyan edilerek ödenmesi gereken

[591] **Vural,** Katma Değer Vergisi, C: 2, s. 342.

vergiden az tutarda KDV tahakkuk ettirildiğinin tespit edilmesi halinde vergi ziyaı meydana gelmektedir.

Danıştay 4. Dairesi, süresinden sonra sorumlu sıfatıyla beyan edilen ve ödenen vergi nedeniyle vergi ziyaının oluşmayacağı yönündeki ilk derece mahkemesi kararın onamıştır. Karara göre, *"…davacı şirketin tevkifat listeleri ile 2 no'lu KDV beyannameleri arasında uyumsuzluk olduğu, mükellefe tevkifatlı mal teslim eden mükelleflerin düzenledikleri fatura tarihleri dikkate alındığında faturanın düzenlendiği tarihe göre beyan edilmesi gereken dönemde değil de daha sonra beyan edilmesi nedeniyle ilgili dönemlerde eksik beyan edilen miktarlara ilişkin olarak dava konusu tarhiyatın yapıldığı, davacı tarafından ilgili dönemlerde, tevkifatlı alışlarına ilişkin olarak tevkif ettiği vergilerin bir kısmını o aya ilişkin beyanname yerine takip eden aylara ilişkin beyannameler ile beyan edilmiş ise de, 2 no'lu KDV beyannameleri ile beyan edilen vergiler 1 no'lu KDV beyannamelerinde indirim konusu yapıldığından ve davacının ilgili dönemlerde 1 no'lu KDV beyannamelerinde ödenecek KDV bulunduğundan, tevkif edilen vergilerin 2. No.lu KDV beyannamesiyle sorumlu sıfatıyla ödendikten sonra ödenen söz konusu vergilerin aynı döneme ilişkin KDV beyannamesinde indirim konusu yapılması nedeniyle ortada herhangi bir hazine zararı bulunmadığı anlaşıldığından dava konusu katma değer vergisinde hukuka uyarlık bulunmadığı sonucuna…"* alıcı tarafından beyan edilmesi gereken KDV satıcı adına ödenen KDV'dir. Bu nedenle tevkifatın alıcının beyanıyla ilişkilendirilmesi mevzuata aykırılık teşkil etmektedir. İlgili kararda verilen karşı oyda ise bu durum belirtilmiştir: *"…Dosyanın incelenmesinden, davacının 2012/5. döneminde ... Dan. Hiz. Ltd. Şti.'den hizmet alımı yaptığı, alınan hizmete ilişkin 21/05/2012 tarihli faturayı, Haziran ayı kayıtlarına aldığı ve Haziran ayı 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan ettiğinin tespit edilmesi üzerine dava konusu vergi ziyaı cezalı tarhiyatın yapıldığı anlaşılmıştır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda kesintilerin vergilendirme dönemini takip eden 24. günü akşamına kadar vergi dairesine verilmesi gerektiği düzenlenmekte olup, hizmet alımlarına ilişkin tevkif edilen tutarın, tevkifatı yapan kuruluş tarafından aynı dönemde 2 No.lu Katma Değer Vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Aksi halde Katma Değer Vergisi ve dolayısıyla gelir vergisi ve geçici vergi haksız olarak ertelenmiş, dönemsellik ilkesi ve muhasebe düzenine uyulmamış olunacaktır. Bu durumda, dava konusu vergi ziyaı cezalı katma değer vergisinin usul ve yasaya uygun olduğu, Vergi Mahkemesi kararının bozulması gerektiği*

*görüşüyle karara katılmıyorum."*[592]

### 1.5. Tevkifata Tabi Tutulan Katma Değer Vergisinin İndirimi

KDV, bir mal veya hizmetin üretim aşamasından tüketiciye ulaşana kadar her aşamadaki katma değer üzerinden alınmaktadır. Mükellefler mal teslimi veya hizmet ifası üzerinden hesaplamış oldukları vergiden, mal veya hizmet alımı nedeniyle ödedikleri vergiyi indirirler. Böylelikle her bir mükellef mal veya hizmet üzerinde oluşturduğu katma değer üzerinden vergi ödemiş olmaktadır. KDV'yi diğer vergilerden ayıran en önemli özelliği indirim mekanizmasına sahip olmasıdır. İndirim mekanizması ile mal veya hizmetin üretimden tüketiciye ulaşana kadar bütün aşamalarında KDV hesaplanır. Her aşamada hesaplanan KDV'den bir önceki aşamada ödenen KDV indirilerek kalan tutar vergi dairesine ödenir. Böylece mal veya hizmet üzerindeki vergi, o mal veya hizmeti tüketen tüketiciye yansıtılmış olmaktadır. Vergi yığılmasını engelleyen indirim mekanizması otokontrol görevini de ifa etmiş olmaktadır. Bu mekanizma ile vergi bir maliyet unsuru olmaktan da çıkmaktadır[593].

KDVK'nın 29 ve 34. maddelerine göre, mükellefler bir vergilendirme döneminde yapmış oldukları satışlardan dolayı tahsil ettikleri fatura ve benzeri belgelerde gösterilen vergiden alışları sebebiyle yüklenmiş oldukları vergiyi indirebilirler.

KDV sorumlusu tarafından tevkif edilen vergiler de sorumlular bakımından yüklenilen vergi niteliğini taşımaktadır. Sorumlu sıfatıyla ödenecek olan KDV, ödemeyi yapan mükellefin giderlerine ilişkindir[594]. Mükellefin KDV'yi kendisine mal teslimi veya hizmet ifası yapana ödemesi ile sorumlunun tevkif ederek vergi dairesine ödemesi arasında bir fark bulunmamaktadır. Bu nedenle sorumlu sıfatıyla KDV tevkif edenler de mükellef sıfatıyla verecekleri 1 No.lu KDV beyannamesinde göstererek KDVK'nın 29 ve 34. maddelerine göre indirim konusu yapabilirler[595].

---

[592] Danıştay 4. Dairesi, T: 20.01.2021, E: 2016/20965, K: 2021/383.

[593] **Vural, Mahmut** (2020) Uygulayıcılar İçin Katma Değer Vergisi, 1. Cilt, İstanbul, Yapım Tanıtım Yayıncılık, s. 2.

[594] **Özbalcı,** Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, s. 253.

[595] **Kızılot,** Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, s. 525. Danıştay 4. Dairesi, T: 24.02.2022, E: 2018/468, K: 2022/1124; Danıştay 4. Dairesi, T: 20.01.2021, E: 2016/20965, K: 2021/383, lexpera.com.tr, s.e.t. 03.03.2025. Belirtmek gerekir ki mükellefin adi ortaklığa ait ve mükellefin şahsına ait KDV'ler ayrı olduğu için birinden doğan vergi yükü, diğeri kapsamında indirim konusu yapılamaz. Bkz:

Tevkifat uygulamasında işlemi yapan tarafından beyan edilmesi gereken KDV'nin tamamı veya bir kısmı alıcı tarafından tevkifata tabi tutulmaktadır. Üzerinden KDV hesaplanması gereken işlemin muhatabı alıcıdır. Alıcının mükellef olması durumunda ise bu KDV alıcı tarafından indirim konusu yapılmaktadır.

KDVK'nın 29. maddesine göre mükellefler yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesapladıkları vergiden, bu işleme ilişkin mal veya hizmet alımları sebebiyle ödedikleri ve düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen vergileri indirebilirler. Bu durum alıcılar tarafından KDV tevkifatına tabi işlemler için de geçerlidir. Verginin fatura ve benzeri belge üzerinde ayrıca gösterilmediği durumlarda mükellef tarafından yüklenilen KDV indirim konusu yapılamaz.

KDVK'nın 29. maddeye göre mükellefler kendilerine yapılan teslim ve hizmetler sebebiyle düzenlenen fatura ve benzeri belgelerdeki KDV'yi indirim konusu yapabilirler. Ancak VUK'un 3/B maddesine göre, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ait muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. İlgili kurala göre, mükelleflerin KDVK'nın 29. maddesindeki indirim mekanizmasından yararlanabilmesinin ön koşulu fatura ve benzeri belgelerin gerçeği yansıtmasıdır. Buna göre, mal alışları sebebiyle yüklenilen KDV'nin indirim ve iade konusu yapılabilmesi için faturaların gerçek bir alım satım nedeniyle düzenlenmesi gerekmektedir. Özellikle sahte faturalar bakımından bu hüküm önem taşımaktadır. Sahte faturalarda gösterilen KDV gerçekte yüklenilen bir vergi değildir. Gerçek bir mal alım satımı veya hizmet ifası içermeyen sahte belgelerde bulunan KDV, ilgili belgeler kanuni defterlere kaydedilmiş olsa dahi indirim konusu yapılamaz. Nitekim bu durumda faturada bulunan KDV tutarı için kimse Hazineye borçlanmamış ve ayrıca faturayı kullanan bakımından da ödenmiş herhangi bir vergi bulunmamaktadır. Bu nedenle indirim mekanizması gereği bir tarafın Hazineye ödemediği bir verginin diğer tarafça indirilmesi de mümkün değildir. Gerçekten ödenmeyen KDV'nin indirim konusu yapılması imkanının net bir şekilde bulunmadığı da doktrinde ifade edilmektedir[596]. Böyle bir durumda, satın aldığı tevkifata tabi mal veya hizmeti sahte faturayla belgelendiren mükellefin reddedilecek KDV tutarının, mükellef kurum tarafından yapılan tevkifattan arta kalan kısmına denk gelen tutar

Danıştay 9. Dairesi, T: 21.10.1998, E: 1997/4349, K: 1998/3801, lexpera.com.tr, s.e.t. 03.03.2025.

[596] **Şenses, Nevzat** (2017) "Tevkifata Tabi Mal veya Hizmet Alımlarının Sahte Fatura ile Belgelendirilmesinde İndirimi Reddedilen KDV'nin Hesabı", Vergi Dünyası Dergisi, Y: 36, S: 428, Nisan, s. 139-140.

olması gerektiği belirtilmektedir[597].

İşlemi yapan satıcının KDV mükellefi olduğu hallerde, düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde KDV gösterilir. Alıcı da bu belgede gösterilen vergiyi indirim konusu yapmaktadır. Kısmi tevkifat uygulamasında da benzer durum mevcuttur. Satıcı tevkifat oranına göre hesaplamış olduğu tevkifat tutarını düzenlemiş olduğu belgede gösterir. Bunun yanı sıra tevkifat uygulanmayan KDV tutarını da belgede gösterir. İlgili belgede gösterilen ve tevkifata tabi tutulmayarak satıcıya ödenen bu KDV, belgeye dayanılarak alıcı tarafından 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılmaktadır.

Tam tevkifat ve kısmi tevkifat uygulamaları açısından da birtakım farklılıklar bulunmaktadır. Tam tevkifat uygulamasında, belge olmaz veya düzenlenen belge yabancı firmaya ait olduğu için belgede KDV bulunmaz. Bu nedenle tam tevkifatta işleme muhatap alıcı tarafından belgeye dayalı bir KDV hesaplaması bulunmadığı için belgeye dayalı indirim de söz konusu değildir. Kısmi tevkifatta ise alıcı tarafından tevkif edilen KDV, satıcı tarafından faturada gösterilir. Bunun yanı sıra satıcı, işlem bedeliyle birlikte KDV'nin tevkifata tabi olmayan kısmını da faturada göstererek alıcıdan tahsil eder. Alıcının tevkifata tabi tutmadığı ve satıcıya ödenen ilgili KDV tutarını, alıcı faturaya dayanarak indirim konusu yapabilir. Ancak indirim belgenin takvim yılını aşmamak koşuluyla kanuni defterlere kaydedildiği döneme ait olarak verilmesi gereken 1 No.lu KDV beyannamesinde yapılır[598].

Sorumlu sıfatıyla beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi sebebiyle sorumlu adına re'sen veya ikmalen tarh edilen KDV, ödendiği döneme ait 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilir. Ancak bu KDV'nin indirimi, ilgili vergi için vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılını aşmamak koşuluyla mümkündür.

Sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamesinde beyan edilen vergi, beyanın yapıldığı döneme ait 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılır. Beyan vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı aşıldıktan sonra yapılırsa indirim dikkate alınamaz. Ancak indirime ilişkin 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyanın yapıldığı tarih değil, beyan dönemi esas alınmalıdır.

---

[597] **Şenses,** "Tevkifata Tabi Mal veya Hizmet Alımlarının Sahte Fatura ile Belgelendirilmesinde İndirimi Reddedilen KDV'nin Hesabı", s. 142.
[598] Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği.

2 No.lu KDV beyannamesinde indirim yapılmamaktadır. Bu nedenle tevkif edilen KDV'nin tamamı beyan edilerek vergi dairesine ödenmelidir. Tevkifat yapan alıcının KDV mükellefiyetinin bulunması ve tevkifat uygulanan teslim veya hizmeti indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanacak olması durumunda sorumlu sıfatıyla kanuni süresinde beyan edilen tutar, beyanın yapıldığı ay içinde verilmesi gereken 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilir. Söz konusu indirimin dayanağı ise 2 No.lu KDV beyannamesidir. Bu durumda tevkifata tabi işlem sebebiyle malın teslim alındığı veya hizmeti yapanın fatura veya benzeri belge düzenlemiş olup olmaması veya geç düzenlemesi alıcının tevkif yaparak beyan ettiği KDV'nin indirim konusu yapmasını etkilememektedir. Diğer bir ifadeyle, mal teslim eden veya hizmeti yapanın fatura ve benzeri belgeleri düzenlememesi, geç düzenlemesi gibi hallerde de alıcı 2 No.lu KDV beyannamesine dayanarak beyan ettiği tevkifat tutarını 1 No.lu KDV beyannamede indirim konusu yapabilir.

Kısmi tevkifata tabi olan işlemlerde işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV çeşitli dönemlerde 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılmaktadır. Bu kapsamda işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin satıcı tarafından beyan edilecek kısmı, takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak kaydıyla işleme ait fatura ve benzeri belgenin defterlere kaydedildiği döneme ait verilmesi gereken 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır. İşlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin sorumlu sıfatıyla kanuni süresinde beyan edilen kısmı ise 2 No.lu KDV beyannamesinin verildiği ay içinde verilmesi gereken; sorumlu sıfatıyla kanuni süresinden sonra beyan edilen kısmı ise bu beyana dair ödemenin yapıldığı döneme ait 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır.

Ayrıca KDVGUT'nin III/C-5.6. bölümüne göre, sorumlu sıfatıyla KDV beyanının hiç yapılmadığının veya eksik yapıldığının tespit edilmesi veya mükellefin kanuni süresinden sonra sorumlu sıfatıyla verdiği beyanname üzerine bu vergiler tarh edildiği takdirde, tarh edilen KDV'nin ödenmesi ve ödemenin gerçekleştiği takvim yılı aşılmaması kaydıyla ödenen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkündür.

Sorumlu sıfatıyla tevkif edilen vergilerin hesaplanan KDV'den indirilebilmesi için, bu vergilerin beyanının yeterli olup olmadığı veya ödenmiş olmasının zorunlu olup olmadığına dair doktrinde bir tartışma yer almaktaydı[599]. 1995 yılında yayımlanan 49 Seri

[599] **Şimşek, Arif/Tolu, Abdullah** (2002) Katma Değer Vergisinde İndirim, Ankara, Yaklaşım Yayınları, s. 155.

No.lu KDV Genel Tebliği'nde[600], *"sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisinin, 2 No.lu KDV beyannamelerine dayanılarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. ... sorumlu sıfatıyla beyanın hiç yapılmadığının veya eksik yapıldığının tespiti üzerine bu vergilerin ikmalen veya re'sen tarh edilmesi halinde de tarh edilen vergi aslı indirim konusu yapılabilecektir. İndirim, ikmalen veya re'sen tarh edilen verginin aslının vergi dairesine ödenmesi ve ödemenin gerçekleştiği takvim yılı aşılmaması şartıyla kanuni defterlere kaydedildiği dönemde, 1 No.lu KDV beyannamesi ile yapılacaktır."* hükmü bulunmaktadır. 1996 yılında yayımlanan 53 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde[601] ise, "*sorumlulara ait 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilen tutarlar, aynı döneme ait 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir.*" ifadesi bulunmaktadır. Günümüzde geçerliliğini koruyan KDVGUT de göz önüne alındığında, vergi sorumlusu sıfatıyla hesaplanan vergilerin beyannamede gösterilmiş olmasının indirim konusu yapılabilmesi için yeterli olduğu ifade edilebilir[602]. Ancak işleme ilişkin KDV'nin beyan edilmesi gerekirken beyanın hiç yapılmaması veya eksik yapılması durumunda cezalı tarh edilen verginin indirilebilmesi için ödeme şartı aranmaktadır[603].

KDV'de indirime ilişkin olarak, 7491 sayılı Kanun ile KDVK'nın 29. maddesine *"ç) Vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenen katma değer vergisi,"* eklenerek vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No'lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenen KDV'nin konusu yapılmasına ilişkin düzenleme yapılmış ve ilgili hüküm 01.01.2024 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Söz konusu değişiklik öncesinde indirim için ödeme şartı aranmamaktayken, değişiklik sonrasında sorumlu sıfatıyla beyan edilen KDV ödenmeden indirim konusu yapılamayacaktır[604].

### 1.6. Tevkifata Tabi İşlemlerde KDV İadesi

KDV, indirim esasına dayanmaktadır. İndirim mekanizmasıyla yüklenen KDV'nin hesaplanan KDV'den fazla olması durumunda mükellefler üzerinde bir yük oluşur. Bu

[600] Resmi Gazete Tarihi: 20.07.1995, Resmi Gazete Sayısı: 22349.
[601] Resmi Gazete Tarihi: 30.03.1996, Resmi Gazete Sayısı: 22596.
[602] **Özbalcı,** Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, s. 650.
[603] **Aydın,** Katma Değer Vergisinde Sorumluluk, s. 115; **Kızılot,** Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, s. 525-526.
[604] Örnekler için bkz: **Yaşar, Seyit** (2024) "Katma Değer Vergisinin İndirimi", İzmir Dayanışma Dergisi, C: 7, S: 2, s. 237-266.

durumda mükellefler Hazineye kredi vermiş olurlar ki normal şartlarda böyle bir durumla karşılaşılması beklenmez. Hesaplanan KDV'nin istisna veya oran indirimi gibi mükellefin elinde olmayan sebeplerden dolayı düşük olması veya hiç olmaması durumunda kanun koyucu sorunu çözmek adına iade uygulamasını öngörmüştür[605].

KDV'de iadeye ilişkin genel esaslar KDVK'nın 29. maddesinde düzenlenmiştir. KDV tevkifatına ilişkin iadeler hakkında Kanunda açık bir hüküm olmamakla birlikte KDVK'nın 29/4. maddesinde Hazine ve Maliye Bakanlığının indirim nedeniyle doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve muafiyete sebep olmayacak şekilde gidermeye yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır. Bakanlık da bu yetkisini Genel Tebliğler aracılığıyla kullanmıştır.

KDVK'nın 29. maddesinde KDV'de indirim düzenlenmiş olup aynı maddenin 2. fıkrasında Cumhurbaşkanı tarafından vergi oranları indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olan ancak teslim ve hizmetin yapıldığı dönemde indirilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanı tarafından tespit edilecek sınırı aşan verginin, mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına veya döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin %51'i veya daha fazlası kamuya ait bulunan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödeneceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, mahsuben iade edilmeyen verginin, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemler itibariyle yılı içinde nakden iade edilebileceği belirtilmiştir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi kaydıyla nakden veya mükellefin yukarıda belirtilen borçlarına mahsuben iade edilir.

KDVK'nın 32. maddesinde ise, KDV'den tam istisna edilen işlemler nedeniyle yüklenilen verginin indirimi ve iadesine ilişkin 29. maddesiyle aynı yönde hükümler yer almaktadır. KDVGUT'de buna ilişkin hükümler de bulunmaktadır. KDVK'nın 29/2 ve 32. maddelerinde, indirimli oranda vergilendirilen işlemlere sorumlu sıfatıyla tevkifat uygulanması ve tam istisnaya tabi işlemler sebebiyle yüklenilen KDV'nin mutlaka iade edileceğine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla iade uygulaması için mükellefin yazılı talebi şart olarak aranmaktadır[606].

[605] **Vural,** Katma Değer Vergisi, C: 1, s. 592-593.
[606] **Aydın,** Katma Değer Vergisinde Sorumluluk, s. 116.

KDVK hükümleri çerçevesinde yüklenilen ancak indirilemeyen vergilerin takip eden dönemde indirilmek üzere devredilmesi mükellefin haklarındandır. Ancak KDVK'nın 29 ve 32. madde çerçevesinde indirim veya mahsup yoluyla giderilemeyen KDV'nin nakden iadesi hakkındaki usul ve esasları belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığına aittir. Bu nedenle kendilerine yapılan ödemelerden KDV tevkifatı yapılanların belirtilen idari düzenlemeler çerçevesinde iade talebinde bulunmaları gerekir.

Türkiye'de KDV mükellefiyetleri bulunmayan yabancı kişi ve kuruluşların mal teslimlerine ve hizmetlerine ait KDV'nin alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi nedeniyle, belirtilen kişi ve kuruluşlar bu teslim ve hizmetler sebebiyle Türkiye'de yüklenmiş oldukları KDV'yi indirememektedir. Bu durum da Türkiye'de mükellefiyeti bulunmayan yabancı kişi ve kuruluşlar aleyhine haksız rekabetin oluşmasına neden olmaktadır. Bunun yanı sıra bu kişilerin yüklenmiş oldukları vergiler, KDV mükellefiyetlerinin bulunmaması nedeniyle indirim konusu da yapılamaz, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmamaları sebebiyle gider veya maliyet unsuru olarak da dikkate alınamamaktadır. Bu kişi ve kuruluşların teslim ve hizmetleri KDV'ye tabi olduğu için vergiye tabi işlemleri nedeniyle yüklenmiş oldukları vergiler açısından Türkiye'deki nihai tüketici olarak değerlendirilmemesi gerekir[607].

KDVK'nın 29/5. maddesinde, Hazine ve Maliye Bakanlığının vergi indirimi nedeniyle doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek biçimde, Kanunun ana ilkelerine uygun olarak gidermeye ve indirime ilişkin usul ve esasları düzenlemeye yetkili olduğu düzenlenmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı bu yetkiye dayanarak vermiş olduğu bir özelgede, *"Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan ve KDV mükellefiyeti bulunmayan yabancı kişi ve kuruluşların, bu işlemleri nedeniyle yüklenip indiremedikleri KDV'nin, teslim veya hizmetin tamamlanmasından sonra yapılacak bir vergi incelemesi sonucuna göre iade edilmesi"* gerektiğini belirtmiştir[608].

Ayrıca ilgili özelgelerde, iadenin vergi inceleme elemanları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporu ile yerine getirilmesi öngörülmekte olup YMM tasdik raporu ile iade

[607] **Vural,** Katma Değer Vergisi, C: 2, s. 347-348.
[608] Hazine ve Maliye Bakanlığı, 10.05.1993 tarih ve 30001 sayılı özelge; Hazine ve Maliye Bakanlığı, 31.12.2006 tarih ve 55/5511-2421/5078 sayılı özelge.

yapılması da mümkün değildir. Belirtmek gerekir ki bu konu hakkında önceki genel tebliğlerde ve KDVGUT'de de bir düzenleme yer almamaktadır. Kısmi tevkifata tabi işlemlerin KDV iadesine ilişkin hükümler ve uygulama üçüncü bölümde ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

### 1.7. Tevkifat Uygulamasında Düzeltme İşlemleri

"*Matrah ve indirim miktarlarının değişmesi*" başlığını taşıyan KDVK'nın 35. maddesinde, *"Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemden vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vukubulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vukubulduğu dönem içinde düzeltilir. Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır."* hükmü yer almaktadır.

Tam tevkifat uygulamasında malların iade edilmesi, hizmetin gerçekleşmemesi veya matrahta değişiklik olması durumunda düzeltme işlemine gerek bulunmamaktadır. Nitekim bu durumda, sorumlu sıfatıyla vergiyi tevkif ederek beyan eden mükellefin vergiyi mal veya hizmet teslimini yapması gereken mükellefe ödemesi de söz konusu değildir. Sorumlu sıfatıyla mal ve hizmet satın alan taraf, vergiyi tevkif ederek indirime veya beyana tabi tutarken teslimi yapması gereken mükellef vergiyi tahsil edip beyan etmediğinden dolayı düzeltme işleminin yapılması da söz konusu değildir[609].

Kısmi tevkifat uygulamasında ise malların iadesi, hizmetin ifa edilmemesi veya matrahta değişiklik olması durumunda düzeltme işlemlerinin yapılması gerekmektedir. Bu durumda mal iadelerinde düzeltme tevkifata tabi tutulmayan kısım üzerinden yapılır. Matrahta değişiklik olması durumunda ise oluşan matrah farkı üzerinden KDV hesaplanmalıdır[610].

Hizmet niteliği gereği iade edilemez. Bu özelliğinden dolayı KDVK'nın 35. maddesinde de doğrudan hizmete ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak hizmet

[609] **Aydın,** Katma Değer Vergisinde Sorumluluk, s. 118; **Vural, Mahmut** (2001) "Katma Değer Vergisinde Sorumluluk Uygulaması", Vergi Dünyası Dergisi, S: 233, Ocak, s. 20-21.
[610] **Aydın,** Katma Değer Vergisinde Sorumluluk, s. 118.

bedeline mahsuben belgeye dayanan bir avans alınması ve hizmetin gerçekleşmemesi durumunda düzeltme işlemi yapılmalıdır[611].

Matrah veya indirim miktarında değişiklik gerektiren düzeltme işlemleri değişikliğin meydana geldiği dönemde yapılmalıdır. KDVK'nın 39. maddesine göre, mal iadelerinin gerçekleştiği, hizmet kapsamındaki işlemin gerçekleşmediği veya işlemden vazgeçildiği tarihin rastladığı vergilendirme dönemi içinde düzeltme işlemi yapılmalıdır. Düzeltme işlemi yapılmaması halinde vergi ziyaına sebebiyet verme ortaya çıkmaktadır[612].

## 2. ÇEŞİTLİ HUKUK SİSTEMLERİNDE KATMA DEĞER VERGİSİNDE SORUMLULUK UYGULAMASI

KDV'de sorumluluk uygulaması çeşitli hukuk sistemlerinde de yer almaktadır. Bu bölüm kapsamında ilk olarak Türk vergi hukukunda kaynak kanun olması nedeniyle Almanya'da KDV'de sorumluluk uygulaması ele alınacaktır. Ardından İngiltere'de AB'den ayrılma süreci sonrasında uygulanan KDV'de sorumluluk müessesesi incelenecektir. Son olarak, AB'ye üye ülkeler arasında KDV Direktifi kapsamında uygulanmakta olan KDV'de sorumluluk değerlendirilecektir.

Çalışmamızın önceki bölümlerinde ABD'de vergi sorumluluğu kavramı incelenmiş olsa da bu bölüm kapsamında yapılan incelemeler neticesinde ABD federal vergi sisteminde KDV uygulanmadığı tespit edilmiştir. Belirtmek gerekir ki, ABD vergi sisteminde mal ve hizmetleri konu alan harcama vergileri bulunmaktadır. Bunlar eyalet düzeyinde uygulanmakta olan satış vergileri ve federal düzeyde uygulanan çeşitli ürünleri içeren vergilerdir. Ancak ABD federal vergi sisteminde KDV yer almamaktadır[613]. Dolayısıyla bu bölüm kapsamında ABD'de KDV sorumluluğuna ilişkin

[611] **Kızılot,** Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, s. 1889.
[612] **Kızılot,** Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, s. 1883.
[613] **Gökçay,** Harcama Vergilerinin Tarihsel Gelişimi, Kuramsal Yapısı ve Etkinliği, s.63; OECD, Consumption Tax Trends – United States, https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/consumption-tax-trends/consumption-tax-trends-united-states.pdf , s.e.t. 18.03.2025. ABD'de vergilendirmeye ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz: **Öner, Erdoğan** (2005) Amerika Birleşik Devletleri Vergi İdaresi: Internal Revenue Service (IRS), Ankara, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No:2005/366, s. 93; **Karyağdı, Nazmi** (2006) Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi, Ankara, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2006/371, s. 13; **Kızılot, Şükrü/Kılıç, Cem/Müderrisoğlu, Okan** (2006) AB Yolunda Mali Dünyamız, Ankara, TİSK Yayınları, s. 60; **Uyanık, Atilla** (1997) Finansal Ürünlerin Vergilendirme ve Yasal Düzenlemeler Açısından

bir değerlendirmeye yer verilmeyecektir.

### 2.1. Almanya

Almanya'da dolaylı vergiler alanında kaynakta vergileme ilk olarak 01.01.1968 tarihinde yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Kanunu'nda uygulanmıştır. Buna göre, kanuni ve iş merkezi Almanya'da olmayan kurumlar tarafından sağlanan hizmetler ve montaj dahil mal tedariki, taşınmaz mallarla ilgili olarak tedarik edilen malzemeler, gaz ve elektrik tedariki, sera gaz salınımı haklarının tedariki, ısıtma soğutma ile ilgili belli malzemeler, hurda ve atık metal, temizlik hizmetleri tevkifat uygulaması kapsamındadır[614].

Günümüzde uygulanmakta olan Alman KDV sistemi, 26.11.1979 tarihli Katma Değer Vergisi Kanunu'na (UStG - Umsatzsteuer) dayanmaktadır. Kanun'un yanı sıra Katma Değer Vergisi Yönetmeliği (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung) de uygulamada esas alınmaktadır. Yapılan mal ve hizmet teslimlerinde ödenmektedir. KDV yükü nihai tüketiciye yansıtıldığı için Almanya'daki KDV, dolaylı bir vergi niteliğindedir. Çoğu durumda, giriş KDV'si (Vorsteuer) girişimcinin tedarikçilerinden aldığı KDV olup, girişimcinin kendi satışları üzerinden ödediği KDV'den düşülebilir. Girişimciler, kendilerine diğer girişimciler tarafından yansıtılan KDV'yi, kendi KDV hesaplarından mahsup edebilirler. Ticaret zincirindeki (son) girişimci, KDV'yi satış fiyatına dahil ederek müşteriye yansıtır. Bu sayede, girişimciye daha önce tahakkuk eden vergilerin düşülmesiyle çifte vergilendirme önlenmiş olur[615].

Mal tesliminin yapıldığı yer Almanya ise ve herhangi bir vergi muafiyeti bulunmuyor ise KDV tahsil edilir. KDV, perakende satış da dahil olmak üzere üretim ve dağıtım sürecinin her aşamasında, önceki işlemlerin sayısından bağımsız olarak alınır. Vergiye tabi bir kişi, süreçteki önceki aşamalarda ödenen KDV tutarlarını, ödemesi gereken KDV'den düşebilir. Böylece, KDV'nin nihai yükü tüketiciye yansıtılmış olur. KDV mükellefi, ticari, mesleki veya bağımsız ekonomik faaliyet yürütenlerdir. Bunlar kişi veya işletme olabilir. KDV yükümlülüğü, sürdürülen ticari işlemlerin başlangıcı ile

---

Değerlendirilmesi, Ankara, Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No: 79, s. 127; **Öztürk**, Bir Vergi Tekniği Yöntemi Olarak Kaynakta Vergileme, s. 99.

[614] **Ernst&Young,** "Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2025", https://www.ey.com/en_gl/technical/tax-guides/worldwide-vat-gst-and-sales-tax-guide, s.e.t. 28.03.2025, s. 361; **Öztürk**, Bir Vergi Tekniği Yöntemi Olarak Kaynakta Vergileme, s. 108.

[615] **Jochum, Heike/Thiele, Philipp J.** (2013) Introduction to German Tax Law, Stuttgart, Boorberg, s. 60.

başlar. İşletmenin vergi dairesiyle ilişkileri de dahil olmak üzere son yasal işlemlerin tamamlanmasıyla sona erer[616].

AB'ye üye olan her devletin ulusal mevzuatının AB 6. Direktifine uygun olması gerektiği için Alman KDV sistemi de buna uygun olarak güncellenmiştir[617]. AB'nin kuruluş sürecinde Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) üye ülkelerin muamele vergilerinin uyumlaştırılmasını hedeflemiştir. Üye ülkelerin vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına dair hüküm AB'nin işleyişini düzenleyen Roma Anlaşmasında yer almaktadır. Roma Anlaşmasının 291. maddesine göre *"Üye devletler, hukuken bağlayıcı Birlik tasarruflarını uygulamak için gerekli tüm ulusal hukuk tedbirlerini kabul ederler."* ifadesi bulunmaktadır[618]. Dolayısıyla Alman hukuku incelendiğinde temel düzenlemelerin AB Sözleşmesi ve AB'nin işleyişine ilişkin Sözleşme'de bulunduğu ifade edilmektedir[619]. Bu kapsamda AB mevzuatına göre KDV'de Reverse Charge Mechanism adı verilen tersine vergilendirme mekanizması Almanya'da da uygulanmaktadır. Bu uygulamaya Avrupa Birliği başlığı altında ayrıntılı olarak yer verilecektir.

Almanya'da tersine vergilendirme mekanizmasına tabi olan belirli işlemler şunlardır: Taşınmaz mallarla ilgili belirli teslimatlar, emlak devir vergisi yasasıyla bağlantılı belirli teslimatlar, belirli toptan doğalgaz ve elektrik teslimleri, ipotek teminatı olarak devredilen malların, iflas işlemleri kapsamı dışında alacaklıya teslimi, belirli sera gazı emisyon haklarının devri, belirli toptan ısıtma ve soğutma teslimleri, Alman mevzuatında tanımlandığı şekliyle hurda ve atık metal teslimleri, belirli türde tesis temizliği hizmetleri, en az 5.000 € bedelle entegre devreler, cep telefonları, tablet bilgisayarlar ve oyun konsollarının teslimi, Alman mevzuatında tanımlandığı şekliyle belirli baz metallerin teslimi ve son olarak telekomünikasyon alanındaki hizmetler. Sonuç olarak, Alman tedarikçi KDV hesaplamak zorunda değildir ve Alman işletme müşterisi, ödenmesi gereken KDV'yi yurt içi tersine vergilendirme mekanizması kapsamında beyan edip öder. Bu uygulama, her durumda bir dizi ek koşula bağlıdır[620].

---

[616] **Haase, Florian/Steierberg, Daniela** (2024) Tax Law in Germany, 3. Baskı, Münichen, C.H.Beck, s. 25.
[617] Directive 2006/112/EC; Aydın, Selda (2013) "Dünyadaki Ekonomik Krizlerle Mücadelede Katma Değer Vergisindeki Yeni Tartışmalar", Vergi Sorunları Dergisi, S: 303, s. 86.
[618] https://dejure.org/gesetze/AEUV/291.html , s.e.t. 21.03.2025.
[619] **Sayın, Adil Selim** (2023) "Türk ve Alman Vergi Hukuku Perspektiflerinden KDV'nin Anayasal Vergilendirme İlkeleri Bakımından Hukuk Düzeni İçerisindeki Yeri", Vergi Sorunları Dergisi, S: 412, Ocak, s. 44.
[620] **West, Gavin** (2024) VAT in the EU, Sixth Edition, lexisnexis, London, s. 532-533.

### 2.2. İngiltere

Dolaylı vergilerin temel amaçlarının gelir elde etmek, belirli tüketim mallarını teşvik etmek veya caydırmak olduğu doktrinde belirtilmektedir. Bu kapsamda nihai mallar üzerine vergi koyularak daha verimli bir şekilde gerçekleştirildiği de ifade edilmektedir. İngiltere'deki vergiler incelendiğinde genel bir satış vergisi, KDV ve üç ürün (tütün, alkollü içecekler, benzin) üzerinde ağır vergiler olduğu görülmektedir[621].

KDV, Kıta Avrupası Hukuk Sistemi tarafından geliştirilen bir vergi olarak kabul edilmektedir[622]. Avrupa Toplulukları'nın kurulduğu 1957 tarihli Roma Antlaşması'na göre üye ülkelerin KDV sistemlerini uyumlaştırması gerektiği belirtilmiştir. 1 Ocak 1973 tarihinde İngiltere'nin AB'ye katılmasının ardından Satın Alma Vergisi (Purchase Tax)[623] kaldırılarak KDV yürürlüğe girmiştir. Gümümüzde 1994 tarihli Katma Değer Vergisi Yasası (VAT Act 1994) yürürlüktedir. İngiltere KDV sisteminde üç oran bulunmaktadır. Ticari amaçla gerçekleştirilen mal teslimleri ve hizmet ifaları KDV'nin konusunu oluşturmaktadır. Bu işlemleri gerçekleştirenlerin karşılığında para veya para yerine mal veya hizmet alması durumunda KDV doğmaktadır[624].

Vergilendirilebilir mal ve hizmet sağlayanlar ve vergilendirilebilir cirosu 01.04.2024'te yürürlüğe giren düzenlemeye göre 90.000 £'u aşan tüm işletmeler KDV mükellefidir. Bu tutar her yıl Nisan itibariyle arttırılabilmektedir. Yıllık cirosu bu tutar altında olanların KDV mükellefi olması gerekmediğinden dolayı yaptıkları teslimler KDV'den istisnadır[625]. Ancak yıllık cirosu bu miktarın altında olanlar da istedikleri takdirde KDV mükellefi olabilirler[626]. Belirtmek gerekir ki 90.000 £ sınırı kurulu işletmeler için

---

[621] **Kay/King**, The British Tax System, s. 123-127.

[622] **Sullivan, Martin** (2017) "All Roads Lead to VAT", 89 Temp. L., s. 341-352; **Gendron, Pierre-Pascal** (2009) "How Should the United States Government Entities, Nonprofit Organizations, and Tax-Exempt Bodies under a VAT", 63 Tax L. Rev., s. 477-508.; **Penner, Rudolph** (2010) "Do We Need a VAT to Solve Our Budget Problems", 63 Tax L. Rev. s. 301-308.

[623] Bu vergi 21 Ekim 1940 yılında uygulamaya konulmuştur. Satılan lüks malların toptan satış değeri üzerinden vergi alınmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz: **Sümerli Sarıgül, Sevgi/Özkan, Ersan** (2020) "İngiliz Modeli KDV Uygulamasının Türk Vergi Sistemi Üzerinde Sağlayacağı Avantajlar" Vergi Sorunları Dergisi, S: 383, s. 66.

[624] **Öz, N. Semih/Göker, Cenker/Karabacak, Saygın** (2019) "İngiltere Katma Değer Vergisi Sisteminin Temel Özellikleri", TÜRMOB Yayınları – 495, https://www.blksmmmo.org.tr/mevzuat/depo/haberresim/20190227_5645257831e.pdf , s.e.t. 17.03.2025, s. 10-16.

[625] **Öz/Göker/Karabacak, "**İngiltere Katma Değer Vergisi Sisteminin Temel Özellikleri", s. 13.

[626] Businesses and self-employed, https://www.gov.uk/how-vat-works , s.e.t. 17.03.2025.

geçerlidir. Kurulmamış işletmeler için sıfır kayıt eşiği uygulanmaktadır[627].

Mükelleflerin işle ilgili mal ve hizmetlere ilişkin ödemiş oldukları KDV'yi indirme hakları bulunmaktadır. Ödenmesi gereken KDV'den daha fazla KDV indirimi var ise HMRC[628] aradaki farkı ödemektedir. KDV mükellefleri, KDV miktarını HMRC'ye bildirirler. Bu bildirim ise üç ayda bir yapılır[629]. İndirime konu olan KDV'nin ödemesi gereken KDV'den fazla olması halinde mükellefe iade imkanı da tanınmıştır[630].

İngiltere'de Türkiye'deki gibi yaygın bir tevkifat sistemi bulunmamaktadır. Ancak belirli sektörlerde ve durumlarda mal ve hizmeti sunan satıcı yerine alıcı vergi idaresine karşı sorumlu olmaktadır. Bu duruma KDV tevkifatı olarak adlandırılan Reverse Charge Mechanism (Tersine Vergilendirme Mekanizması) adı verilmektedir. Tersine vergilendirme prosedürü, karmaşık dolandırıcılık yöntemleriyle İngiltere KDV sistemine yönelik suç teşebbüslerini önlemek amacıyla tasarlanmış bir dolandırıcılıkla mücadele önlemidir[631].

İngiltere, 31 Ocak 2020'de AB'den ayrılmıştır[632]. Bu tarihten sonra ise AB ile arasındaki ekonomik ve ticari ilişkiler Ticaret ve İş Birliği Anlaşması (TCA) çerçevesinde yürütülmektedir. Bu kapsamda İngiltere bundan sonra kendi KDV kurallarını belirleme özgürlüğüne sahiptir[633]. Birleşik Krallık'ın AB'den ayrılmasından sonra KDV ile ilgili önemli kanuni değişiklikler yapılmıştır. 1 Ocak 2021 tarihinden itibaren yürürlüğe giren yeni düzenlemeler neticesinde özellikle ithalat ve ihracat işlemleri etkilenmiştir. Bunun yanı sıra tevkifat ile ilgili değişiklikler de olmuştur. Brexit öncesinde AB içi mal ve hizmet alımlarında tersine yükleme mekanizması uygulanmaktaydı. Brexit sonrasında ise Birleşik Krallık artık AB üyesi olmadığı için bu işlemler ithalat ve ihracat olarak değerlendirilmekte ve farklı KDV kurallarına tabi olmaktadır. Bu kapsamda Reverse Charge mekanizması artık

---

[627] **Ernst & Young**, "Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2025", s. 2034.
[628] İngiliz Vergi Dairesi 2000 yıllarının başından itibaren Gelir İdaresi ile Gümrük ve Tüketim Vergileri İdaresi olarak iki farklı örgütten oluşmaktaydı. Ancak sonraki yıllarda birleştirilerek tekli bir yapı olarak Vergi ve Gümrük İdaresi olarak varlığını sürdürmektedir. Bkz: K**aya, Mustafa Göktuğ/ İlik, Hüseyin Kamil/ Türkmen, Hakan** (2017) Uluslararası Vergi Sistemi ve Denetim, 2. Baskı, Ankara, Nobel Bilimsel Eserler, s. 116.
[629] Businesses and charging VAT, https://www.gov.uk/government/collections/vat-detailed-information s.e.t. 17.03.2025.
[630] **Öz/Göker/Karabacak,** "İngiltere Katma Değer Vergisi Sisteminin Temel Özellikleri", s. 55; **Demirci, Zeynep/Avcı, Orçun** (2019) "KDV'ye Yeni Bir Öneri: İngiliz Modeli", Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C: 21, S: 2, s. 604.
[631] **West,** VAT in the EU, s. 1460.
[632] Birleşik Krallık'ın AB'den ayrılması *"Britain"* ve *"Exit"* kelimelerinin birleşmesinden oluşan *"Brexit"* olarak adlandırılmaktadır.
[633] **Ernst & Young**, "Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2025", s. 2028.

ithalat ve ihracat işlemlerinde uygulanmakta olup AB içi mal ve hizmet alımlarıyla sınırlı olması Brexit ile beraber kaldırılmıştır.

Günümüzde İngiltere'de tevkifat mekanizması uygulanmaya devam edilmektedir. Buna göre, bir kurulmamış işletme, İngiltere'de vergi mükellefi olan bir kişiye hizmet sağlarsa ancak KDV kaydına girmezse, vergilendirilebilir kişi ters vergileme yöntemiyle ödenecek KDV'yi beyan etmekle yükümlü olabilir. Bu, vergilendirilebilir kişinin kendisine KDV tahsil etmesi anlamına gelir. Kendiliğinden hesaplanan KDV, izin verilen alımlarda (yani, kabul edilebilir satın alımlara dair KDV) vergi mükellefinin kısmi muafiyet durumuna bağlı olarak giderilebilir. Bu önlem her durumda geçerli değildir. Örneğin, yalnızca hizmetlerin sağlanma yeri İngiltere ise uygulanır[634].

Domestic Reverse Charge (Yerli Ters Vergileme Mekanizması) mekanizması da İngiltere'de hala uygulanmaktadır. İlk olarak telekomünikasyon hizmetleri bu kapsamdadır. Toptan telekomünikasyon hizmetlerinin alıcıları, KDV'yi tedarikçiye ödemek yerine, yerli ters vergileme yöntemiyle KDV'yi beyan etmekle yükümlüdür. Yerli ters vergileme, kurumsal grup üyeleri arasında bir tedarik yapıldığında ve grup üyeleri bu tedarikten faydalandığında geçerli değildir. Yerli ters vergilemenin uygulandığı bir tedarik yapıldığında, tedarikçi, normalde KDV faturasına yerleştirilmesi gereken tüm bilgileri göstermelidir. Ayrıca, tedarikçi faturada, yerli ters vergilemenin geçerli olduğunu ve müşterinin KDV'yi beyan etmesi gerektiğini belirtmelidir. Bu işlemler için herhangi bir ek bildirim veya raporlama gereksinimi yoktur[635].

İkinci olarak mobil telefonlar ve bilgisayar çipleri üzerinde de uygulanmaktadır. Belirli malların alıcıları (genellikle mobil telefonlar ve bilgisayar çipleri), yerli ters vergileme yöntemiyle KDV'yi beyan etmekle yükümlüdür. Yerli ters vergileme, 5.000 GBP'nin üzerinde (KDV hariç) yapılan tedarikler için geçerlidir. Yerli ters yüklemenin uygulandığı bir satış yapıldığında, tedarikçi, normalde KDV faturasına yerleştirilmesi gereken tüm bilgileri göstermelidir. Ayrıca, tedarikçi faturada, ters yüklemenin geçerli olduğunu ve müşterinin KDV'yi beyan etmesi gerektiğini belirtmelidir[636].

[634] **Ernst & Young**, "Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2025", s. 2035.
[635] **Ernst & Young**, "Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2025", s. 2036.
[636] Businesses and charging VAT, https://www.gov.uk/government/collections/vat-detailed-information s.e.t. 17.03.2025.

Üçüncü olarak emisyon izinleri üzerine uygulanmaktadır. Belirtilen emisyon izinlerinin alıcıları, yerli ters yükleme yöntemiyle KDV'yi beyan etmekle yükümlüdür. Emisyon izinleri üzerine yerli ters vergileme uygulandığında, tedarikçi, normalde KDV faturasına yerleştirilmesi gereken tüm bilgileri göstermelidir. Ayrıca, tedarikçi faturada, ters vergilemenin geçerli olduğunu ve müşterinin KDV'yi beyan etmesi gerektiğini belirtmelidir[637].

Dördüncü olarak yerli toptan gaz ve elektrik tedariklerinde uygulanmaktadır. Toptan gaz ve elektrik alıcıları, KDV'yi tedarikçiye ödemek yerine, yerli ters yükleme yöntemiyle KDV'yi beyan etmekle yükümlüdür. Yerli ters vergileme, konut ve ticari binalara yapılan gaz ve elektrik tedariklerinde uygulanmaz (tüketim amaçlı tedarikler). Gaz veya elektriği yeniden satan ya da ticaretini yapan KDV kayıtlı işletmeler bu durumdan etkilenmez. Yerli ters vergilemenin uygulandığı bir tedarik yapıldığında, tedarikçi, normalde KDV faturasına yerleştirilmesi gereken tüm bilgileri göstermelidir. Ayrıca, tedarikçi faturada, yerli ters vergilemenin geçerli olduğunu ve müşterinin KDV'yi beyan etmesi gerektiğini belirtmelidir[638].

Son olarak inşaat hizmetlerinde uygulanmaktadır. Yerli ters vergilemenin, inşaat ve yapı hizmetleri için geçerlidir, bu hizmetler İnşaat Endüstrisi Planı (CIS) kapsamında beyan edilmesi gereken ödemeleri içerir. Bu nedenle, alt yükleniciler ve yükleniciler arasındaki tedarikler (yani, B2B[639] tedarik) ters vergilemeye tabi olacaktır, ancak bu tedarikler son kullanıcıya tedarik edilen bir yükleniciye yapılmazsa geçerli olacaktır. İnşaat firmaları KDV'yi müşterilerden tahsil etmek yerine doğrudan alıcının HMRC'ye ödemesi gerekmektedir. Alt yükleniciler ve müteahhitler için geçerli olmaktadır. Yalnızca KDV kaydı olan işletmeler arasında uygulanmaktadır. Bu uygulama ile KDV'nin yanlış beyan edilmesi veya ödenmemesi gibi durumların önüne geçilmesi amaçlanmıştır[640].

İngiltere'de uygulanan KDV modelinin Türkiye'de uygulanan KDV modelinden daha basit ve daha anlaşılır yapıda olduğu, bu nedenle ülkemizde de KDV uygulamasında bunların dikkate alınması gerektiği doktrinde ifade edilmektedir. Özellikle beyanname

[637] **Ernst & Young,** "Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2025", s. 2036.
[638] **Ernst & Young**, "Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2025", s. 2036.
[639] B2B (Business to Business), işletmeden işletmeye uygulanan ticari işlemler anlamına gelmektedir.
[640] **Öz/Göker/Karabacak**, "İngiltere Katma Değer Vergisi Sisteminin Temel Özellikleri", s. 10**; Ernst & Young,** "Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2025", s. 2036.

dönemlerinin mükelleflerin durumlarına göre düzenlenmesi, sağlık ve eğitim gibi faydası yüksek alanlarda istisnaların bulunmasının önemli olduğu belirtilmektedir[641].

### 2.3. Avrupa Birliği

Kökeni Roma İmparatorluğu'na kadar dayanan KDV, AB'nin ortak tüketim vergisi olarak uygulanmaktadır[642]. Tüketim vergileri geçmişte savaş ve krizlerle ilişkilendirilmiş olsa da günümüzde yaygın olarak uygulanmaktadır. Halihazırda OECD ülkelerinin neredeyse tamamında KDV uygulanmakta olup bunun tek istisnasını ABD oluşturmaktadır. Sınır ötesi ticaretin genişlemesi nedeniyle farklı KDV sistemleri arasında artan etkileşime rağmen şu anda verginin işleyişini denetlemek ve izlemekten sorumlu uluslararası bir kuruluş da bulunmamaktadır[643].

AB içinde yer alan bir ülkenin izleyeceği vergi politikası yalnızca o ülkeyi değil, diğer üye ülkeleri de etkilemektedir. Bu nedenle, AB içinde daha adil ve tarafsız rekabet ortamının sağlanması adına üye ülkelerin vergi politikalarının uyumlu ve haksız rekabeti önleyici bir biçimde düzenlenmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda AB içinde uzun süredir vergi uyumlaştırma çalışmaları devam etmektedir[644]. Farklı vergi sistemlerini tamamen yeknesaklaştırmak mümkün olmamakla birlikte sistemleri kademeli olarak yaklaştırmak mümkündür[645].

KDV alanındaki uyumlaştırma çalışmaları 1959 yılında başlamıştır. Üye ülkeler arasındaki özellikle tüketim vergisi alanındaki vergi rejimi farklılıklarının ortak pazara engel olduğu ve bu farklılıkların acil olarak giderilmesi yönünde AET tarafından görüş bildirilmiştir. 5 Nisan 1960 tarihli AET Komisyonu kararıyla, bu konuların incelenmesi amacıyla Prof. Dr. Fritz Neumark başkanlığında, Vergi ve Maliye Komitesi kurularak muamele vergilerinin uyumlaştırılması konusundaki rapor 08.07.1962 tarihinde

[641] **Sümerli Sarıgül/Özkan** "İngiliz Modeli KDV Uygulamasının Türk Vergi Sistemi Üzerinde Sağlayacağı Avantajlar", s. 69; Demirci/Avcı, "KDV'ye Yeni Bir Öneri: İngiliz Modeli", s. 603.
[642] **Kokott, Juliane** (2022) EU Tax Law, München, C.H.Beck, s. 421.
[643] **Beretta, Giorgio** (2019) European VAT and the Sharing Economy, United Kingdom, Wolters Kluwer, s. 5.
[644] **Yıldız, Habib** (2006) "Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Vergi Uyumlaştırma Çalışmaları", Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 10, S: 3-4, s. 549-550; **Oral, Hasan** (2005) "Avrupa Birliği'ndeki Vergi Uyum Çalışmaları ve Türkiye", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S: 56, s. 261.
[645] **Yeğen, Baki** (2021) "Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisi Uyumlaştırması", Fiscaoeconomia, C: 5, S: 3, s. 1103.

tamamlanmıştır. Söz konusu rapor *"Neumark Raporu"* olarak da bilinmektedir. Rapor ile Fransa'da uygulanan KDV'nin ortak pazarın sağlıklı işlemesi bakımından en uygun vergi olduğu belirtilmiştir. Bu çalışmalar neticesinde, muamele vergileri alanındaki ilk somut uyumlaştırma 11 Nisan 1967 tarihinde çıkarılan 1. Direktif ile gerçekleştirilmiştir. Bu Direktif ile, KDV ortak gider vergisi olarak kabul edilerek 01.01.1970 tarihine kadar ortak KDV sistemine geçilmesine karar verilmiştir[646]. Değiştirilen satış vergileri ile KDV'nin arasındaki benzerlik tüketiciler tarafından meydana gelen tüketim harcamalarının vergilendirilmesidir. Dolayısıyla ikisi de tüketim vergisi olarak kabul edilmektedir. Ancak KDV, satış vergisinden farklı olarak nihai tüketimin vergilendirilmesini hedeflemektedir. Bunun yanı sıra, satış vergisi ve KDV arasında sistemsel olarak farklılık da bulunmaktadır. Satış vergisinde üretim aşamasından tüketime kadar her bir aşamada vergi uygulanmaktadır. Böylelikle verginin vergisi alınmaktadır. KDV'de ise önceki aşamalarda ödenen verginin indirimi yapılarak vergi yükü nihai tüketiciye aktarılmaktadır. KDV nihai tüketim üzerinden alınmaktadır. Her aşamada uygulanmakla beraber esas amaç verginin indirim hakkı kullanılarak işletmeler açısından tarafsız hale getirilmesini sağlamaktır[647].

AB'de 1967 yılında KDV uygulanmaya başlanmıştır. Bu tarihte KDV sistemi üye ülkelerin kendi sınırları içerisinde meydana gelen ticari işlemlere uygulanacak şekilde tasarlanmıştır. Belirtilen tarihlerde ekonomik bütünleşmenin olmaması ve üye ülkeler arasındaki ticaretin her ülkenin kendi ithalat ve ihracat kurallarına tabi olması bunda etkili olmuştur. Ancak zaman içinde AB içi gümrük sınırların kaldırılması ve ortak pazarın kurulmasıyla birlikte KDV'de değişiklikler yapılmıştır[648]. AB'de uygulanmakta olan KDV sistemi başlangıçta geçici bir sistem olarak yalnızca dört yıl yürürlükte kalması öngörülmesine rağmen hala yürürlüktedir[649]. AB KDV sistemi kural olarak tüm mal ve hizmetler için uygulanabilmekte olup genellik, orantılılık, yansıma ve indirim

[646] **Bilici,** Avrupa Birliği ve Türkiye II, s. 65-66.
[647] Council Directive, 77/388/EEC; **Ünsal, Hilmi/Ubay, Birol** (2018) "Avrupa Birliği KDV Tevkifatı Mekanizmasının Türk KDV Sistemindeki KDV Tevkifatı Müessesesi ile Karşılaştırılması", Maliye Dergisi, S: 175, Temmuz-Aralık, s. 277.
[648] **Pavlov, Kostadin** (2017) "Can The General Reverse Charge Mechanism Combat Missing Trader Fraud and Provide for Secure VAT Collection?", HARN60 Master Thesis, Lund University School of Economics and Management Department of Business Law, s. 7.
[649] European Commission, "Questions and Answers: Value Added Tax (VAT)", http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-11-874_en.htm?locale=en., s.e.t. 02.04.2025; **Acuner, Serkan** (2013) "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, S: 380, Nisan, s. 202.

mekanizmalarına dayanmaktadır[650].

1967 yılında uygulamaya geçirilen KDV sisteminde eksiklikler bulunması nedeniyle işletmeler ve bireyler bu açığı kullanarak vergi kaçırma yoluna başvurmuşlardır. Bu açıklar üye ülkelerin tamamında ya da bir kısmında bulunan denetim eksikliklerinden, düzenleyici mekanizmaların yokluğundan ve AB içi ticarette geçerli olan çıkış yeri prensibinin uygulamasında ülkelerin gecikmesinden doğmaktadır[651]. Ayrıca KDV kaçakçılığı türlerinin artması, üye ülkelerin ve bütün olarak AB'nin büyük mali gelir kaybı yaşamasına neden olmuştur. 2024 yılı itibariyle KDV kaçakçılığının üye ülkelere yıllık maliyeti 24.8 milyar Euro'dur[652]. Üye ülkelerin büyük bir kısmı vergi kaçakçılığıyla mücadele etmek için KDV tevkifatını uygulamaya başlamıştır. Tevkifat ile KDV yükümlülüğü müşteriye aktarılmaktadır. Böylelikle tedarikçilerin vergiyi yetkililere ödemeden KDV'yi uygulama ve tahsil etme imkanı ortadan kaldırılmıştır[653].

Söz konusu 1. Direktiften sonra çeşitli tarihlerde Direktifler ve Raporlar yayımlanmıştır. Sayıları artan direktifler, 2006/112/EC no.lu 28.11.2006 tarihli KDV Çerçeve Direktifi (KDV Direktifi) altında toplanmıştır. AB Konseyinin yayınlamış olduğu direktiflerin en kapsamlısı olarak altıncı direktif gösterilmektedir[654]. KDV Direktifinde, konu ve kapsam, KDV'nin uygulanacağı alan, vergi mükellefi, vergiye tabi işlemler gibi çeşitli alanlarda düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu direktif 01.01.2007 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu tarihten sonra yayınlanan metinler olsa da bunlar yeni bir Direktif olarak ihdas edilmemiştir. KDV 6. Direktifinin üye devletler arasında sorunsuz bir şekilde uygulanmasını sağlamak amacıyla 2011 yılında Uygulama Yönetmeliği çıkarılmıştır. Tüm AB ülkelerinde KDV hükümlerinin yorumlanması ve uygulanmasında yeknesaklık, ABAD'ın kapsamlı içtihadı, Divanın Baş Hukuk Müşavirinin hukuki görüşlerinin yanı sıra KDV Komitesi tarafından hazırlanan kılavuzlar ve Komisyon tarafından yayınlanan açıklayıcı notlar

[650] **Akdemir, Tuğçe** (2019) Katma Değer Vergisi'nde Reverse Charge-Tersine Vergilendirme Mekanizması: Avrupa Birliği ile Türkiye Üzerine Karşılaştırmalı Analiz, İstanbul, On İki Levha Yayınları, s. 16.
[651] **Batri, Maria** (2017) "Is The Reverse Charge Mechanism an Effective Solution to European Union's Value Added Tax Fraud?" L.L.M. Dissertation, Tilburg University, s. 3.
[652] https://www.euronews.com/my-europe/2025/03/11/misuse-of-funds-to-vat-fraud-the-state-of-combatting-fraud-across-the-eu#:~:text=Europe%20in%20Motion-,Misuse%20of%20funds%20to%20VAT%20fraud%3A%20The%20state,combatting%20fraud%20across%20the%20EU&text=The%20European%20Public%20Prosecutor's%20Office,amounting%20to%20%E2%82%AC24.8%20billion., s.e.t. 25.03.2025.
[653] **Quigley, Paul** (2007) "Extension of French Reverse Charge Mechanism", International VAT Monitor, January/February, s. 19.
[654] **Oral, Hasan** (2018) "Katma Değer Vergisi İndirimi Şartlarına Türkiye ve Avrupa Birliği'nin Yaklaşımı", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S: 138, s. 136.

aracılığıyla sağlanmaktadır[655]. Üye devletler, asli mevzuatın yanı sıra AB tali mevzuatını dahi ihlal edecek herhangi bir vergi kanunu getiremezler. Nitekim bu durum 6. Direktifle yasaklanmıştır[656].

Bunun yanı sıra, Avrupa Birliği Konseyi de üye devletler arasında uyumu sağlamaktadır. Konseyin 113. makalesinde AB'ye uyum ile ilgili hüküm yer almaktadır. Buna göre, AB'ye üye ülkeler kazanç ve ciro vergileri, KDV, tüketim harçları ve diğer dolaylı vergilerin uyum hükümlerini tam olarak benimser. Bu kapsamda yasal ve vergisel uyumun sağlanması AB'ye üye devlete gerekli olduğu takdirde Konsey tarafından uyumsuzlukların ve farklılıkların giderilmesi için düzeltmeye alınarak uyumsuzluk sağlayan AB üye ülkelere bildirim ve ikazda bulunulur[657].

AB Komisyonu tarafından 6. Direktif, vergisel anlamda yolsuzlukları ve vergi aşınmasını önlemek amacıyla, vergi kaçırmanın mümkün olduğu tahmin edilen bazı alanlarda geçici bir önem olarak KDV tevkifatı uygulaması getirilmesine imkan tanıyan öneri kabul edilmiştir. Getirilen tevkifat uygulaması ile KDV'nin temel esaslarının bozulmaması ve değiştirilmemesine özellikle vurgu yapılarak tevkifat uygulamasının belirli ve önceden net bir şekilde tanımlanmış mal ve hizmetler bakımından uygulanması gerektiği öneride belirtilmektedir[658].

AB'de opsiyonel uygulanması öngörülen tevkifat, başta Carousel Fraud (Döngüsel kaçakçılık) ve Missing Trader (Kayıp Tüccar) yolsuzlukları kapsamında ortaya çıkan vergi kayıplarını önleme amacı olmak üzere vergi kaçırma şüphesi bulunan mal ve hizmetleri de kapsamaktadır. Uygulamada özellikle ithalatı yaptıktan sonra ihracatçıya fatura düzenleyerek KDV hesaplamakla birlikte, sonrasında ortadan kaybolarak beyanda bulunmayan ancak ihracat aşamasında iadesi alınan işlemler hakkında ihracatçıya tevkifat zorunluluğu getirilmesi vergi kaybını önleyebilecek nitelikte olduğu değerlendirilmektedir[659].

---

[655] **Beretta,** European VAT and the Sharing Economy, s. 7.
[656] **İlgar, Büşra** (2018) "Avrupa Birliği ve Türkiye KDV Mevzuatlarının Uyumlaştırılması ve Türkiye'nin E-Dönüşüm Sürecinin AB Uyumuna Etkisi", Vergi Sorunları Dergisi, S: 353, Şubat, s. 97; **Gençay Çapanoğlu, Sema** (2014) Sorularla AB Politikaları ve Türkiye Serisi, İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları, s. 9.
[657] **Görgülü, Tuncay** (2020) Avrupa Vergi Hukuku, Ankara, Yetkin Yayınları, s. 33.
[658] **Çakıcı/Kütükçü/Akçay/Ersan**, KDV Tevkifatı, s. 28.
[659] **Çakıcı/Kütükçü/Akçay/Ersan**, KDV Tevkifatı, s. 28.

Kural olarak, KDV tevkifatında mükellef satıcının malı teslim ettiği veya hizmeti gerçekleştirdiği ülkede mükellefiyetinin olmayacağı durumlarda vergi ödeme yükümlülüğü alıcıya devredilmektedir. 1992 yılından itibaren AB ülkelerinin kendi aralarında yapmış oldukları sınır aşırı işlemlerde sıfır oranlı vergi uygulaması bulunmaktadır. İthalatçılar AB üye ülkelerden aldıkları malları herhangi bir vergi ödemeden ithal edebilir. Satışa konu edildiğinde ise tekrar KDV'ye tabi tutmaktadırlar. Nitekim bu durumun Carousel Fraud'a sebep olduğu da belirtilmektedir. Şöyle ki, üye ülkelerden mal ithal edilip tekrar satışa konu edilmekte ve sattığı kişi de malı ihraç etmektedir. Vergi ödemeden malı ithal eden kişi, malı satarken KDV hesaplamakta ve ihracatçı da vergiyi iade almaktadır. Ancak bu noktada malı ithal eden kişi (missing trader) ortadan kaybolarak vergi bütçeye aktarılmadan iade alınmaktadır. Söz konusu yolsuzluk, Carousel Fraud olarak adlandırılmaktadır ve 2000 yılı sonrasında AB üyesi ülkelerde ciddi vergi kayıplarına neden olmuştur. Buna yönelik en önemli çözüm önerisi ise tevkifat olarak karşımıza çıkmaktadır. Yasal düzenleme gereği mal ithalatta vergi ödenmeksizin ithal edilmekte ve son aşamada vergiden arınmış bir şekilde ihraç edilmektedir. Arada missing trader olarak adlandırılan mükellefin satış işleminin ihracatçı tarafından tevkifata tabi tutulmasıyla iadeyi de ihracatçı alacağı için vergi kaybı önlenmiş olmaktadır. Bunun yanı sıra, özellikle alt yüklenicilerde beyanın yeterli olmaması gibi sebeplerle üst yüklenicilere indirilecek KDV şeklinde yansıyan ancak aslında alt zincirde beyan edilmeyen KDV kayıplarını önlemek amacıyla da inşaat gibi bazı sektörler kapsamında tevkifat öngörülmüştür[660].

Dünyada KDV uygulamalarında genellikle hizmet sağlayıcısının iş yerinin ülke dışında bulunduğu hallerde yurt dışından edinilen hizmetlerde KDV sorumluluğu mekanizması (Reverse Charge Mechanism[661]) uygulanmaktadır. Her bir ülke açısından uygulama farklılıkları olsa da temel olarak yurt içinde olan ve yararlanılan hizmetlerde Reverse Charge yöntemi kullanılmaktadır. AB ülkeleri, Arnavutluk, Ermenistan, İsviçre, Rusya Federasyonu, Ukrayna gibi birçok ülkede bu şekilde işlemler yapılmaktadır[662].

Reverse Charge yönteminde KDV yükümlülüğü satıcıdan alıcıya aktarılmıştır. Bu kapsamda alıcı KDV'yi satıcı yerine doğrudan devlete ödemektedir. Bu nedenle ülkemizde

[660] **Çakıcı/Kütükçü/Akçay/Ersan,** KDV Tevkifatı, s. 28-29. Ayrıntılı bilgi için bkz: **Feria, Rita** (2019) "The New VAT General Reverse-Charge Mechanism" EC Tax Review, S: 4, s. 172-175; **Bussy, Adrien** (2021) "Cross-border Value Added Tax Fraud In The European Union", Lee Kuan Yew School of Public Policy.
[661] Türkçe'ye Ters Yükleme Mekanizması olarak çevrilmekle birlikte temel kavrama bağlı kalmak açısından çalışmamızda Reverse Charge olarak kullanılacaktır.
[662] **İnaltong,** Katma Değer Vergisi'nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları, s. 86.

uygulanmakta olan KDV tevkifatı yöntemiyle aynı şekildedir. Ancak tam tevkifat ve kısmi tevkifat ayrımı açısından bakıldığında tam olarak aynı olmadığına yönelik doktrinde görüş bulunmaktadır. Bu görüşe göre AB'deki Reverse Charge yöntemi çoğunlukla haksız vergi iadesi alınmasının önlenmesi bakımından gelişim göstermiştir. Ülkemizde ise özellikle sahte belge yoluyla vergi kaybını önlemek amacıyla getirilen bir uygulamadır[663].

Reverse Charge yöntemi yurt içindeki hizmet alıcısının KDV'ye tabi olduğu ve hizmet sağlayıcısının yurt dışında yerleşik olduğu hallerde uygulanmaktadır. Bu yönüyle ülkemizde uygulanmakta olan ve KDVK'nın 9/1. maddesinde kapsamında düzenlenen tam tevkifat yöntemine benzemektedir. KDV, AB'nin en önemli dolaylı vergi türüdür. Üye ülkelerin kısa vadede gelirlerini ayarlamalarında etkin olarak kullanılan bir vergidir. Zamanla karşılaşılan sorunlar, satıcının hizmeti gerçekleştirdiği ülkede alıcının KDV'yi beyan ederek ödemesinin yanı sıra bazı sorunlu alanlarda önlem alınması sonucunu doğurmuştur. Bu nedenle AB ülkelerinde ihracat kapsamında karşılaşılan sorunlar üzerine ülkemizde uygulanan kısmi tevkifata benzer bir mekanizma uygulanmaya başlanmıştır[664]. Belirtmek gerekir ki, hem alıcının hem satıcının verginin belli bir kısmını vergi dairesine ödediği kısmi tevkifat ülkemize özgüdür. AB'de ise özellikle haksız vergi iadesi alınmasının önlenmesi amacıyla sorumluluğun uygulandığı görülmektedir[665].

KDV tevkifatında bir işleme ait KDV ödeme yükümlülüğü vergi mükellefi olan satıcı veya işlemi yapan taraftan alınmakta ve alıcıya yüklenmektedir. ABAD'ın ifadesiyle ters vergilendirme, bir işlemin iki tarafı arasında "*vergi yükümlülüğünün transfer mekanizmasını*" sağlamaktadır[666]. Faturada KDV'yi alıcıya ödeme yükümlülüğü getirilmemekte, alıcı vergiyi satıcı yerine Hazineye ödemektedir. Bu durumda ise alıcı, vergiyi hesaplama, beyan etme ve ödeme yükümlülükleri altına girmektedir. Bu nedenle İngilizcede *"Reverse Charge Mechanism",* KDV yükünün değiştirilerek satıcıdan alıcıya aktarıldığı bir sistem olarak adlandırılmıştır. Bu mekanizma sayesinde gerçekte KDV ödemesinin yapılmadığı hallerdeki nakit riski de ortadan kalkmaktadır[667]. Bir faturada veya fatura olarak kabul edilen başka bir belgede KDV'ye atıfta bulunan herhangi bir kişi, KDV

[663] **İnaltong,** Katma Değer Vergisi'nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları, s. 98.
[664] **Uzunoğlu**, Katma Değer Vergisi, s. 821.
[665] **İnaltong,** Katma Değer Vergisi'nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları, s. 99.
[666] ECJ, 15.03.2007, Case C-35/05, Reemtsma Cigarattenfabriken GmbH v. Ministero delle Finanze, para. 32; **Beretta**, European VAT and the Sharing Economy, s. 279.
[667] **Çakıcı/Kütükçü/Akçay/Ersan**, KDV Tevkifatı, s. 27; **Ünsal/Ubay,** "Avrupa Birliği KDV Tevkifatı Mekanizmasının Türk KDV Sistemindeki KDV Tevkifatı Müessesesi ile Karşılaştırılması", s. 286.

mükellefi olmasa bile ve müşterisinden KDV tahsil etmese bile, belirtilen KDV'den sorumludur. Ayrıca, faturayı alan kişi, faturada KDV yer almaması gereken bir durumda KDV belirtilmişse, bu KDV'yi indirim konusu yapamaz[668].

AB üye ülkelerinin bir kısmı genelleştirilmiş KDV tevkifatının uygulanmasını isterken bir kısmı da sahtecilik riskinin dağıtım aşamasına aktarılacağı kaygısıyla buna karşı çıkmaktadır. İlgili mekanizma genel olarak sadece B2B (Business to Business) ticari işlemler için uygulanması zorunludur. Tarafların karşılıklı olarak bu mekanizmanın uygulanmasını kararlaştırması halinde veya talep üzerine uygulandığı haller de bulunmaktadır.

Reverse Charge mekanizmasında KDV tevkifatına ilişkin iki tür uygulama bulunmaktadır. Bunlardan biri tercihli KDV tevkifatı; diğeri ise zorunlu KDV tevkifatı mekanizmasıdır. Tercihli uygulamada, KDV yükümlülüğüne ilişkin hususlara klasik yöntemlerin uygulanması veya KDV sorumluğunun alıcı veya müşteriye aktarılması üye ülkelerin kendi isteğine bırakılmıştır. Tercihli KDV tevkifatının daha geniş ölçüdeki ticari işlemlere uygulanmasını kısıtlayan hüküm bulunmaktadır. Bunun yanı sıra tercihli tevkifatının uygulanabileceği haller de ayrıca belirtilmiştir. İkinci uygulama ise zorunlu KDV tevkifatıdır. Mekanizmanın zorunlu olarak uygulanacağı haller 6. Direktifte tek tek sayılmıştır[669].

AB KDV sisteminde genel olarak Birlik içindeki ticarette iki farklı üye ülkede KDV mükellefi olan işletmeler arasında yapılan ticari işlemlere tevkifat uygulanmaktadır. Alıcı işletme, kendi ülkesindeki KDV oranından hesaplamış olduğu KDV'yi, beyannamede giriş KDV'si olarak beyan ederek indirimden yararlanmaktadır. AB KDV tevkifatı, esas olarak KDV kaçakçılığının önlenmesi için getirilen bir uygulama olup doğrudan KDV mükellefinde değişiklik yaparak alıcı konumundaki işletme KDV ödeme yükümlülüğü altına girmektedir. Bu kapsamda AB KDV tevkifatının, KDV'nin genel işleyişine aykırı olduğu, Türkiye uygulamasında mükellefiyetin aktarımının değil yalnızca verginin ödenmesinde sorumluluğun aktarılmasının söz konusu olduğu doktrinde ifade edilmektedir[670].

---

[668] **Lejeune, Ine/van Kesteren, Herman W.M./Bijl, Jeoren** (2010) A Guide to VAT in the 27 EU Member States, Norway and Switzerland, PricewaterhouseCoopers, Brussels, s. 76.

[669] Council Directive 2006/112/EC. Ayrıntılı bilgi için bkz: **Ünsal/Ubay,** "Avrupa Birliği KDV Tevkifatı Mekanizmasının Türk KDV Sistemindeki KDV Tevkifatı Müessesesi ile Karşılaştırılması", s. 286-290.

[670] **Ünsal/Ubay,** "Avrupa Birliği KDV Tevkifatı Mekanizmasının Türk KDV Sistemindeki KDV Tevkifatı

01.07.2021 tarihinde AB'de işletmeden tüketiciye (B2C - business to consumer) e-ticaret mal satışlarına ilişkin KDV kurallarında değişiklikler yapılmıştır. Bu kapsamda özellikle platformların sorumluluğu açısından geniş kapsamlı sonuçlar doğmaktadır. Buna ek olarak, bazı Üye Devletler (Avusturya, Fransa, Almanya, İtalya) yakın zamanda platformlar için üç farklı modele ayrılabilecek yerel sorumluluk rejimlerini benimsemiştir ve bu rejimlerin 01.07.2021 tarihinden sonra da yürürlükte kalacağı görülmektedir. AB 6. Direktifi, dijital platformların KDV konusunda ne derece sorumlu tutulabileceğini belirleyen temel mevzuatlardan biridir. 2021 yılında yapılan düzenlemeler, özellikle çevrimiçi platformlar aracılığıyla gerçekleşen sınır ötesi satışları ve hizmetleri kapsamaktadır. Yeni düzenlemeler, platformları belirli durumlarda "*aracı satıcı*" konumuna getirerek, KDV tahsilatından sorumlu hale getirmektedir. B düzenlemelerinin yanı sıra üye devletlerin kendi ulusal mevzuatları da platform sorumluluğuna ilişkin farklı uygulamalar getirmektedir. Bazı ülkeler, platformların KDV tahsilatı konusunda daha geniş sorumluluklar taşımasını öngören yasalar çıkarmıştır. Bu durum, platformların farklı ülkelerde farklı KDV uygulamalarıyla karşı karşıya kalmasına neden olmaktadır. Ancak, ulusal mevzuatların farklılıkları ve uygulama sorunları, platformların KDV yükümlülüklerini yerine getirmelerini zorlaştırmaktadır. Daha tutarlı ve standart hale getirilmiş bir mevzuat yapısı, hem AB pazarının etkinliğini artıracaktır hem de dijital platformlar için daha öngörülebilir bir iş ortamı yaratacaktır[671].

AB ülkelerinde Reverse Charge yöntemi zorunlu bir uygulama değildir. Bu kapsamda özellikle bu uygulamanın hedef amaçlı olduğu ve normal KDV sisteminin bir istisnası olarak uygulanabilmesi için uygulamaya tabi mal ve hizmetler listelenmiş ve her üye ülkenin ikisi mal grubundan olmak üzere en çok üç kategori seçebileceği de belirtilmiştir. Ayrıca üye ülkelere, uygulamanın etkisini daha iyi anlayabilmek için durumun önce değerlendirilmesi, sonrasında ise değerlendirme kriterleri belirlenmesi şeklinde bir zorunluluk da getirilmiştir[672].

AB içerisinde KDV uyumunu artırmak için müşterek ve müteselsil sorumluluk da uygulanmaktadır. Bu sorumluluğun altındaki esas neden, mal ve hizmet alan kişinin teslim

Müessesesi ile Karşılaştırılması", s. 291.

[671] **Janssen, Anne** (2021) "The Problematic Combination of EU Harmonized and Domestic Legislation regarding VAT Platform Liability" International VAT Monitor, A Global Guide to Sales Taxation, S: 32(5), s. 238-239. Ayrıntılı bilgi için bkz. **OECD** (2019), "The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales", OECD Publishing, Paris.

[672] **İnaltong,** Katma Değer Vergisi'nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları, s. 102.

edenle birlikte sorumlu tutulmasıdır. KDV bakımından müşterek müteselsil sorumluluğa ilişkin düzenlemenin temeli 6. Direktif'in 205. maddesinde yer almaktadır. İlgili maddeye göre, üye devletler, KDV ödemekle yükümlü kişiden başka bir kişiyi müşterek ve müteselsil KDV mükellefi olarak belirleyebilir[673]. Bir kişinin müştereken ve müteselsilen sorumlu olarak belirlenmesi, üye devletler için yalnızca bir seçenek olup bu yetkinin kullanılabilmesi için özel mevzuat çıkarılması gerekmektedir. Müşterek ve müteselsil sorumluluk, asıl borçlunun yükümlülüklerini yerine getirmemesi halinde başka bir kişiyi ödeme yükümlüsü yaparak tahakkuk eden KDV'nin nihayetinde tahsil edilmesini ve ilgili vergi makamlarına aktarılmasını sağlamak amacıyla uygulanmaktadır. Müteselsil borçlunun yükümlülüğü yalnızca ödenecek KDV tutarı ile sınırlı olup KDV beyannamesini verme veya KDV kayıtlarını tutma gibi diğer yükümlülükler ise yalnızca asıl sorumlunun yerine getirmesi gereken yükümlülüklerdir. AB KDV sisteminde bu sorumluluk bağımsız veya ayrı bir sorumluluk rejimi olarak kabul edilir. 6. Direktif'inde belirtilen genel sorumluluk kuralına veya bu kurala istisna getiren diğer hükümlere ek olarak uygulanmaktadır. 6. Direktif, müşterek ve müteselsil sorumluluk için herhangi bir sınırlama getirmemiştir[674].. Ancak ABAD'ın çeşitli kararlarında AB hukukunun genel ilkelerine, özellikle hukuki belirlilik ve orantılılık ilkelerine uygun olması gerektiği vurgulanmaktadır. Ayrıca Mahkeme, bu sorumluluğun "*katı sorumluluk*" sistemine dönüşemeyeceğini ve "*kamusal mali çıkarları korumak için gerekli olanın ötesine geçmemesi*" gerektiğini de açık bir şekilde belirtmiştir[675].

KDV ortak sisteminin kurulması, AB mevzuatının temel parçalarından biri olan Ortak KDV Sistemi Direktifi (The Common VAT System Directive – CVSD) ile sağlanmıştır[676]. Ortak KDV sistemi yürürlüğe girmeden önce, Fransa hariç tüm Üye Devletler, tüm aşamaların vergilendirildiği bir vergi sistemi uygulamaktaydı. Bu sistemde, her işlem tam olarak vergilendirildiği için tedarik zinciri uzadıkça vergi yükü de artmaktaydı. Ortak KDV sistemi bu olumsuz etkiyi de ortadan kaldırmaktadır. İndirilecek KDV hakkı

[673] **Lejeune/van Kesteren/Bijl,** A Guide to VAT in the 27 EU Member States, Norway and Switzerland, s. 19; **Özgenç**, "Avrupa Birliği İçtihadı ve Türk İçtihadı Açısından Katma Değer Vergisinde Müteselsil Sorumluluk", s. 85.
[674] **Beretta,** European VAT and the Sharing Economy, s. 280.
[675] ECJ, 11 May 2006, Case C-384/04, Commissioners of Customs & Excise and Attorney General v. Federation of Technological Industries and Others, para. 35.; **Beretta,** European VAT and the Sharing Economy, s. 281.
[676] **Copenhagen Economics,** "VAT In The Public Sector And Exemptions In The Public Interest" Final Report For Taxud/2009/DE/316, Informed Decision, 01.03.2011, s. 8, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_public_sector.pdf., s.e.t. 02.04.2025.

sayesinde de yalnızca ürünün o aşamada üzerine eklenen değer vergilendirilmektedir. Böylece tedarik zincirinden bağımsız olarak KDV'nin tarafsızlığı sağlanmış olur. Bu da büyük işletmeler ile küçük işletmeler arasındaki rekabetin tarafsızlığını güvence altına almaktadır[677].

Ortak KDV sistemi zengin ayrıntılarla karakterize edilmiş olsa da hukuki belirsizlik de içermektedir. Doğası gereği KDV, ister işletme ister tüketici olarak herkesin üzerinde etkili olan bir vergidir ve bu durum, çok sayıda farklı uygulayıcı ve yorumlayıcının ortaya çıkmasına yol açmaktadır. Ayrıca, küreselleşmiş bir ekonomide bir mal veya hizmet özellikle elektronik ortamda sağlanıyorsa, birden fazla hukuk sistemine tabi olabilir. Bunun yanı sıra, nispeten genç bir alan olan uluslararası (katma değer) vergi hukuku hızla ve dinamik bir şekilde gelişmektedir. Son olarak, ulusal yasama organları, AB hukukunun gerekliliklerini farklı şekillerde uygulayabilmektedir. KDV Direktifi, üye devletlere çok sayıda seçenek ve muafiyet tanımaktadır. Tüm bu unsurlar, daha yavaş gelişen diğer hukuk alanlarına kıyasla KDV alanında daha fazla hukuki belirsizlik oluşmasına doğal olarak yol açmaktadır[678].

Tersine vergileme mekanizması hem uygulama kolaylığı hem de kaynak kullanımı bakımından etkili sonuçlar doğurabilmektedir. Kaçakçılığın önlenmesinde hızlı ve etkili bir araç olarak dikkat çekmektedir. Kaçakçılıkla mücadelede bu yöntemin kullanılması KDV gelirlerinden elde edilen tahsilatı da artırmaktadır. Olumlu etkilerinin yanı sıra bazı olumsuz etkileri de bulunmaktadır. KDV zincirinde kırılmaya yol açması, mal ve hizmetlerin serbest dolaşımı üzerinde negatif etkisi, anlaşmalar zincirindeki işlemleri kontrol etmeyi daha zor hale getirdiği olumsuz etkiler olarak doktrinde ifade edilmektedir[679].

AB üyesi ülkelerin AB'ye üye olmayan ülkelerle yapmış oldukları işlemlerdeki KDV uygulaması ile AB üyesi ülkelerin kendi arasındaki işlemlerde KDV uygulaması farklıdır. AB üyesi ülkelerin birbirleriyle yapmış oldukları mal ve hizmet teslimlerinde KDV uygulamasında çifte vergilendirmenin önlenmesi için 6.Direktif olarak adlandırılan bir uygulama bulunmaktadır. Bu Direktif, üye olan ülkelerin mal ve hizmet tüketimine dair KDV uygulamasının uyumlaştırılmasına ilişkindir. Böylelikle üye devletlerin KDV ile aynı

[677] **Kokott,** EU Tax Law, s. 421.
[678] **Kokott,** EU Tax Law, s. 422.
[679] **Akdemir**, Katma Değer Vergisi'nde Reverse Charge-Tersine Vergilendirme Mekanizması: Avrupa Birliği ile Türkiye Üzerine Karşılaştırmalı Analiz, s. 170.

özellikleri taşıya bir muamele vergisi getirilmesine izin verilmemektedir[680].

AB üyesi olan bir ülkeden AB üyesi olmayan ülkeye yapılan mal ihracatında KDV uygulanmazken, AB üyesi olmayan ülkeden AB üyesi olan ülkeye mal ithalatı yapıldığında KDV uygulanmaktadır[681]. AB üyesi ülkelere AB üyesi olmayan ülkelerden yapılan mal ihracatında AB'ye giriş noktasında KDV uygulanmakta ve vergileme kural olarak malların geldiği ülkede yapılmaktadır. Bu doğrultuda, Türkiye'den AB üyesi ülkelere ihraç edilen mallara ihracat istisnası kapsamında KDV uygulanmazken, ithalatı yapan AB üyesi ülke gümrüğünde KDV uygulanarak ilgili mal KDV ödenmek suretiyle ithal edilmektedir. AB üyesi ülkelerden Türkiye'ye ithal edilen mallarda da aynı kural uygulanarak Türkiye'ye girişte ithalat nedeniyle KDV uygulanmaktadır.

AB üye ülkeleri arasında yapılan alım satımlarda sınır kontrolü bulunmadığı için malı satın alan üye ülke mükellefi KDV ödememektedir. Topluluk-İçi Satın Alma (Intra-Community Acquisition) adı verilen bu sistemde mükellefler ülkelerle yapmış oldukları alım satımları ayrıntılı olarak kayıt altına almak zorundadır. Alıcı da söz konusu sistem üzerinden KDV numarasını vererek ve satıcı KDV Bilgi Değişim Sistemini (VAT Information Exchange System, VIES) kullanarak durumunu inceleme imkanı bulmaktadır. Bu sistemde alıcı Reverse Charge mekanizmasını kullanarak işleme ait olan hesaplanacak KDV'yi satış KDV olarak beyan edip, alış KDV olarak tamamını indirmekte ve fiilen bir KDV ödemesi yapmamaktadır[682].

AB ülkelerinde uygulanmakta olan tevkifat uygulamasının anlaşılabilmesi için öncelikle AB ülkelerinin kendi arasında uygulanmakta olan KDV'nin de incelenmesinde fayda görülmektedir. Kural olarak, gerçek kişilerin ve vergiye tabi olmayan kişilerin yapmış oldukları alımlarda vergileme menşe ülkede yapılmaktadır. Faaliyetleri sebebiyle vergi mükellefi olanlarda ise varış ülkesinde vergileme ilkesi uygulanmaktadır. 6. Direktif varış ülkesinde vergileme ilkesine dayanmaktadır. Bu kapsamda bir AB ülkesinde satın alınan ürünler, nihai tüketimin yapıldığı ülkede vergilendirilir. Söz konusu sistem, tek pazar yapısındaki AB ülkeleri arasındaki satışların ithalat veya ihracat kapsamında

[680] **İnaltong**, Katma Değer Vergisi'nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları, s. 88.
[681] **İnaltong**, Katma Değer Vergisi'nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları, s. 88.
[682] **İnaltong**, Katma Değer Vergisi'nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları, s. 89-90; **GİB** (2013) Vergilendirme/Taxation Bülteni, Nisan 2013/6, https://teknoloji.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/taxation6.pdf , s.e.t. 24.07.2024.

değerlendirilmemesine dayanmaktadır[683]. Ülkemizde tarihi daha eskiye dayanan ve esas olarak vergi alacağının güvence altına alınması veya vergiye yönelik kayıp ve kaçakların önlenmesi amacıyla mükellefin ülke içinde bulunup bulunmadığına bakılmaksızın bazı işlemler tevkifat kapsamına alınmış olmasına karşılık Avrupa'da özellikle Carousel yolsuzluğundan sonra ortaya çıkan bir uygulamadır. Carousel yolsuzluğu, AB'nin iç düzenlemelerine karşı geliştirilen ve vergi ödememe ile haksız vergi iadesi alma amacı yatan bir yolsuzluktur. Avrupa'da Carousel yolsuzluğu sonrası yalnızca belirli sektörler için getirilen bu uygulama, ülkemizde zaman içerisinde oldukça yaygın hale gelmiştir. Bu açıdan değerlendirildiğinde ülkemizde uygulanan tevkifat türlerinin gerekçeleri ile AB'de uygulanan tevkifatın gerekçeleri birbirinden ayrışmaktadır[684].

## 3. KATMA DEĞER VERGİSİNDE TEVKİFAT TÜRLERİ

Vergi sorumluluğu, VUK'un 8. maddesinde *"verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi"* şeklinde tanımlanmıştır. Buna göre vergi sorumluları, mükellef adına vergi borcunun ödenmesi ve vergiye ilişkin şekli ödevleri yerine getirmekle yükümlüdür. KDV'de vergi sorumlusu ise KDVK'nın 9. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddede çeşitli sorumluluk halleri düzenlenmiştir. Buna göre, mükellefin Türkiye'de ikametgâhı, iş yeri, kanuni veya iş merkezi yoksa ya da diğer bazı özel durumlarda, vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı, işlemlere taraf olan kişileri verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir. Özellikle Türkiye'de yerleşik olmayan kişiler tarafından, KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlerde, bu hizmetlere ilişkin KDV, doğrudan hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Elektronik hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya dair esasları belirleme yetkisi de Hazine ve Maliye Bakanlığına aittir. Ayrıca, fiili ya da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulunduran ya da belgesiz hizmet satın aldığı tespit edilen mükelleflerden, bu işlemler nedeniyle doğan ve kayba uğratılan KDV tahsil edilir. Bu durumda mükellefe, belgelendirme için tespit tarihinden itibaren 10 günlük süre verilir. Eğer bu süre zarfında geçerli alış belgeleri ibraz edilmezse, belgesiz ürün veya hizmetlerin tespit günündeki emsal bedeli esas alınarak KDV re'sen tarh edilir ve vergi ziyaı cezası uygulanır. Ancak bu mal ve hizmetleri satan kişi hakkında bir vergi inceleme raporuyla vergi ve ceza tahakkuk ettirilmişse, aynı vergi ve ceza alıcılardan ayrıca talep edilmez. Son olarak, Tarım

[683] **İnaltong,** Katma Değer Vergisi'nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları, s. 91.
[684] **Çakıcı/Kütükçü/Akçay/Ersan,** KDV Tevkifatı, s. 21.

Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği malların depodan çekilmesi durumunda doğan KDV'nin ödenmesinden, ilgili lisanslı depo işleticileri sorumlu tutulur.

KDVK'nın 9. maddesinde çeşitli sorumluluk halleri düzenlenmekle birlikte doktrin ve uygulamada en çok tartışılan ilgili maddenin birinci fıkrasıdır. KDVK'nın 9. maddesinin ilk fıkrasında, mükellefin Türkiye içinde ikametgahı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması durumunda veya gerekli görülen diğer hallerde vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutulabilme konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Bakanlık kendisine verilen yetkiyi genel tebliğler aracılığıyla kullanarak verginin konusuna giren işlemleri yapan mükellefin Türkiye'de ikametgahı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması durumunda, bu işlemden doğan verginin malı satın alan veya hizmeti gerçekleştiren kişi ya da kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesini öngörmüştür. Diğer bir anlatımla, bu madde kapsamında işleme taraf olanların verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten mükellef gibi sorumlu tutulmaları söz konusudur[685]. Sorumluluğun yerine getirilmesinde ise genel tebliğler aracılığıyla tevkifat yöntemi benimsenmiştir. Bu kapsamda KDV'de, Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetki çerçevesinde, genel tebliğlerde belirtilen işlemler için tevkifat yöntemiyle verginin tahsil edilmesi söz konusudur.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, Kanun tarafından kendisine verilen yetkiyi kullanarak çeşitli genel tebliğler yayımlamıştır. Bu doğrultuda önceden çıkarılan genel tebliğler tek bir tebliğde toplanmış ve son olarak KDVGUT yayımlanmıştır. KDVGUT'e göre KDVK'nın 9. maddesi kapsamında *"gerekli görülen diğer hallerde"* uygulanmak üzere tam tevkifat ve kısmi tevkifat yöntemleri öngörülmüştür. Tam tevkifat ve kısmi tevkifata tabi işlemler KDVGUT'de tek tek belirtilmiştir. Vergi sorumluları, tebliğde belirtilen işlemleri gerçekleştirdiği takdirde tam tevkifata veya kısmi tevkifata tabi olmaktadır.

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile tevkifat kapsamında yeni işlemler dahil edilmiş ve usul ve esaslar tekrar belirlenmiştir. Böylelikle usul ve esaslar tek bir tebliğde toplanmış ve önceki KDV Genel Tebliğleri yürürlükten kaldırılmıştır. 21.06.2012 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından 63 No.lu Sirküler yayımlanmış ve konuya ilişkin tereddütlerin

[685] **Arslan,** KDV'de Sorumluluk ve Tevkifat, s. 2.

giderilmesi amaçlanmıştır. Son olarak çeşitli tarihlerde çeşitli sayılarda yayımlanan KDV Genel Tebliğleri yürürlükten kaldırılarak KDV Genel Uygulama Tebliğinde tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar tek bir tebliğde toplanmıştır. Daha önce yayımlanmış olan sirküler ve özelgelerin KDV Genel Uygulama Tebliğine aykırı olmayan hükümleri hala yürürlüktedir. Bu kapsamda KDV tevkifatı hakkında önemli açıklamaların yer aldığı 63 No.lu KDV Sirküleri yürürlüktedir. Ancak belirtmek gerekir ki 63 No.lu Sirkülerde 117 No.lu Tebliğe yapılmış olan atıflar KDVGUT'e yapılmış sayılmaktadır.

Tevkifat uygulamasının temel mantığı, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan verginin bir kısmının malı satın alan veya hizmeti yaptıran tarafından doğrudan kendi vergi dairesine ödenmesidir. Böylelikle hesaplanan verginin bir kısmı, satıcının veya hizmeti yapanın inisiyatifi dışında vergi dairesine doğrudan ulaşmaktadır[686].

KDV'de vergi sorumluluğu uygulamasının temel amacı vergi güvenliğinin sağlanmasıdır. KDVK'nın 9. maddesinde belirtilen haller de asıl mükelleflerin idarece takibinin zor olduğu hallerdir[687]. Nitekim madde gerekçesinde de vergi alacağının güvence altına alınması için getirildiği belirtilmiş ve bu hallerin idarece takibinin güç olduğu, verginin tarh, tahakkuk ve tahsilinde kaybın mümkün bulunduğu haller olduğu da ifade edilmiştir. Bunun yanı sıra maddede sayılan hallerin sınırlı olmadığı, Bakanlığın gerekli gördüğü diğer hallerde de mükellef dışındaki bir şahsı verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği belirtilmiştir. KDV'de sorumluluğun bir diğer amacının ise tahsilatın hızlı yapılmasını sağlamak olduğu da doktrinde ifade edilmektedir[688].

Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla getirilen tevkifat uygulaması ilk olarak 51 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile yapılan düzenleme işe tekstil ve konfeksiyon sektöründeki fason imalatlar ve hurda metal teslimlerine getirilmiştir. Ardından hurda plastik malzeme, atık kağıt ve hurda cam teslimleri dahil edilmiştir. 1998 yılında sınır ticareti kapsamında vergisiz olarak getirilen akaryakıtın ülke içinde satılması işleminde taşımacılar tarafından beyan edilmediğinin tespit edilmesi üzerine bu tür akaryakıt teslimlerinde de KDV tevkifatı öngörülmüştür. 2003 yılında kamu niteliğindeki kurum ve kuruluşlar ile bankalara yapılan birtakım hizmetler de tevkifat kapsamına dahil edilmiştir. 2005 yılında külçe bakır teslimleri

[686] **Oktar,** KDV İstisnalar ve İadeler, s. 633-634.
[687] **Kızılot,** Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, s. 52; **Bilici, Nurettin** (2024) Türk Vergi Sistemi, 48. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi, s. 156; **Aydın,** Katma Değer Vergisinde Sorumluluk, s. 97.
[688] **Aydın,** Katma Değer Vergisinde Sorumluluk, s. 98.

tevkifat kapsamına alınmıştır. İşgücü hizmetleri ile müşteri bulma hizmetleri de KDV tevkifatına dahil edilmiştir. Görüldüğü üzere vergi tevkifatı ilk başta istisnai olarak getirilen bir uygulama olmakla birlikte zamanla yaygın bir vergi güvenlik yöntemi olarak kullanılmaya başlanmıştır[689].

Tevkifat uygulaması ihtiyari bir uygulama olmayıp Hazine ve Maliye Bakanlığınca tevkifat kapsamına alınan işlemlerde alıcılar tarafından tevkifatın yapılması zorunludur. Bu kapsamda Bakanlık tarafından tevkifat kapsamına alınmamış işlemlerde tevkifat yapılması da mümkün değildir.

KDV tevkifatı uygulaması, KDVK'nın 9/1. maddesinde de ifade edildiği üzere, esas itibariyle devletin egemenlik sahası dışında kalan ilgililere karşı kamu gücünü kullanamamasından doğan zaafı ortadan kaldırmak için getirilmiş istisnai bir uygulama niteliği taşımasına karşılık 9. maddede yer alan "*gerekli görülen diğer hallerde*" ibaresinin vergi idaresinin tüm KDV işlemleri için yetkilendirildiği KDV tevkifatının hukuki zemini şeklinde anlaşılması, buna dayanarak tevkifatın yaygınlaşması ile geniş bir sorumlu kitlesi oluşturulmuş ve KDV'nin indirim mekanizmasının da zarar görmesine neden olunmuştur[690].

Satmış olduğu mal veya gerçekleştirdiği hizmet karşılığında hesaplanan KDV'nin tamamını değil, bir kısmını tahsil edebilen satıcılar çoğunlukla yüklenmiş oldukları vergileri indirememe sorunuyla karşılaşmaktadır. Bakanlık bu kapsamda KDVK'nın 29/4. maddesinde kendisine verilen yetkiyi kullanarak belirtilen mükelleflerin yüklenmiş olduğu vergilerden indirimle gideremedikleri kısmın nakden veya mahsuben iade edilmesi yönünde düzenlemeler yapmaktadır. Böylelikle KDV'de tevkifat uygulaması sektörleri, tarafları, oranları, iade prosedürleriyle tek başına bir müessese haline gelmiştir[691].

İşlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tamamının işleme taraf olan alıcı tarafından beyan edilerek ödenmesi tam tevkifat, hesaplanan verginin Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kısmının işleme muhatap alıcılar tarafından diğer kısmının ise işlemi yapan tarafından beyan edilerek ödenmesi kısmi tevkifat olarak

[689] **Oktar**, KDV İstisnalar ve İadeler, s. 634.
[690] **Arslan,** KDV'de Sorumluluk ve Tevkifat, s. 26.
[691] **Oktar**, KDV İstisnalar ve İadeler, s. 634.

tanımlanmaktadır. Tam veya kısmi tevkifat uygulaması kapsamında sayılan işlemlerde alıcılar tarafından kesinti yapılması zorunludur.

Çalışmamızın bu bölümünde ilk olarak tam tevkifat ve tam tevkifata tabi işlemler açıklanacaktır. Ardından kısmi tevkifat uygulaması ve kısmi tevkifata tabi işlemler ele alınacaktır. Son olarak kısmi tevkifata tabi işlemler için ortak hususlar incelenecektir.

### 3.1. Tam Tevkifat Uygulaması

Tam tevkifat, işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tamamının işleme muhatap alıcılar tarafından beyan edilerek ödenmesidir. Tam tevkifata tabi işlemler sınırlı olarak belirtilmiş olup bunlar dışındaki işlemler tam tevkifat uygulamasına tabi değildir. Tam tevkifat uygulamasında işlemi (hizmeti) yapan KDV mükellefi olmadığı için işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı alıcı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilir.

KDVK'nın 9. maddesinin birinci fıkrasına göre, işlemi yapanın Türkiye içinde ikametgahının, iş yerinin, kanuni merkezinin ve iş merkezinin bulunmadığı hizmetler ve yurt içinden temin edilen ve Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından KDV'nin işleme muhatap olan tarafından beyan edilmesi uygun görülen işlemler tam tevkifat işlemleridir. Tam tevkifat halinde işleme ait KDV'nin tamamı işleme muhatap olan tarafından beyan edilir ve işlemi yapan ilgili KDV'den sorumlu tutulmamaktadır[692].

### 3.2. Tam Tevkifat Uygulanacak İşlemler

Tam tevkifat kapsamındaki işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı mal veya hizmeti alan alıcılar tarafından tevkifata tabi tutulmaktadır. Tam tevkifat yalnızca KDVGUT'de belirtilen durumlarda uygulanmaktadır. Bu durumlar dışında tam tevkifat yapılması mümkün değildir.

Tam tevkifat kapsamındaki işlemlerin bir kısmı açıkça kanuni düzenleme ile öngörülmüştür. Bazı durumlar için de Hazine ve Maliye Bakanlığı KDVK'nın 9. maddesinde kendisine verilen yetkiyi kullanarak tam tevkifat kapsamında sorumluluk uygulaması zorunluluğu getirmiştir. Bu kapsamda tam tevkifat uygulanacak işlemler;

[692] Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, I.C.2.1.2. Bölümü.

ikametgahı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezi yurt dışında bulunan mükellefler tarafından yapılan işlemler, elektronik ortamda sunulan hizmetler, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, kiraya verme işlemleri, reklam verme işlemleri, belgesiz mal bulundurma veya hizmet satın alma ve tarım ürün senetleri teslimidir.

### 3.2.1. İkametgahı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Yurt dışında Bulunan Mükellefler Tarafından Yapılan İşlemler

KDVK'nın 1. maddesinde KDV'nin konusu Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, her türlü mal ve hizmet ithalatı ve diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler olarak belirtilmiştir. Bir hizmetin KDV konusuna girmesi için Türkiye'de ifa edilmesi gerektiği de aynı maddede düzenlenmiştir. KDVK'nın 6. maddesinde ise Türkiye'de yapılan veya faydalanılan hizmetlerin Türkiye'de ifa edilmiş sayılacağı düzenlenmiştir. Bu kapsamda ikametgahı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de olmayanların Türkiye'de yaptıkları hizmetler ve bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye'de faydalanılan hizmetler KDV'ye tabidir. Bu hizmet ifalarında mükellef esas olarak hizmeti ifa edendir. Ancak Türkiye'de ikametgahı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığı için KDV'nin tamamı hizmetten faydalanan Türkiye içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenir.

Bu kapsamdaki sorumluluğun genellikle hizmet ithalinde uygulanma olanağı bulunmaktadır. Mal ithalinde kural olarak, alınan mal Türkiye'ye getirilmekte ve gümrükte gereken prosedür uygulandıktan sonra ithalat istisnası yoksa, ithalatçı tarafından KDV'si ödenir ve gümrüğe ödenen KDV ithalatçı tarafından 1 No.lu KDV beyannamesi ile indirilir. Mal ithalinde vergileme gümrük idaresi tarafından yapılmaktadır. Daha açık bir ifadeyle, mal ithalinde vergilendirme malların gümrük vergisine tabi tutulmasıyla eş zamanlı olarak yapıldığı için ayrıca sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanması söz konusu değildir. Dolayısıyla bu sorumluluk genellikle yurt dışından sağlanan hizmetlerde KDV sorumluluğu olarak da adlandırılmaktadır[693]. Hizmet ithali ise gümrük idaresinin kapsamı dışındadır. Bu durumda hizmet ithalinde, hizmeti ithal eden kişi veya kuruluşun yetki alanına girdiği vergi dairesine 2 No.lu KDV beyannamesi verilerek vergileme gerçekleştirilmektedir. Türkiye içinde ikametgahı, iş yeri, kanuni merkez ve iş merkezinin bulunmaması halinde kanuni mükellefin

[693] **Aydın,** Katma Değer Vergisinde Sorumluluk, s. 123.

işlemin karşı tarafından belge düzenleyerek KDV'yi tahsil etmesi ve ilgili vergiye ait beyannamenin vergi dairesine yatırılmasının takibindeki güçlük ve imkansızlık bu şekilde bir sorumluluğun düzenlenmesini zorunlu kılmıştır[694]. Dolayısıyla bu bölüm kapsamında özellikle hizmet ithalinin incelenmesi gerekmektedir.

İkametgahı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezi yurt dışında bulunan mükellefler tarafından yapılan işlemler hakkında tam tevkifat uygulanacağı Tebliğde belirtilmiştir[695]. İkametgahı, iş yeri, kanuni merkez ve iş merkezi Türkiye dışında olanlar gelir ve kurumlar vergisi bakımından dar mükellefiyet esasına tabi tutulmaktadır. Bu grupta yer alanların Türkiye'de verecekleri veya alıcısının Türkiye'de faydalanacağı hizmetler nedeniyle oluşan meblağ üzerinden alıcının vergi dairesine sorumlu sıfatıyla KDV beyan edip ödemesi gerekmektedir. Ancak KDVK'da dar mükellef kavramına ilişkin herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Türkiye içinde *"ikametgahının, iş yerinin bulunmaması"* ifadesi ile GVK anlamında; *"kanuni veya iş merkezinin bulunmaması"* ifadesiyle KVK anlamında dar mükellefi işaret ettiği düşünülebilir[696]. Ancak bu yerlerden birinde bile hizmetin Türkiye'de bulunması ve yapılan faaliyetin Türkiye'de bulunan bu yerle ilişkilendirilmesi halinde anılan kişiler Türkiye'de vergilendirileceği için KDV sorumluluğu uygulanmayacaktır[697].

Bu bölüm kapsamında özellikle ikametgah, iş yeri, kanuni merkez ve iş merkezi kavramlarının da incelenmesi gerekmektedir. İkametgah (yerleşim yeri) kavramı TMK'nın 19. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yer yerleşim yeri olarak tanımlanmıştır. Vergi kanunlarında ikametgaha ilişkin bir tanım yer almamaktadır. İşyeri kavramı ise VUK'un 156. maddesinde *"Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir."* şeklinde tanımlanmıştır. Kanuni merkez, KVK'nın 3. maddesinde vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde

[694] **Arslan**, "KDV'de Sorumluluk ve Tevkifat", s.e.t. 30.05.2024.
[695] Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, I.C.2.1.2.1. Bölümü.
[696] **Aydın,** Katma Değer Vergisinde Sorumluluk, s. 122.
[697] **Uzunoğlu,** Katma Değer Vergisi, s. 829.

gösterilen merkez olarak tanımlanmıştır. İş merkezi de aynı maddenin devamında, iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkez şeklinde belirtilmiştir.

İkametgahı ve iş yeri Türkiye'de bulunmayan gerçek kişi ile kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan tüzel kişi bakımından muhatap bulma konusunda uygulamada sorunlar oluşmuştur. Sorumluluk da bu durumda gündeme gelmektedir. Söz konusu durum, GVK'da yıllık beyanname veya münferit beyanname; KVK'da ise stopaj yoluyla çözülmüştür. KDV'de vergilemede muhatap bulamama kaygısı ile verginin güvence altına alınma amacı birleştiğinde sorumluluk müessesesi karşımıza çıkmaktadır[698].

Uygulama kapsamında karşılaşılan sorunların büyük bir kısmının faydalanma kavramının içeriğinin ve hizmet ithalatının tanımının net olmamasından kaynaklandığı da doktrinde ifade edilmektedir[699]. Bu kapsamda ilk olarak KDVK'nın 9. maddesinde yer alan *"Türkiye'de ifa edilmesi"* ve *"Türkiye'de faydalanılması"* ifadelerinin de içeriğinin tespit edilmesi gerekmektedir. İkametgahı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlardan sağlanan hizmetlere ilişkin KDV tevkifatı uygulanabilmesi için hizmetin bu kişiler tarafından Türkiye'de ifa edilmesi veya bu kişilerin yurt dışında yapmış olduğu hizmetlerden Türkiye'de faydalanılması gerekir. Hizmetin bu kişiler tarafından Türkiye'de ifa edilmesi hususu açık bir şekilde anlaşılmaktadır. KDVK'nın 6. maddesinde de Türkiye'de yapılan veya faydalanılan hizmetlerin Türkiye'de ifa edilmiş sayılacağı düzenlenmiştir. İkametgahı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların Türkiye'de yapmış olduğu hizmetler ve bunların yurt dışında yaptığı ve Türkiye'de faydalanılan hizmetler KDV'ye tabidir. Söz konusu hizmet ifalarında kural olarak mükellef hizmeti ifa edendir. Yabancı kişi ve kuruluşlar Türkiye'de mükellef ise vergiye tabi teslim ve hizmetlerine ilişkin KDV'yi kendileri beyan ederek yüklenmiş oldukları KDV'yi indirebilirler. Ancak yabancı kişi ve kuruluşlar Türkiye'de mükellef değil ise, Türkiye'de ikametgahı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığı için KDV'nin tamamı hizmetten faydalanan alıcı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenir.

Bu kişilerin yurt dışında yaptığı hizmetlerden Türkiye'de faydalanılmasının tespiti ilk durum kadar kolay olmamaktadır. Türkiye'de faydalanılması ifadesi, farklı yorum. Ve değerlendirmelere açık olması nedeniyle dikkatli bir şekilde yorumlanmalıdır. Örneğin yurt

[698] **Çakıcı/Kütükçü/Akçay/Ersan**, KDV Tevkifatı, s. 43.
[699] **Uzunoğlu,** Katma Değer Vergisi, s. 829.

dışında bulunan hava yolu firmasının Türk yolculara hitaben Türkiye'de yayınlanan reklamları, Türkiye'de bulunan inşaat firmasının Türkiye'de inşa ettiği konutları satmak üzere yurt dışında reklam yayınlaması bu kapsamdadır. Buna karşılık Türk vatandaşlarına yurt dışında verilen eğitim ve sağlık hizmetlerinde faydalanma ve vergileme yurt dışında olmaktadır[700]. Hazine ve Maliye Bakanlığı, bu durum hakkında net bir tanım ortaya koyamamıştır. KDVGUT'nin II/A-2 bölümünde hizmet ihracı için verilen tanımın Türkiye'de faydalanılan hizmetleri tanımlamak için de kullanılması ayrı bir sorun teşkil etmektedir. İdarenin vermiş olduğu özelgelerde de faydalanılma kriteri tam olarak ifade edilmemiştir[701].

Türk KDV sisteminin örnek alındığı AB vergileme kriterlerinde hizmetin vergilenmesinde ortak KDV uygulamasını sağlamak amacıyla "*hizmetin ifa yeri*" kriteri geliştirilmiştir. Topluluk Konseyi'nin 6. Direktifinde bu kriter ayrıntılı bir şekilde belirtilmiştir. Türk vergi sisteminde ise KDV uygulamasında hizmetin yapıldığı yerin yanı sıra faydalanma kriteri de uygulanmaktadır. Sübjektif nitelik taşıyan bu kriterlerin dikkate alınması ve mevzuatta bu kriterlere dair açıklamaların yer almamasının hizmet ithali kapsamında belirsizliklere yol açtığı doktrinde değerlendirilmektedir[702]. AB hükümlerine göre hizmete ilişkin ifa yeri kuralı objektif ölçülere göre belirlenmiştir. Ülke dışında ifa edilen hizmetler verginin kapsamına hiçbir şekilde dahil edilmemektedir. Bu nedenle hizmet ithalatı veya hizmet ihracatı gibi kavramlar da kullanılmamaktadır. KDVK'da ise yurt dışına yönelen hizmetler vergi kapsamına alınmakta, ancak sonra belirli şartları taşıması halinde hizmet ihracatı olarak değerlendirilerek vergiden istisna edilmektedir[703].

Uygulamada karşılaşılan sorunlardan ikincisi ise hizmetin tanımına ilişkindir. Hizmet ithali, KDVK'da veya bir başka vergi kanununda tanımlanmamıştır. Yurt dışında yapılan hizmetlerden Türkiye'de yararlanılmış olması hali hizmet ithalatı olarak doktrinde tanımlanmaktadır[704]. Yurt dışında yerleşik kişi veya kuruluşların Türkiye'ye gelerek veya ekibini göndererek burada hizmet icrası veya hizmet yurt dışında yapılmasına karşılık

[700] **Uzunoğlu,** Katma Değer Vergisi, s. 831-832.
[701] **Uslu, M. Mete** (2019) "Katma Değer Vergisi Kanununa Göre Hizmetlerde KDV: Tebliğ ve Özelgelerdeki İdari Yorum Hataları", Vergi Dünyası Dergisi, Y: 38, S: 456, s. 124; 15.03.2013 tarihli ve 39044742-KDV.1-1257 sayılı özelge; 29.09.2014 tarihli ve 39044742-130-2307 sayılı özelge; 04.08.2017 tarih ve 62030549-125(30-2015/399)-235875 sayılı özelge.
[702] **Oktar,** KDV İstisnalar ve İadeler, s. 640.
[703] **Yaltı Soydan, Billur** (1998) Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi (Bir Karşılaştırmalı Hukuk Denemesi), İstanbul, Beta Basım, s. 169.
[704] **Vural,** Katma Değer Vergisi, C: 2, s. 325.

Türkiye'de yararlanılması hallerinin hizmet ithali olduğu da doktrinde ifade edilmektedir[705]. Yurt dışından sağlanan hizmetlerde hizmetten yararlananların mükellef sıfatıyla vergileme işlemine muhatap olması gerektiği, ancak bugüne kadar hizmet ithalatının sorumluluk kapsamında değerlendirildiği belirtilmektedir[706]. Tebliğ hükümlerinde ise hizmet ithal edenlerin sorumlu olarak vergi muhatap olacağı düzenlenmiştir.

Hizmet ithalatında vergiyi doğuran olayın tespiti de ayrıca önem taşımaktadır. Kural olarak hizmet işlemlerinde vergiyi doğuran olay hizmetin ifa edilmesi yani tamamlanması ile meydana gelir. Ancak bazı hizmetler açısından "*hizmetin tamamlanması*" kavramı belirsizlik içermektedir. KDV açısından vergiyi doğuran olay ile doğrudan ilgisi bulunmayan ödeme, hizmetin ifasının tamamlandığı tarihi tespit açısından önemlidir. Hizmet ifasının ya da ithalatının tamamlandığı tarihte ödeme yükümlülüğünün doğduğu kabul edilebilir. Fakat bu durum kanunda yer almadığı ve her zaman aynı sonucu vermeyebileceği için geçerli bir kriter olarak kabul edilmemektedir. Hizmet bedelinin tahakkuk ettirilmesi kriterinin uygulanabileceğine dair görüşler bulunmaktadır. Bu görüşe göre bedelin tahakkuk ettirilmesi işlemin tamamlanmış olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla bu tarih itibariyle KDV tevkifatının da yapılması gerektiği ifade edilmektedir. Ancak bunun dayanağı ise belgenin düzenlenmiş olmasıdır. Buradan hareketle belgenin düzenlenmesi temel bir kriter olarak karşımıza çıkmaktadır. Belgenin düzenlendiği tarihte belgede yer alan tutarla sınırlı olmak üzere vergiyi doğuran olayın meydana geldiği de kabul edilebilir[707]. KDVK'nın 10. maddesi uyarınca, *"malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarlarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi hali"* vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmektedir. Yurt dışından sağlanan hizmetlerde belge, hizmet ifasının tamamlandığı an düzenlenmiş ise düzenlenme tarihi, belge düzenlenmeden önce ödeme yapılmışsa ödeme tarihinin tevkifat zamanı olarak belirlemenin uygun olacağı da doktrinde ileri sürülmektedir[708]. Doktrinde yer alan diğer bir görüşe göre ise hizmet ithalatına ilişkin KDV'yi doğuran olay KDVK'nın 10. maddesinde tanımlanmadığı için bu konuda hukuki boşluk bulunmakla birlikte uygulamada ithal edilen hizmete ilişkin faturanın tebellüğ edildiği veya kayda alındığı tarihte KDV doğmuş kabul edilmektedir[709]. Danıştay

[705] **Maç, Mehmet** (2005) "Hizmet İthalinde KDV ve Stopaj Sorumluluğu", Mali Çözüm Dergisi, S: 71, Eylül, s. 24.
[706] **Vural,** Katma Değer Vergisi, C: 2, s. 325.
[707] **Uzunoğlu,** Katma Değer Vergisi, s. 834-835.
[708] **Özbalcı**, Katma Değer Vergisi, s. 242.
[709] **Maç,** KDV-6, s.38-39; **Öztürk,** Bir Vergi Tekniği Olarak Kaynakta Vergileme, s. 341.

ise vermiş olduğu bir kararda, dar mükellefiyete tabi yabancı şirketle yapılan sözleşme gereği hizmetin ifasına başlanmadan önce bir kısım ödemenin yapılmasın ve bu ödemenin vergiyi doğuran olay kabul edilerek sorumlu sıfatıyla cezalı KDV tarh olunmasını vergiyi doğuran olay gerçekleşmediği için kanuna aykırı bulmuştur[710]. Belirtmek gerekir ki, vergiyi doğuran olayın tespiti oldukça önem taşımaktadır. Tevkifat döneminin, tevkifat matrahının ve tutarın belirlenmesinde vergiyi doğuran olay esas alındığı için uygulama açısından tespit edilmesi gerekmektedir[711].

Türkiye'de ikametgahı, iş yeri, kanuni merkez veya iş merkezi bulundurulmaması veya iş yeri bulundurulmakla beraber KDV'ye tabi hizmetin bu iş yeriyle ilişkilendirilmeksizin doğrudan yurt dışından sunulması halinde uygulamanın ne şekilde yapılacağı tartışmalıdır. KDVK'nın 9. maddesi göz önüne alındığında, hizmeti satın alanın sorumlu sıfatıyla hizmet bedeli üzerinden tevkifat yapması gerektiği düşünülebilir. Ancak KDVK'nın 6. maddesi gereğince bu, yurt dışında sunulan hizmetlerden Türkiye'de yararlanılması halinde söz konusudur[712].

Türkiye'de KDV mükellefiyeti bulunmaması nedeniyle yapmış oldukları teslim ve hizmetlere ilişkin KDV alıcılar tarafından beyan edilen yabancı kişi ve kuruluşların vergiye tabi işlemleri bakımından Türkiye'de yüklendikleri KDV'yi telafi şekillerine dair uygulamada tereddütler bulunmaktadır. Türkiye'de KDV mükellefiyeti bulunmayan yabancı kişi ve kuruluşların teslim ve hizmetlerine ilişkin KDV'nin alıcı tarafından beyan edilmesi nedeniyle yüklenmiş oldukları vergi indirilemez. Bu durumun ise yabancı kişi ve kuruluşlar aleyhine haksız rekabete neden olduğu doktrinde belirtilmektedir[713]. Hazine Maliye Bakanlığı ise KDVK'nın 29/4. maddesinde verilen yetki kapsamında indirim olanağı olmayan vergilerin yaptırılacak bir inceleme neticesinde yabancı kişi ve kurumlara iade edilebileceği şeklinde görüş belirtmiştir[714]. Doktrinde yer alan bir görüşe göre, iadelerde gecikme yaşanmaması adına iadenin yalnızca Bakanlık vergi inceleme elemanları dışında Yeminli Mali Müşavir Raporu sonucuna göre de yapılması gerekmektedir[715].

[710] Danıştay 9. Dairesi, T: 18.02.1997, E: 1995/2833, K: 1997/453.
[711] **Kurnaz, Harun** (2025) "Hizmet İthalatlarında Vergiyi Doğuran Olayın; Kurumlar Vergisi Matrahına, KDV Tevkifat Dönemleri ve KDV Tevkifat Matrahlarına Etkileri", Vergi Dünyası Dergisi, Y: 44, S: 524, Nisan, s. 153.
[712] **Özbalcı,** Katma Değer Vergisi, s. 239; **Aydın,** Katma Değer Vergisinde Sorumluluk, s. 124.
[713] **Kızılot,** s. 496; **Vural**, Katma Değer Vergisi, C: 2, s. 347.
[714] Maliye Bakanlığı, 31.12.2006 tarih ve B.07.GİB0.55/5511/5078 sayılı özelgesi.
[715] **Kızılot,** Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, s. 499.

Hizmetin vergiden istisna olduğu durumda ve hizmetin yurt dışında yapılarak yurt dışında faydalanılması durumunda mükellef veya sorumlu tarafından KDV beyan edilmeyeceği Tebliğde belirtilmiştir. Yurt içinde yararlanıyorsa vergi beyan edilecektir, bu durumda ise vergi sorumlusu tarafından beyan gerçekleştirilir. Sorumlu sıfatıyla KDV'yi beyan etmesi gereken hizmetten faydalanan muhatabın KDV mükellefi olması şartı aranmaz. KDV mükellefiyeti olmayanlar da söz konusu hizmetten faydalanması halinde KDV tevkifatı yaparak 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan ederek ödemek zorundadır. Ancak 7061 sayılı Kanun[716] ile, KDV mükellefiyeti bulunmayan gerçek kişilerin, Türkiye'de ikametgahı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlardan almış olduğu elektronik ortamda sunulan hizmetler hakkındaki KDV sorumluluğu kaldırılmıştır. Bu konu bir sonraki başlıkta ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

Genel bütçeli idarelerin sorumlu sıfatıyla ödenecek vergiler sebebiyle KDV mükellefiyeti tesis ettirmesi gerekmemektedir. Genel bütçeli idareler tevkif ettikleri KDV için sorumlu sıfatıyla beyanname vermezler. Tevkif edilen KDV doğrudan muhasebe birimleri tarafından gelir olarak kaydedilir.

Münhasıran serbest bölgede faaliyette bulunan ve KDV mükellefiyeti olmayan işletmelerin Türkiye'den ve yurt dışından aldıkları hizmetler için KDV tevkifatı yapmaları gerekmediği Tebliğde düzenlenmiştir. Serbest bölgeler yalnızca mal teslimleri bakımından gümrük bölgesi dışında sayılmaktadır. 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'ndan da bu çıkarımı yapmak mümkündür. Nitekim gümrük bölgesi yalnızca mal giriş ve çıkışları için anlam ifade etmektedir. Hizmet ifalarında hizmetin niteliği gereği gümrük işlemlerine tabi tutulması mümkün değildir. KDVK, vergileme prensibi olarak yurt dışı kavramıyla Türkiye siyasi sınırlarının dışını ifade etmektedir. Bu nedenle serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmalara yurtiçinden veya yurt dışından verilen hizmetler kural olarak KDV'ye tabidir. Serbest bölgeler yurt dışı sayılmadığı için bu işlemler de Türkiye'de yapılmış sayılır ve KDVK'nın 1. maddesi uyarınca vergilendirilmelidir. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan genel tebliğler ile sorumluluk kapsamına alınan işlemlerde de serbest bölgedeki mükellefler tarafından gerekli KDV tevkifatı yapılmalıdır[717].

[716] Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Resmi Gazete Tarihi: 05.12.2017, Resmi Gazete Sayısı: 30261.

[717] **Dilber, Emircan/Belge, Gökhan** (2011) "Serbest Bölgelerde Faaliyette Bulunan Mükellefler Tarafından Yapılan Katma Değer Vergisi Tevkifatı", Vergi Dünyası Dergisi, S: 360, Ağustos, s. 130.

Yurt dışından temin edilen ve tevkifata tabi tutulması gereken hizmetlere ilişkin olarak KDVGUT'de örnekler verilmiştir: *"Türkiye'de ikametgahı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan firmalar tarafından;*

*- Türkiye'de inşa edilecek bir alışveriş merkezi için yurt dışında çizilip Türkiye'ye gönderilen mimari proje hizmeti,*

*- Türkiye'de faaliyette bulunan enerji santralinin işletilmesine ilişkin olarak yurt dışından verilen danışmanlık hizmeti,*

*- KDV mükellefiyeti olmayan genel bütçeli bir idareye yurt dışından verilen bilgisayar yazılım hizmeti,*

*- KDV mükellefiyeti olmayan bir sivil toplum kuruluşuna konusuyla ilgili olarak dünyadaki hukuki gelişmeler hakkında yurt dışından bilgi gönderilmesi hizmeti."*

KDVGUT'de verilen örnekler belirtilenlerle sınırlı değildir. Posta ve kargo yoluyla gönderilen mallar gümrükte vergilendirileceği için alıcıların tevkifat yapmalarına gerek bulunmamaktadır.

Tam tevkifata tabi hizmetlerin aynı zamanda kısmi tevkifat kapsamında olması halinde tam tevkifata göre işlem yapılmaktadır. İkametgahı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de olmayanlar tarafından yapılan KDVK'nın 1. maddesi kapsamındaki mal teslimlerinde de bu bölüme göre işlem yapılmaktadır. Benzer şekilde teslimin vergiden istisna olması durumunda mükellef veya sorumlu sıfatıyla beyan da yapılmamaktadır.

Yurt dışından temin edilmesine karşılık tevkifata tabi tutulmaması gereken hizmetler de bulunmaktadır. Örneğin, Türkiye'deki otel, özel okul gibi hizmet işletmeleri için yurt dışında yapılan reklam ve tanıtım hizmetleri yurt dışında ifa edildiği için ve Türkiye'de yararlanma kesin olmadığı için KDV'ye ve dolayısıyla bu amaçla ödenen bedeller tevkifata tabi değildir. Ancak belirtilen hizmet işletmeleri için yurt dışında müşteri bulan firmaya, Türkiye'ye gönderdiği müşteriler için ödenen komisyon üzerinden KDV hesaplanarak bu tutarın sorumlu sıfatıyla beyanı gerekmektedir. Benzer bir şekilde, Türkiye'de bulunan firmanın yurt dışındaki tazminat davasını yurt dışındaki mahkemelerde takip eden avukatın yaptığı hizmet de yurt dışında ifa edilmiş ve yurt dışında faydalanılmış olarak kabul edilir.

Bu durumda da avukata ödenen bedel üzerinden KDV hesaplanmayarak tevkifat uygulanmamaktadır[718].

Yurt dışından sağlanan hizmetlerde yapılacak KDV tevkifatının matrahı işleme karşılık gelen bedeldir. Bedel ise KDVK'nın 20. maddesinde tanımlanmıştır. Bu kapsamda öncelikle KDV tevkifatına tabi işlem aynı zamanda GVK ve KVK kapsamında tevkifata tabi ise, belirtilen hükümlere göre yapılan tevkifat tutarı da KDV tevkifatı matrahına dahil edilmektedir.

Yurt dışındaki işlemler genellikle yabancı para cinsinden yapıldığı için işlem bedelinin tahakkuk tarihi ile ödeme tarihinin farklı olduğu hallerde ödeme tarihine kadar ortaya çıkacak kur farkı da dikkate alınmalıdır. Mal ithalatında kur farkının vergilendirilmesi KDVK'nın 21. maddesi ile çözüme kavuşturulmuştur. Ancak hizmet ithalatında kur farkı konusunda çeşitli görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre, kur farkı da işlem bedelinin bir unsuru olduğu için bu bedel üzerinden de sorumlu sıfatıyla vergi ödenmesi gerekir. Bedeli döviz olarak ifade edilen işlemlerde işlem tarihi ile nakden veya hesaben tahsil edildiği tarihler arasındaki kur farkının bedelin bir unsuru olarak KDV'ye tabi olması gerekmektedir. Söz konusu işlem sorumluluk kapsamında yer aldığı takdirde kur farkları da sorumlu sıfatıyla tevkifata tabidir[719]. Diğer görüşe göre ise, hizmet ithalatında vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki bedel üzerinden yapılması gerektiği, bu nedenle kur farkı üzerinden KDV hesaplanmaması gerektiği belirtilmektedir[720].

Yurt dışındaki firmalara ödenen lisans, know-how ve royalty bedelleri[721] de sorumluluk kapsamındadır. Ancak royalty ve lisans ödemelerinin ithalat matrahına dahil edilmek suretiyle vergiye tabi tutulduğu durumlarda ayrıca sorumlu sıfatıyla beyan edilip edilmeyeceğine ilişkin farklı görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre, hizmet ithalatı sebebiyle sorumlu sıfatıyla ödenecek vergi ithalat aşamasında mükellef sıfatıyla ödenmiş bulunmaktadır. Sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi halinde mükerrer vergileme olmaktadır. Bu nedenle belirtilen durumlarda sorumlu sıfatıyla beyan edilmesine gerek

[718] **Kızılot,** Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, s. 496.
[719] **Vural,** Katma Değer Vergisi, C: 2, s. 329.
[720] **Uzunoğlu,** Katma Değer Vergisi, s. 837-838; **Sarılı,** Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, s. 240; **Maç,** KDV-6, s. 70.
[721] Royalty ödemesi, herhangi bir marka veya lisansın devredilmesi karşılığında elde edilen veya ödenen bedel olarak tanımlanmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz: **Sumay, Serdar/Değirmenci, Eda** "Royalty Ödemelerinin Emsale Uygunluğunun Test Edilmesinde Kar Bölüşüm Yönteminin Kullanılması", www.vergidegundem.com, s.e.t. 11.09.2024.

bulunmamaktadır. Diğer görüşe göre ise royalty ve lisans bedeli üzerinden sorumlu sıfatıyla ödenen KDV hizmeti ifa eden yurt dışındaki firma adına ödenen bir vergi iken ithalat aşamasında ödenen KDV ithalatçının mükellef sıfatıyla ödediği vergidir. Bu nedenle mükerrer vergi olarak nitelendirilmez[722]. Gelir İdaresi ve Gümrük İdaresi de royalty ve lisans bedeli üzerinden ödenmesi gereken KDV'nin hangi idareye ödendiğinin önemi bulunmaksızın yükümlülüğün yerine getirilmiş olarak kabul edileceği şeklindedir[723].

Uygulamada royalty ödemelerinin niteliği konusunda görüş ayrılıkları bulunmaktadır. Bir görüşe göre yapılan ödemelerin kira ödemesi olduğu, diğer görüşe göre ise gayrimaddi hak devri karşılığında yapılan bir ödeme olduğu belirtilmektedir. Bizim de katıldığımız bir diğer görüşe göre ise royalty ödemelerinin niteliğinin tespiti için sözleşmenin içeriği dikkate alınmalıdır. Yapın sözleşme berat, lisans hakkı gibi gayrimaddi hakkın kiralanmasına ilişkin olup ödemeler belli aralıklarla yapılıyorsa kira sözleşmesi; sözleşme gayrimaddi hakkın devri niteliğinde ise devir sözleşmesi olarak kabul edilmesi gerektiği değerlendirilmektedir[724].

Royalty ödemelerinin gayrimaddi hakların kiralanması veya devredilmesi karşılığında elde ettiği gelirler KDVK'nın 1. maddesi açısından da KDV'ye tabidir. Bu işlem KDVK'nın 2. maddesi gereği, her türlü mal ve hizmet ithalatının 3/f bendinde GVK'nın 70. maddesine belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin KDV'ye tabi olduğu belirtilmektedir. İlgili işlemler, KDV bakımından hizmet kavramı içinde bulunmaktadır. Hizmetlerin ise Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması gerekmektedir.

KDVK bakımından hizmet kavramı içinde yer aldığından dolayı yurt dışına yapılan royalty ödemelerinde kur farkı nedeniyle tevkifata tabi işlem bedelinde artış olması durumunda kur farkının vergilendirilmesi de KDV bakımından öncem arz etmektedir. KDVK'nın 24. maddesinde 2019 yılında yapılan değişiklikle, madde metnine kur farkı ibaresi eklenmiş ve kur farkının da matraha dahil olduğu düzenlenmiştir. Kur farkları da

[722] **Vural,** Katma Değer Vergisi, C:2, s. 327.
[723] Gelir İdaresi Başkanlığı, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, 19.04.2017 tarih ve 64597866-130[9-2015]-7126 sayılı özelge; Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 29.03.2017 tarih ve 39044742-KDV.1-86754 sayılı özelge.
[724] **Dal, Emre** (2016) "Yurt dışına Yapılan Royalty Ödemelerinin Vergilendirilmesi ve Royalty Ödemelerinde Oluşan Kur Farklarının Kurumlar ve Katma Değer Vergisi Tevkifatı Sorumluluğu Açısından Değerlendirilmesi", Vergi Dünyası Dergisi, Y: 36, S: 423, s. 156.

matraha dahil olduğu için yurt dışına yapılan royalty ödemelerine ilişkin kur farkı oluşması durumunda KDVK'nın 9. maddesi gereği sorumlu sıfatıyla tevkifat yapılması gerekmektedir[725].

### 3.2.2. Elektronik Ortamda Sunulan Hizmetler

KDVK'nın 9. maddesine göre, Türkiye dışındaki firmalardan alınan ve Türkiye'de faydalanılan hizmetlerin bedelleri üzerinden hesaplanan KDV'nin bu hizmetten yararlananlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir. Belirtilen genel kural açısından hizmetten yararlananın KDV mükellefi olup olmaması önem taşımamaktadır. Türkiye dışından sağlanarak Türkiye'de faydalanılan hizmeti alan kişi KDV mükellefi ise bu hizmet sebebiyle sorumlu sıfatıyla ödenen KDV indirim konusu yapılabilir. Aynı şartlarda hizmetten yararlanan kişi KDV mükellefi değilse, bu hizmet için sorumlu sıfatıyla KDV beyannamesi vermek zorundadır. Kanunda düzenlenen genel kural bu olmakla birlikte uygulamada vergi mükellefi olmayan kişilerin internet üzerinden yurt dışından alarak Türkiye'de faydalandığı hizmet için KDV beyannamesi vermediği görülmüştür. Bu şekilde oluşan vergi kayıplarını önlemek amacıyla[726] Kanuna 2017 yılında bir hüküm eklenmiştir.

28.11.2017 tarih ve 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 41. maddesiyle KDVK'nın 9. maddesinin 1. fıkrasında yapılan değişiklikle Türkiye'de ikametgahı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin KDV bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilerek ödenir. Ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ve uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır. Bu düzenleme yalnızca hizmetlere ilişkin olup mal teslimleri bu hüküm kapsamı dışındadır. Konuya ilişkin Hazine ve Maliye Bakanlığı kendisine verilen yetkiyi kullanarak 17 Seri No.lu KDV Genel Tebliği[727] ile KDVGUT'ne eklemeler yapmıştır. Belirtilen tebliğ ile mevzuatımıza yeni mükellefiyet ve beyanname türü eklenmiştir.

---

[725] **Dal,** "Yurt dışına Yapılan Royalty Ödemelerinin Vergilendirilmesi ve Royalty Ödemelerinde Oluşan Kur Farklarının Kurumlar ve Katma Değer Vergisi Tevkifatı Sorumluluğu Açısından Değerlendirilmesi", s. 159.
[726] **Maç,** KDV-6, s. 12-13.
[727] Resmi Gazete Tarihi: 31.01.2018, Resmi Gazete Sayısı: 30318.

Görüldüğü üzere hükmün eklenmesiyle KDV mükellefiyeti olmayan gerçek kişiler Türkiye dışından elektronik ortamda alarak Türkiye'de faydalandıkları hizmetler sebebiyle KDV sorumlusu olma yükümlülüğünden kurtulmuşlardır. Ancak KDV mükellefi olmayan gerçek kişilerin elektronik ortam dışındaki yollarla yurt dışından aldıkları hizmete ilişkin KDV sorumlulukları uygulanmaya devam edilmektedir. Belirtilen hükümle KDV mükelleflerinin tabi olduğu KDV sorumluluk alanına ilişkin bir değişiklik getirilmemiştir. İlgili hükümle Türkiye'deki KDV mükellefiyeti olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda ve Türkiye'de faydalanılmak üzere hizmet sunan yabancı firmalara KDV beyanı verme ve ödeme yükümlülüğü getirilmiştir. Yabancı ülkede mukim firmalara Türk vergi mükellefiyeti yüklenmesine sık rastlanmamaktadır[728].

Örneğin yabancı gazete ve dergilere internet ortamında yapılan aboneliklerde hizmet ithalatı söz konusudur. Bu nedenle abonelik işlemi için yapılan ödeme üzerinden hesaplanan KDV'nin Türkiye'de hizmete abone olan kişi tarafından sorumlu sıfatıyla beyanı gerekmekteydi. Ancak yapılan düzenleme neticesinde, hizmet alıcılarının sorumluluğu sona ererek verginin hizmeti sunan tarafından beyan edilip ödenmesi gerekmektedir[729].

Elektronik ortamda sunulan hizmetlerin iş yeri oluşturacak şekilde verilmesi durumunda bu hizmetlere ait verginin genel esaslar çerçevesinde 1 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerektiği belirtilmiştir. Türkiye'de bir iş yerinin oluşup oluşmadığı 213 sayılı VUK hükümlerine göre belirlenmektedir. VUK'un 156. maddesinde iş yeri, *"Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir."* olarak tanımlanmıştır.

Elektronik hizmet sunucusu KDVGUT'de; "*Müşteriden bedel talep etme, söz konusu hizmete ilişkin genel şartları belirleme yetkisi veya hizmeti ifa etme yükümlülüğü bulunanlar"* şeklinde tanımlanmıştır.

[728] **Maç**, KDV-6, s. 13.
[729] **Vural,** Katma Değer Vergisi, C: 2, s. 330-331.

Bu işlemler için farklı bir beyanname sunulması gerekmektedir. Hizmet sunucuları bu işlemlere ilişkin KDV'yi 3 No.lu KDV beyannamesi ile elektronik ortamda beyan etmektedirler. Elektronik ortamda sunulan hizmetlerin bir iş yeri oluşturacak şekilde verilmesi halinde bunlara ilişkin verginin 1 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi gerekir. Elektronik hizmet sunucularına özel KDV mükellefiyeti tesis ettirenlerin, Türkiye'deki KDV mükelleflerine veya KDV mükellefiyeti olmasa dahi tüzel kişilere yurt dışından verdiği hizmetlere ait KDV, hizmetten yararlanan KDV mükellefi veya tüzel kişi tarafından 2 No.lu KDV beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenir. Bu kapsamda 3 No.lu KDV beyannamesi verilmez.

İlk kez verilecek olan 3 No.lu KDV beyannamesi öncesinde hizmet sunucuları www.digitalservice.gib.gov.tr adresindeki formu doldurmalıdır. Formun onaylanması halinde Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı nezdinde, hizmet sunucusu adına "*Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti*" tesis ettirilir. İlgili mükelleflerden ayrıca işe başlama bildiriminde bulunması beklenmez. Mükellefiyet tesis edildiğinde internet vergi dairesi üzerinden mükellefe kullanıcı kodu, parola ve şifre verilir. Ayrıca belirtilen mükellef grubunun herhangi bir miktar ile sınırlı olmaksızın beyannamelerini VUK'un mükerrer 227. maddesi kapsamında meslek mensuplarına imzalatma zorunluluğu bulunmamaktadır.

Hizmet sunucusunun açık bir şekilde belirtmediği ve bu durumun da sözleşmeye yansıtılmadığı, düzenlenen belgelerde de hizmete ve elektronik hizmet sunucuna ilişkin bilgilere açıkça yer verilmediği takdirde, elektronik ortamda sunulan hizmetlere ait KDV, elektronik hizmet sunumuna aracılık edenler tarafından beyan edilerek ödenir. Ayrıca müşteriden bedel isteme, hizmete ilişkin genel şartları belirleme yetkisi veya hizmeti ifa etme yükümlülüğü bulunanlar elektronik hizmet sunucusu olarak kabul edilmektedir.

Bu kapsamda bulunan mükellefler Türkiye'de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere sunmuş oldukları elektronik hizmetler için bu hizmetlerin tabi olduğu oranda KDV hesaplamaktadır. İlgili mükelleflerin VUK uyarınca defter tutma zorunluluğu bulunmamaktadır.

Beyan edilen hizmetlere ilişkin olmak şartıyla, Türkiye'de KDV mükellefiyeti bulunanlardan temin edilen mal ve hizmetler hakkında düzenlenen fatura ve benzeri

belgelerde gösterilen KDV'nin, belirtilen kapsama isabet eden kısmı KDVK'nın 29. maddesi ve 1. fıkrası uyarınca indirim konusu yapılabilir. Düzenlenen fatura ve benzeri belgeler ise VUK'da yer alan muhafaza ve ibraz yükümlülüğü kapsamında muhafaza edilir.

Elektronik hizmet sunucularına özel KDV mükellefiyeti bulunanlar Türkiye'de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bu kapsamda sundukları hizmetler nedeniyle hesaplamış oldukları KDV'yi takvim yılının aylık vergilendirme dönemleri itibariyle vergilendirme dönemini takip eden ayın 24. günü akşamına kadar beyan ederler. Beyan, internet vergi dairesi aracılığıyla ve 3 No.lu KDV beyannamesi ile TL cinsinden yapılır. Beyanı gereken herhangi bir işlemi bulunmayan mükelleflerin ilgili döneme ilişkin beyanname vermelerine de gerek bulunmamaktadır.

Bedelin döviz cinsinden olması durumunda döviz vergiyi doğuran olayın meydana geldiği günkü Resmi Gazete'de yayımlanmış olan Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevrilerek hesaplanır. İlan edilmeyen dövizlerin Türk Lirasına çevrilmesinde cari döviz kuru dikkate alınarak hesaplama yapılır.

Bu kapsamda beyan edilen KDV'nin ödeme süresi, beyannamenin verileceği ayın 26. günü akşamına kadardır. Vergi dairelerine, tahsile yetkili bankalara ödeme yapılabilir. Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesi (www.gib.gov.tr) üzerinden de yetkili bankalar aracılığıyla banka kartı veya kredi kartı ile ödeme yapılması da mümkündür. Beyan yükümlülüğüne uymayanlar hakkında VUK'da yer alan vergi cezalarına ilişkin hükümler uygulanmaktadır.

Tebliğde yükümlülüklerin yerine getirilmemesi halinde uygulanacak cezalara ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. Ancak bazı noktalarda sorunlar olduğu doktrinde ifade edilmektedir. Türkiye'de ikametgahı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan elektronik ortamda hizmet sunucuları beyanname vermedikleri takdirde VUK gereği matrahları resen takdir edilir. Uygulamada yurt dışında bulunan mükelleflere ulaşmak ve tarh edilen cezaları tahsil etmek zor olduğu için hizmet sunucularına elektronik haberleşme sistemlerinin askıya alınması veya durdurulması gibi başka müeyyideler öngörülmesi gerektiği değerlendirilmektedir[730]. Ancak belirtmek gerekir ki, elektronik ortam harici KDV

[730] **Karakoç, İsmail** (2018) "Katma Değer Vergisinde Yeni Dönem: 3 No'lu KDV Beyannamesi", Vergi Sorunları Dergisi, S: 354, s. 54.

sorumluluğunda da mükellefin yurt dışında olması nedeniyle zor ulaşılması gündeme gelmektedir. Bu durumlar için ek olarak bir müeyyide öngörülmemiş iken elektronik hizmet sunucularına böyle bir müeyyidenin getirilmesi adalet ve eşitlik ilkesi bakımından tartışmaya açıktır.

Tebliğe ilişkin bir diğer öneri de para akış sisteminin kontrol edilebilmesi için bankaların da sorumluluk noktasında aktif rol oynamasına yöneliktir. Bu kapsamda ödemeler banka üzerinden yapılacağı için, bu kuruluşlara bilgi verme sorumluluğunun getirilebileceği değerlendirilmektedir[731].

Yerleşik olmayan tedarikçinin bir müşterinin Türkiye'de yerleşik olup olmadığını nasıl belirleyeceği ve müşterinin bir işletme mi yoksa bireysel bir tüketici mi olduğu gibi bazı kritik ayrıntıların açıklığa kavuşturulması gerektiği de doktrinde ifade edilmektedir. Bu kapsamda Türk vergi makamlarının elektronik ticaret faaliyetlerine giderek daha fazla odaklandığı göz önünde bulundurulduğunda, yerleşik olmayan elektronik hizmet tedarikçilerinin bu yeni gelişmenin farkında olmaları ve yeni KDV rejimine uyum sağlamak için gerekli adımları atmaları gerektiği değerlendirilmektedir[732].

2017 yılında yapılan değişiklikle mevzuata eklenen elektronik ortamda sunulan hizmetlerin KDV tevkifat kapsamına alınmasının olumlu ve olumsuz yanları da bulunmaktadır. OECD'nin KDV'ye ilişkin birtakım ilke kararları bulunmaktadır. Bunlardan birisi de dijital ürünlerin hizmet olarak değerlendirilmesi ve vergi toplama mekanizmalarının geliştirilmesidir. Bu ilke kararlarına uyumlu olan değişiklik doktrinde genel anlamıyla olumlu olarak kabul edilmektedir. Bunun yanı sıra, yapılan düzenlemenin birtakım eksiklikleri de bulunmaktadır. Düzenleme, yurt dışında yerleşmiş elektronik hizmet sunucularının Türkiye'de gönüllü olarak mükellefiyet tesis ettirerek beyannamelerini verip vergilerini ödeyecekleri varsayımı üzerinden yapılmıştır. Cezai müeyyide olarak da VUK'daki cezaların uygulanacağı düzenlenmiştir. Bu durumun yapılan düzenlemeden istenen verimin alınması noktasında doktrinde yeterli görülmemiş ve daha etkin bir sistemin getirilmesi gerektiği ifade edilmektedir[733].

[731] **Karakoç,** "Katma Değer Vergisinde Yeni Dönem: 3 No'lu KDV Beyannamesi", s. 55.
[732] **Ekinci, Erdal** (2018) "New VAT Liability for Non-Resident Suppliers of Electronically Supplied Services in Turkey" International VAT Monitor, C: 29, S: 5, s. 6.
[733] **Özer, Yunus** (2018) "Elektronik Ticarette Yeni Bir Düzenleme: 3 No.lu KDV Beyannamesi", Vergi Raporu Dergisi, S: 229, Ekim, s. 120.

### 3.2.3. Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan Teslim ve Hizmetler

Serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu KDVK'nın 1. maddesinde hüküm altına alınmıştır. KDV mükellefiyetinin oluşması için bu faaliyetlerin sürekli ve mutat olarak yapılması gerekmekte olup arızi olarak serbest meslek faaliyetini yerine getirenlerin KDV mükellefiyeti tesis ettirmesine gerek bulunmamaktadır.

Kural olarak, serbest meslek faaliyetini mutat ve sürekli yerine getirenler KDV mükellefiyeti tesis ettirmelidir. Ancak GVK'nın 18. maddesi kapsamındaki teslim ve hizmetleri münhasıran aynı Kanun'un 94. maddesinde belirtilen kişi, kurum ve kuruluşlara yapanlar tarafından hesaplanan KDV, bu kişi veya kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmelidir. Daha açık bir ifadeyle, GVK'nın 18. maddesinde belirtilen serbest meslek faaliyetleri kapsamında yapılan teslim ve hizmetler hakkında tevkifat zorunluluğu bulunmaktadır.

Sorumluluk uygulamasından faydalanılması için KDV mükellefiyetinin yalnızca GVK'nın 18. maddesi kapsamına giren işlemlerden olması ve işlemlerin tamamının da GVK'nın 94. maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlara yapılması gerekmektedir. Ayrıca GVK'nın 18. maddesi kapsamındaki işlemleri yapan kişilerin de bu şekilde işlem yapılmasını önceden vergi sorumlusu konumundaki GVK'nın 94. maddesinde belirtilenlere bildirmesi gerekmektedir. Bu noktada sorumluluk uygulaması için hem işlem türü hem de alıcılar açısından bir belirleme yapılmıştır.

GVK'nın 18. maddesi kapsamındaki işlemler şu şekilde belirtilmiştir: "*Müellif, mütercim, heykeltraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat"*. Maddenin devamında eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi değerlendirilmesi karşılığında alınan bedelin de bu kapsamda değerlendirileceği belirtilmiştir. Ayrıca maddenin son fıkrasında, bu madde

kapsamındaki kazançların toplamının 103. maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanların 94. maddenin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yapma sorumluluğunun bulunmadığı düzenlenmiştir.

GVK'nın 94. maddesinde tevkifat yapma zorunluluğu bulunanlar ise *"Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zırai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler"* olarak belirtilmiştir.

İşlemlere ilişkin verginin beyan ve ödeme yükümlülüğünü vergi sorumluları yerine getirmektedirler. Bu kapsamda GVK'nın 18. maddesindeki işlemleri yapan serbest meslek mensupları ayrıca KDV beyannamesi vermez ve defter tutmazlar. İşlemlerin belgelendirilmesi VUK esaslarına göre yerine getirilir.

GVK'nın 18. maddesinde düzenlenen istisna hükmünün belirtilen gelirlerin arızi olarak elde edilmesi durumunda da uygulanacağı belirtilmiş olsa da arızi işlemler KDV'nin konusuna girmediği için ilgili işlemler hakkında tevkifat hükümleri de uygulanmayacaktır[734].

GVK'nın 94. maddesinde belirtilen vergi sorumluları[735] GVK'nın 18. maddesi kapsamında giren kişilere yaptıkları ödemelerle ilgili olarak gelir vergisi stopaj tutarı dahil işlem bedeli üzerinden KDV hesaplayarak sorumlu sıfatıyla beyan ederek öderler. Hesaplanan KDV tutarı gelir vergisi stopaj matrahına dahil değildir. Bu noktada, gelir vergisine kesintisine tabi ödemelerde, ödemeye ilişkin teslim veya hizmetlerin KDV'nin konusuna girmesi halinde bu ödemeler sebebiyle hesaplanan gelir vergisi kesintisinin, istihkak sahibinin gelir vergisine mahsuben yapıldığı öngörüldüğü için KDV matrahına dahil edilmemesi yönünde görüşler vardır[736]. GVK'nın 18. maddesi kapsamına giren teslim ve

[734] **Çakıcı/Kütükçü/Akçay/Ersan**, KDV Tevkifatı, s. 55.

[735] *"Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zırai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar."*

[736] **Yılmaz, Kazım** (2001) "Telif Kazançlarında KDV Açısından Vergi Sorumluluğunun Sınırı", Vergici ve

hizmetleri 94. maddede sayılan kişi, kurum ve kuruluşların yanında bu maddede yer almayanlara da yapanlar bu uygulamadan yararlanamazlar.

Sorumluluk uygulamasını tercih etmeyenler ve bu kapsama girmesi mümkün olmayan mükellefler, GVK'nın 94. maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar ile bunlar dışındakilere yaptıkları işlemleri sebebiyle hesaplanan KDV (Tebliğin I/C-2.1.3 bölümü[737] saklı kalmak kaydıyla) kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilerek ödenir. Belirtilen mükelleflerin genel esaslar uyarınca defter tutma, belge düzenleme ve KDV beyannamesi verme yükümlülükleri bulunmaktadır. Bu kapsamda 94. maddedeki kişi, kurum ve kuruluşların (Tebliğin I/C-2.1.3 bölümü saklı kalmak kaydıyla) bu işlemler nedeniyle vergi sorumlulukları da söz konusu olmamaktadır.

GVK'nın 94. maddede sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar bu kapsamdaki alımlarında satıcılardan bir yazı talep etmektedirler. İşlemi yapanlar bu yazıyla, faaliyetlerinin arızi olması sebebiyle KDV'ye tabi olmadığını veya faaliyetlerinin KDV'ye tabi olduğunu ve hesaplanacak olan KDV'nin sorumlu olarak beyanını talep ettiklerini veya faaliyetlerinin KDV'ye tabi olduğunu ve bu kapsamda hesaplanacak KDV'nin kendileri tarafından mükellef olarak beyan edileceğini belirtmektedirler. Bahsedilen beyan yazısı VUK hükümleri kapsamında saklanır ve gerektiğinde yetkililere ibraz edilir. KDV'nin konusuna giren ve istisna kapsamında olmayan yurt dışından sağlanan ve Türkiye'de faydalanılan hizmetler, bu hizmeti alan tarafın kim olduğu fark etmeksizin KDV sorumluluğu gerektirmektedir.

GVK'nın 18. maddesi kapsamındaki telif ücreti gerektiren işlemleri sürekli yapanlar bu işlemleri münhasıran GVK'nın 94. maddede belirtilenlere sunuyorsa ve isterlerse, almış oldukları telif ücretine ait KDV telif ücretini ödeyen kişi, kurum veya kuruluş tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenebilir. Bu durumda telif ücreti alınması nedeniyle defter tutma ve beyanname verme yükümlülüklerinden kurtulabilirler[738]. Yurt dışında mukim kişi ve kuruluşlar Türkiye'de bulunan mallarını KDV kapsamında teslim ettikleri takdirde de alıcılar tam tevkifat yapmak zorundadır.

---

Muhasebeciyle Diyalog, S: 157, Mayıs, s. 24; **Öztürk,** Bir Vergi Tekniği Yöntemi Olarak Kaynakta Vergileme, s. 345.

[737] Bu bölümde kısmi tevkifata ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

[738] **Maç**, KDV-6, s. 11.

### 3.2.4. Kiraya Verme İşlemleri

KDVK'nın 1/3-f. maddesine göre, GVK'nın "*Gayrimenkul sermaye iradının tarifi*" başlığını taşıyan 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemleri KDV kapsamına girmektedir. GVK'nın 70. maddesinde düzenlenen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemi ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan bir hizmet olmasa da KDV kapsamındadır. Ancak KDVK'nın 17/4. maddesinde bu kiralamalardan bazılarının KDV'den istisna olduğu düzenlenmiştir. Diğer bir anlatımla, GVK'nın 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemleri, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti kapsamında olmasa bile KDVK'nın 1/3-f. maddesine göre, KDV'ye tabidir. Kiraya verenin başka faaliyeti sebebiyle KDV mükellefiyetinin bulunmaması ve kiracının da KDV mükellefi olması şartlarının birlikte bulunması durumunda kiracı tarafından KDV sorumlu sıfatıyla beyan edilmelidir. Ancak KDVK'nın 17/4-g maddesine göre iktisadi işletmelerin aktifinde bulunmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri KDV'den istisna edilmiştir. İlk olarak 16 Aralık 1988 tarihinde yayımlanan 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile tam tevkifat kapsamına alınan kiraya verme işlemleri günümüzde uygulanmaya devam etmektedir.

GVK'nın 70. maddesinde bina, arsa, arazi gibi gayrimenkul mallar; taşıtlar, motorlu araçlar, makineler gibi menkul mallar; telif, arama, işletme, imtiyaz hakkı gibi haklar bulunmaktadır. Bu durumda GVK'nın 70. maddesinde yer alan gayrimenkullerin iktisadi işletmenin aktifinde yer alanların kiralanması KDV'ye tabi iken, yer almayanların kiralanmasında KDV uygulanmamaktadır.

Tevkifat uygulamasının ilk şartı, KDVK'nın 1/3-f maddesi uyarınca KDV'ye tabi olan ve istisna hükümleriyle istisna kapsamına alınmamış kiralama işleminin bulunmasıdır. KDVK'nın 1. maddesine göre KDV'ye tabi olmasına karşılık Kanun'un 17. maddesinde KDV'den istisna edilmiş kiralama işlemlerinde KDV söz konusu olmamaktadır.

Sorumluluk uygulaması ile yalnızca bu işlemleri nedeniyle KDV mükellefi olanların vergisel yükümlülüklerinin, mevcut durumda KDV mükellefi olan hizmetin alıcısı konumunda bulunan mükellefe yüklenmesi amaçlanmaktadır. Bu nedenle KDV'nin hizmetin alıcısı tarafından kesilerek sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi için kiraya verenin başka faaliyetleri sebebiyle KDV mükellefiyetinin bulunmaması, kiracının ise KDV

mükellefi olması gerekmektedir. Kiraya veren ve kiracı bakımından KDV sorumluluğunun mükellefiyet kapsamında değerlendirilmemesi gerekir. Bu nedenle KDV sorumluluğundan dolayı 2 No.lu KDV beyannamesi verme yükümlülüğü, mükellefiyet olduğu anlamına gelmemektedir[739].

Ayrıca kiracının; GVK göre kazançları basit usulde tespit edilenler (istisnadan vazgeçerek KDV mükellefi olmasalar dahi), banka ve sigorta şirketleri gibi faaliyetleri KDV'den istisna olan faaliyetler, sadece KDV'ye tabi işlemlerinin bulunduğu döneme ait KDV mükellefiyeti tesis ettirerek beyanname vermesi kabul edilenler, 5018 sayılı Kanun'a ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar olması hallerinde de kiralama hizmetine ait KDV kiracılar tarafından tevkifata tabi tutulur.

Yukarıda sayılan 4 grupta bulunanlar, KDV mükellefi olmasalar dahi KDV mükellefi olmayanlara yapmış oldukları kira ödemesinin tamamını sorumlu olarak beyan ederler. Kiraya veren KDV mükellefi ise tam tevkifat uygulanmamaktadır. Bir başka anlatımla, KDV'ye tabi kiralama işlerinde kiraya veren başka faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefi ise, tam tevkifat uygulanmaz ve kiraya veren, kiralama işlerine ait KDV'yi diğer faaliyetleriyle beraber genel hükümler çerçevesinde beyan eder. Faaliyetleri yalnızca 2 No.lu KDV beyannamesi vermesini gerektirenler bu kapsamda değerlendirilmez.

Yukarıda sayılan 4 grupta bulunanlar hariç kiracının KDV mükellefi olmaması durumunda da (faaliyetleri sadece 2 No.lu KDV beyannamesi vermelerini gerektirenler de bu kapsamda mütaala edilecektir) kira bedeli üzerinden hesaplanmış olan KDV kiraya veren tarafından mükellef olarak beyan edilir. Kiraya verenin başka sebeplerle KDV mükellefiyetinin bulunmaması bu uygulamaya engel teşkil etmemektedir.

KDV mükellefiyeti olmasa da yukarıda sayılan 4 grupta bulunanlar için yapmış oldukları kira ödemeleri için tam tevkifat zorunluluğu getirilmiştir. Bunlardan birisi de sadece KDV'ye tabi işlemlerinin bulunduğu dönemlerde KDV mükellefiyeti tesis ettirerek beyanname vermesi uygun görülenler olarak belirtilmiştir. Bu gruba KDV'ye tabi işlemleri olduğu için fiilen mükellefiyet tesis ettiren KDV mükellefleri hiç şüphesiz dahildir. Ancak henüz KDV'ye tabi bir işlemi bulunmadığı için KDV mükellefiyeti tesis ettirmemiş olmakla beraber potansiyel olarak mükellefiyet tesis ettirebilecek olanların

[739] **Çakıcı/Kütükçü/Akçay/Ersan,** KDV Tevkifatı, s. 65.

dahil olup olmadığı Tebliğ hükmünden anlaşılmamaktadır. Bu konu hakkında yayımlanan özelgelerde ise henüz mükellefiyet tesis ettirmeyenlerin de bu kapsama dahil olduğu belirtilmektedir[740].

5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde bulunan idare, kurum ve kuruluşların bu kapsamdaki kiralama işlemlerinde tevkifat uygulanmamaktadır. Bu kapsamda kiracının KDV mükellefi olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır. Belirtilen idare, kurum ve kuruluşlar, kiraya verme işlemleri dışında KDV'ye tabi işlemleri bulunmamak şartıyla, 1 No.lu KDV beyannamesini yalnızca kiralama işleminin gerçekleştiği dönem için verirler. Genel bütçeli idarelerde KDV'nin beyanı hakkında Tebliğin (I/C-2.1.1.1) bölümündeki açıklamalar esas alınmaktadır.

Kiralama işlemi, bir sözleşme ile kurularak iki taraf borç yüklemektedir. Kira sözleşmesi, 6098 sayılı TBK'nın 299 ve devamı maddelerinde hüküm altına alınmıştır. İlgili hükümde de tanımlandığı üzere kira sözleşmesi, kiraya verenin bir şeyin kullanılmasını veya kullanmayla beraber ondan yararlanılmasını kiracıya bırakmayı, kiracının da buna karşılık olarak kararlaştırılan kira bedelini ödemeyi üstlendiği bir sözleşmedir. KDVK'nın 1/3-f maddesinde GVK'nın 70. maddesinde yer alan mal ve hakların kiralanmasının KDV konusuna dahil olduğu belirtilmiştir. Bu nedenle söz konusu maddede yer almak şartıyla her türlü gayrimenkul ve menkul malın kiralanmasının yanında hakların kiralanması da KDV'nin konusuna girmektedir. Telif hakkının kiralanması şeklinde yayımı yapılan ve getirisinden de kiracının faydalandığı sözleşme veya bir bilgisayar veya bir iş yerinin kiralanması da kira sözleşmesi kapsamında değerlendirilmektedir[741].

Tevkifat kapsamına, GVK'nın 70. maddesinde yer alan mal ve hakların kiralanması işlemlerinden KDV'den istisna edilmemiş olanlar girmektedir. Bu kapsamda öncelikle GVK'nın 70. maddesine göre gayrimenkuller, menkuller ve haklar; sonrasında ise KDV'den istisna edilen işlemlerden kısaca bahsetmek gerekmektedir.

[740] **Vural,** Katma Değer Vergisi, C: 2, s. 334-335; İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 25.07.2011 tarih ve GİB.4.34.17.01-KDV.1.1102 sayılı özelge; İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 19.07.2018 tarih ve 39044742-130-E.663862 sayılı özelge.
[741] **Çakıcı/Kütükçü/Akçay/Ersan,** KDV Tevkifatı, s. 69.

Gayrimenkuller, TMK'nın 704. maddesinde arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olarak belirtilmiştir. Gayrimenkullerden ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzleri ve teferruatı ile bilumum tesisatı demirbaş eşya ve döşemelerin ayrı bir şekilde kiralanmasının gayrimenkul kiralaması kapsamında değerlendirilmemesi gerekmektedir[742]. Menkuller ise TMK'nın 762. maddesinde *"Taşınır mülkiyetinin konusu, nitelikleri itibarıyla taşınabilen maddî şeyler ile edinmeye elverişli olan ve taşınmaz mülkiyetinin kapsamına girmeyen doğal güçlerdir."* şeklinde tanımlanmıştır.

GVK'nın 70. maddede yer alan ve KDVK'nın 1/3-f maddesine göre kiralanması KDV'nin konusuna giren bazı işlemler KDVK'nın 17/4. maddesinde KDV'den istisna edilmiştir. Bu nedenle kiralama işlemlerine ilişkin tevkifatın uygulama alanı kısıtlıdır. KDVK'nın 17/4-d. maddesinde yer alan hükme göre gayrimenkullerin bir iktisadi işletmenin aktifinde değilse KDV'den istisna tutulmuştur. İlgili istisna hükmü sebebiyle bir işletmenin mal varlığına dahil olmayan gayrimenkulün kiraya verilmesinde KDV doğmamaktadır. Bu nedenle sorumluluk da söz konusu değildir. Tam tevkifat kapsamında belirtilen kiralama işlemlerinde, kiraya verenin KDV mükellefi olmaması ve kiralanan mal veya hakkında GVK'nın 70. maddesi uyarınca belirtilen mal ve haklardan biri olmakla beraber gayrimenkul tanımına girmemesi gerekmektedir. Örneğin iktisadi işletmeye dahil olmayan, bir şahsa ait olan bir iş yeri kiralandığında istisna sebebiyle KDV sorumluluğu doğmamaktadır. Ancak bir şahsa ait otomobil KDV mükellefi tarafından kiralanırsa KDV sorumluluğu doğmaktadır. Buna karşılık otomobil GVK'nın 70. maddesinde sayılanlar arasında yer almakta ve gayrimenkul niteliği bulunmamaktadır.

KDVK'nın 17/4-d maddesine göre, 6225 sayılı Kanunla eklenen hükümle birlikte, Sağlık Bakanlığına bağlı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluşların yapacağı GVK'nın 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri de KDV'den istisnadır.

KDVK'nın 17/4-e maddesine göre BSMV kapsamına giren işlemler KDV'den istisnadır. Banka ve sigorta şirketlerinin GVK'nın 70. maddesindeki mal ve hakları kiralaması BSMV'ye tabidir. KDV'den istisna olduğu için bu kapsamda yapılan kiralamalarda da KDV tevkifatı uygulanmamaktadır. Ancak banka ve sigorta

[742] **Çakıcı/Kütükçü/Akçay/Ersan,** KDV Tevkifatı, s. 73.

şirketlerinin kiracı sıfatıyla kiraladığı GVK'nın 70. maddesinde belirtilen mal ve haklar KDV'ye tabidir. Bu durumda istisna olmaması ve kiralayanın da KDV mükellefi olmaması durumunda bu işlemlere ait KDV banka tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenmelidir[743].

KDVK'nın 17/4-o maddesine göre *"Gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda; ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri ile vergisiz satış yapılan işyerlerinin ve bu işyerlerine ait depo ve ardiye gibi bağımsız birimlerin kiralanması"* KDV'den istisna tutulmuştur.

Son olarak KDVK'nın 17/4-p maddesine göre, Hazine tarafından yapılan GVK'nın 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinden bazıları da KDV'den istisnadır.

Okul aile birlikleri veya kamu kuruluşları tarafından kullanılan binalardaki kantin, açık alan, salon gibi yerleri işletmek üzere kiralayan firmaların tam tevkifat yapıp yapmayacağı konusunda bir tartışma bulunmaktaydı. Vergi idaresi belirtilen yerleri kiralayan firmaların tam tevkifat yapmak zorunda olduğunu belirtmekteydi. Ancak doktrinde belirtilen yerlerin iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri kapsamında olduğu ve buna ilişkin KDVK'nın 17/4-d maddesinde istisna bulunduğu değerlendirilmekteydi[744]. 7103 sayılı Kanun'un 30. maddesi ile KDVK'nın 17/4-d maddesinde değişiklik yapılarak *"...Milli Eğitim Bakanlığına bağlı okullarda kantin olarak belirlenen alanların okul aile birlikleri tarafından kiraya verilmesi işlemleri..."* ibaresi eklenerek KDV'den istisna edilmiştir.

Doktrinde ve uygulamada emsal bedel üzerinden tevkifat yapılmasına ilişkin belirsizlik olduğuna ilişkin değerlendirmeler mevcuttur. KDVK'nın 27. maddesinde düzenlenen emsal bedelin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gereken işlemlerde uygulanmasına ilişkin kanunda ve ilgili tebliğlerde açık bir hüküm bulunmamaktadır. Bazı özelgelerde ise sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerektiği belirtilmektedir. KDV'de yer alan sorumluluk uygulaması ödemeye bağlı değildir. Sorumlular vergiyi doğuran olay meydana

[743] **Çakıcı/Kütükçü/Akçay/Ersan,** KDV Tevkifatı, s. 80.
[744] **Maç**, KDV-6, s. 12.

geldiği döneme ilişkin beyannamede söz konusu işleme ait KDV'yi beyan etmek zorundadır[745]. Ancak doktrinde yer alan diğer bir görüşe göre KDV'de sorumluların emsal bedel tespiti üzerinden tevkifat yapması mümkün değildir, sorumlu sıfatıyla tevkifat yapılması için mükellefe ödeme yapılması gerekir. Bu görüşe göre, KDVK'nın 27. maddesinde yer alan emsal bedel uygulaması, muvazaalı şekilde vergi matrahının düşük olarak gösterilmesini engellemeye yönelik bir vergi güvenliği müessesesi olup vergi mükellefine ödev yüklemektedir. Emsal bedelin tespitinde VUK hükümleri dikkate alınır. VUK incelendiğinde ise bu bedelin mükellefler tarafından tespit edilebileceği düzenlenmiştir. Bu kapsamda vergi sorumlusunun hem işlem matrahını belirleyip hem bunun üzerinden KDV tevkifatı yapması hukuken ve teknik olarak doğru değildir. Vergi güvenliği müessesesi olan emsal bedel uygulaması ile bir başka vergi güvenliği müessesesi olan vergi sorumluluğu uygulamaları birleştirilemez[746].

### 3.2.5. Reklam Verme İşlemleri

KDVGUT'de tam tevkifat kapsamında belirtilen bir diğer işlem reklam verme işlemleridir. Reklam verme işlemlerine ilişkin tevkifat uygulaması 16 Aralık 1988 tarihinde yayımlanan 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile başlamış ve mevcut durumda da uygulanmaya devam edilmektedir.

Reklam verme hizmetine ilişkin sorumluluk uygulaması, reklam hizmetini alanın KDV mükellefi olmasına karşılık reklam hizmeti verenin KDV mükellefi olmaması durumunda KDV'nin, reklam hizmeti alan tarafından sorumlu sıfatıyla tam tevkifata tabi tutulması şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Reklam hizmeti veren gerçek usulde KDV mükellefi ise, alacağı bedel üzerinden hesaplanan KDV'yi 1 No.lu beyanname ile beyan eder. Ancak reklam hizmeti veren, bu faaliyetini ticari, zirai, sınai ve serbest meslek faaliyeti kapsamında yapmadığı takdirde KDV mükellefiyeti doğmayacağından dolayı vergi kapsamı dışında kalan bu işlemin sorumluluk uygulaması ile vergi kapsamına dahil edilmesi doktrinde tartışmalara neden olmuştur[747].

[745] **Vural,** Katma Değer Vergisi, C: 1, s. 380.
[746] **Coşgun, Okan** (2019) "Vergi Sorumlusu Emsal Bedel Üzerinden KDV Tevkifatı Yapabilir mi?" Vergi Dünyası Dergisi, Nisan, S: 452.
[747] **İnaltong,** Katma Değer Vergisi'nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları, s. 224; **Çakıcı/Kütükçü/Akçay/Ersan,** KDV Tevkifatı, s. 87 vd.

Reklam verme işlemlerinin tevkifata tabi tutulması kanuni dayanak bakımından tartışmalıdır. Doktrinde yer alan bir görüşe göre, KDVK'nın 1. maddesinde verginin konusuna giren işlemler ticari, sınai, zirai veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde gerçekleştirilen teslim veya hizmet şeklinde olması ya da bu kapsamda olmasa dahi Kanunda vergiye tabi tutulan işlemler arasında olması gerektiği belirtilmiştir. Bu görüşe göre, tevkifat kapsamına alınan bazı reklam hizmetleri ise belirtilen şartları taşımamaktadır. Örneğin bir şahsın sahip olduğu arsa üzerine reklam panosu koydurması yalnızca ticari faaliyet olarak kabul edilmesi halinde vergilendirilebilir. Ancak uygulamaya bakıldığında bu gibi işlemlerin ticari kazanç olarak vergilendirilmediği, gayrimenkul sermaye iradı şeklinde vergilendirildiği görülmektedir. Açıklanan nedenlerle bu tür işlemlerin reklam hizmeti olarak vergiye tabi tutulmasının yasal dayanağı bulunmamaktadır. Ayrıca arsa, bina ve arazilere reklam panosu koyulması işlemleri reklam verme hizmeti değil, kiralama işlemidir. Ancak bu durumda da KDVK'nın 17/4-d uyarınca iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri vergiden istisna edildiği için vergilendirme yapılmayacaktır. Vergiye tabi olmayan bir işlemin idari düzenleme olan genel tebliğ ile vergi kapsamına ve tevkifat kapsamına alınması hukuka aykırılık teşkil ettiği için yapılan düzenlemenin kanunla yapılması gerektiği doktrinde ifade edilmektedir[748].

Doktrinde yer alan benzer yönde bir diğer görüş ise, reklam hizmeti ticari, zirai, sınai ve serbest meslek faaliyeti kapsamında olmadığı için KDV'nin konusuna girmemektedir. Bu nedenle hizmeti yapanların KDV mükellefiyeti tesis edilmiyorsa hizmet hakkında tevkifat da uygulanmamalıdır. Reklam hizmetlerinin KDV'ye tabi olması durumunda ise hizmeti verenin KDV mükellefi olması ve KDV'li fatura kesmesi gerekmektedir. Nitekim bu durumda da benzer bir sonuca ulaşılarak KDV sorumluluğu doğmadığı değerlendirilmektedir. Ayrıca KDV mükellefi olmayan kişi veya kurumlara ait bina, arsa, arazi gibi yelere pano koyma, duvara yazı yazma gibi işlemlerin reklam işi olması halinde Borçlar Kanunu kapsamında kira sözleşmesine konu olmalıdır. Reklamın yerleştirildiği gayrimenkul ticari işletmenin aktifinde değilse bu durumda da KDVK'nın 17. madde uyarınca KDV'den istisna olduğu için KDV sorumluluğu doğmamaktadır[749].

[748] **Uzunoğlu**, Katma Değer Vergisi, s. 848-849.
[749] **Maç,** KDV-6, s. 12.

Aksi yöndeki görüşe göre ise reklam verme hizmetleri ticari faaliyet kapsamına dahil olduğu için KDV'ye tabidir. Bu nedenle tevkifata tabi tutulmasında da bir hukuka aykırılık bulunmamaktadır[750].

KDVGUT'e göre, KDV mükellefi olan gerçek veya tüzel kişiler, KDV mükellefi olmayan amatör spor kulüplerine oyuncularının formalarında gösterilmek veya şahıslara veya kuruluşlara ait bina, arsa, arazi gibi yerlerde duvarlara yazılmak, panoya yerleştirilmek veya gerçek veya tüzel kişiler tarafından yayımlanan dergi, kitap gibi yazılı eserlerde yayımlanmak suretiyle ve buna benzer şekillerde reklam vermektedirler. Tebliğ hükmünde sayılan reklam hizmetleri tahdidi değildir. Nitekim tebliğ hükmünde kullanılan "*buna benzer şekillerde*" ifadesiyle başka şekillerde verilen reklam hizmetlerinin de bu kapsamda değerlendirileceği belirtilmiştir. Reklam verme işlemleriyle ilgili KDV, reklam hizmeti verenler KDV mükellefi değil ise, reklam hizmeti alanlar tarafından vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilmektedir. Reklam hizmeti sunanın gerçek usulde KDV mükellefi olmaması ve reklam verenlerin gerçek usulde KDV mükellefi olması halinde KDV reklam verenler tarafından sorumlu sıfatıyla tevkifat uygulanmaktadır.

Reklam hizmeti alanların belirli kişi ve kuruluşlar olması durumunda da reklam hizmetine ait KDV, hizmeti alanlar tarafından tevkifata tabi tutulur. Bu kişi ve kuruluşlar Tebliğ'de belirtilmiştir. Bu kapsamda reklam hizmeti alanların GVK'a göre kazançları basit usulde tespit edilenler, banka ve sigorta şirketleri gibi faaliyetleri KDV istisnasına dahil olan işletmeler, sadece KDV'ye tabi işlemlerinin bulunduğu dönemlerde KDV mükellefiyeti tesis ettirilerek beyanname vermesi uygun bulunanlar, 5018 sayılı Kanun'a ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar olması durumunda reklam hizmetine ait KDV hizmeti alanlar tarafından tevkifata tabi tutulmaktadır. Tevkifata tabi olan KDV'nin beyanı ve ödenmesi konusunda tam tevkifata ilişkin genel usul ve esaslar uygulanır.

5018 sayılı Kanun'a ekli cetvellerde belirtilen idare, kurum ve kuruluşların bu kapsamda reklam hizmeti vermesi durumunda reklam hizmeti alanların KDV mükellefi olup olmamasına bakılmaksızın tevkifat uygulanmayacaktır. Bu durumda, söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar reklam verme hizmeti dışında KDV'ye tabi işlemleri

[750] **Vural,** Katma Değer Vergisi, C: 2, s. 338.

bulunmamak kaydıyla, 1 No.lu KDV beyannamesini sadece reklam verme hizmetinin gerçekleştiği dönemler için verirler. Genel bütçeli idarelerde KDV'nin beyanı hususunda tam tevkifata ilişkin genel usul ve esaslar uygulanmaktadır.

### 3.2.6. Belgesiz Mal Bulundurma veya Hizmet Satın Alma

KDV'nin birden fazla aşamaya yayılması sebebiyle verginin doğru bir şekilde alınması kayıt ve belge düzeninin etkin bir şekilde yürütülmesine bağlıdır. KDV'nin temelini oluşturan indirim mekanizmasının işleyebilmesi için de belge düzeninin varlığı şarttır. Nitekim indirim mekanizması ile verginin mükellefler üzerinde yük olarak kalması önlenerek alıcı ve satıcı arasında satışların faturalı olmasını sağlanmakta ve KDV'nin gelir ve kurumlar vergisi ile otokontrolü yerine getirilmektedir[751].

KDVK'ya 4008 sayılı Kanun[752] ile 01.08.1994 tarihinde eklenen 9/2. maddesinde belge düzeninin sağlanması ve indirim mekanizmasının etkin bir şekilde işlemesini sağlamak amacıyla belgesiz mal bulunduran veya belgesiz hizmet satın alanların söz konusu mallara ilişkin KDV'yi cezalı bir şekilde ödeme sorumluluğu düzenlenmiştir[753]. Maddenin gerekçesinde belge düzeninin sağlanmasının vergi sistemi bakımından önemi ve ekonomide belgesiz mal ve hizmet dolaşımının engellenmesi için etkili ve caydırıcı bir yaptırıma ihtiyaç duyulduğundan ve bu nedenle ilgili düzenlemenin getirildiği ifade edilmiştir[754]. Doktrinde yer alan bir görüşe göre, belgesiz mal bulunduran veya hizmet alanları bu mal ve hizmetlere ait KDV sorumluluğu kaynağını VUK'un 11. maddesinde düzenlenen müteselsil sorumluluk uygulamasından almaktadır. Müteselsil sorumluluğun devamı niteliğinde olan bu uygulamanın KDVK'da ayrı bir hüküm olarak düzenlenmesinin yerinde olduğu da yapılan değerlendirmeler arasındadır[755].

KDVK'nın 9/2. maddesinde, fiili veya kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğunun veya belgesiz hizmet alındığının tespit edilmesi durumunda bu alımlar nedeniyle ziyaa uğrayan KDV'nin, belgesiz malı bulunduran veya hizmeti satın

[751] **Kızılot,** Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, s. 554.
[752] Resmi Gazete Tarihi: 06.07.1994, Resmi Gazete Sayısı: 21892.
[753] **Sazak, Cengiz** (2009) "Belgesiz Mal Bulundurulması veya Hizmet Satın Alınması Nedeniyle KDV Sorumluluğu", Mali Çözüm Dergisi, S: 91, s. 171-172.
[754] 4008 Sayılı Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c063/tbmm19063119ss0659.pdf, s.e.t. 01.03.2024.
[755] **Kızılot,** Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, s. 555.

alan mükelleften aranacağı düzenlenmektedir.

Madde metninde yer alan "*belgesiz mal bulundurma*" ifadesinden anlaşılması gereken hakkında doktrinde iki görüş bulunmaktadır. Bir görüşe göre, bulundurulduğu tespit edilemeyen mallar için sorumluluk söz konusu olmaz. Kanun metninde "*bulundurma*" ifadesi yer aldığı için, belgesiz alınan malın işletmede bulundurulduğu tespit edilmeden satılırsa sorumluluk doğmamalıdır. Ancak bu durumu belgesiz mal bulundurulduğu tespit edilen malın daha sonraki vergilendirme döneminde satılması halinde de yapılacak işlem yoktur şeklinde değerlendirmemek gerekir. Nitekim böyle bir durumda malın belgesiz olarak işletmede bulundurulduğu tespit edilmiştir. Satışın malın işletmede belgesiz olarak bulundurulduğu dönemden sonra yapılması KDV sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır[756]. Diğer görüşe göre ise madde metninin konuluş amacının kayıt dışı dolaşımı engellemek olduğu, ilk görüşün kabulü halinde geçmişe yönelik yapılan incelemede belgesiz alınıp belgeli veya belgesiz satılan ve dönem sonu stoklarında yer almayan mallar için hükmün uygulanmasının imkansız hale getireceği değerlendirilmektedir. Bu nedenle bulundurma ifadesinden tespit anında stokta yer alanlarla beraber satım veya başka sebeplerle mükellefin stoklarında olmayan belgesiz alınan malları da içerecek şekilde anlamak gerekmektedir. Diğer bir anlatımla, işletmede herhangi bir zaman dilimi içerisinde bulunan belgesiz malın sorumluluğunun olması şeklinde anlaşılması kanunun amacı ve kamu yararı çerçevesinde daha uygun olduğu değerlendirilmektedir[757].

Belgesiz mal bulundurduğunun tespitinin kaydi veya fiili envanter sırasında tespit edilmesi gerekir. Envanter çıkarmak, VUK'un 186. maddesinde *"Envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin ve müfredatlı olarak tespit etmektir."* şeklinde tanımlanmıştır. Envanter fiili ve kaydi olmak üzere iki şekilde yapılabilir. Fiili envanter, cari vergilendirme döneminde işletme bünyesinde yapılan fiili ölçme, tartma ve sayımlar sonucunda mal

[756] **Atila, Özkan** (2006) "Belgesiz Mal Bulundurulması veya Hizmet Satın Alınması Dolayısıyla KDV Sorumluluğu", Vergi Dünyası Dergisi, Ocak, www.vergidunyasi.com.tr, s.e.t. 01.03.2024; **Durgun, Ercan** (1996) "Belgesiz Mal Bulundurma ve Hizmet Satın Alınmasında Sorumlu Sıfatıyla KDV Uygulaması ve Vergi İndirimi" Vergi Dünyası Dergisi, Haziran, www.vergidunyasi.com.tr, s.e.t. 01.03.2024.

[757] **Akdoğan, Ömer/Acar, Mustafa Gürhan** (2000) "Belgesiz Mal Bulunduranların KDV Sorumluluğu ve Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunlar" Vergi Dünyası Dergisi, Şubat, www.vergidunyasi.com.tr, s.e.t. 01.03.2024.; **Örs, Cihan** (2016) "Belgesiz Mal Bulundurulması veya Hizmet Satın Alınması Durumunda KDV Sorumluluğunun Değerlendirilmesi ve Bir Öneri" E-Yaklaşım Dergisi, Şubat, S: 278, www.yaklasim.com, s.e.t. 04.03.2024; **Dursun, Memduh** (2019) "Sahte Fatura Kullanımında ve Kayıt Dışı Alım/Satımlarda KDV Sorumluluğu", Vergi Raporu Dergisi, S: 238, Temmuz, s. 42.

mevcudunun belirlenmesidir. Yoklamalarda yapılan tespitler de fiili envanter niteliğini taşıdığı için madde kapsamı içinde değerlendirilmektedir. Kaydi envanter ise, geçmiş vergilendirme dönemlerine ilişkin yapılmaktadır. İşletmenin yasal kayıtlarına göre miktar olarak muhasebe denkliği kontrol edilir[758]. Bu yöntemler dışında başka şekillerde belgesiz mal bulundurulduğunun tespit edilmesi halinde KDVK'nın 9/2. maddesi uygulama alanı bulamayacaktır. Danıştay kararlarında da fiili ve kaydi envanterle karşılaştırma yapılmaksızın yalnızca davacının vergi inceleme raporunda dökümü yapılan mal ve hizmetleri kullandığına ilişkin ifadesine dayanarak KDVK'nın 9/2. maddesi uyarınca tarhiyat yapılmasının hukuka aykırı olduğu belirtilmiştir[759].

Yalnızca fiili envantere dayanarak belgesiz mal bulundurulduğunun tespitine dayanarak sorumluluğa başvurulması ise tartışmalıdır. Fiili envanter yalnızca değerleme gününde var olan mevcudu gösterir ve kaydi envanter ile karşılaştırıldığı takdirde anlam kazanmaktadır. Bu nedenle fiili envanter ile beraber kaydi envanterin yapılarak sorumluluğa ilişkin tespitin yapılması gerektiği doktrinde ifade edilmektedir[760]. Geçmişe yönelik olarak bu tespitin yapılması, tarh zamanaşımı içinde kaldığı sürece, mümkündür. Randıman incelemesi sonucunda belgesiz mal bulundurulduğu veya hizmet satın alındığının tespit edilmesi halinde KDV sorumluluğunun uygulanacağı kabul edilmektedir[761]. Randıman incelemesi içerik olarak özünü fiili ve kaydi envanterden almaktadır. Nitekim Danıştay da randıman incelemesi sonucu ulaşılan belgesiz mal bulundurulmasında KDVK'nın 9/2. maddesi kapsamında sorumluluğun uygulanacağına hükmetmiştir[762].

Belgesiz mal bulundurduğu veya hizmet satın aldığı tespit edilen mükelleflere bu mal ve hizmete ilişkin alış belgelerini ibraz etmeleri için tespit tarihinden itibaren 10 günlük süre verilir. Verilen 10 günlük süre içerisinde mal veya hizmete dair alış belgesinin ibraz edilmesi

---

[758]**Atila,** "Belgesiz Mal Bulundurulması veya Hizmet Satın Alınması Dolayısıyla KDV Sorumluluğu", www.vergidunyasi.com.tr, s.e.t. 01.03.2024.

[759] Danıştay 4. Dairesi, E: 2009/3079, K: 2010/776, T: 18.02.2010. Benzer yönde kararlar için bkz: Danıştay 9. Daire, E: 2022/1028, K: 2022/3310, T: 16.06.2022; Danıştay 9. Daire, E: 2022/3949, K: 2023/2133, T: 01.06.2023; Danıştay 9. Daire, E: 2021/1489, K: 2022/2845, T: 09.06.2022.

[760]**Aydın,** Katma Değer Vergisinde Sorumluluk, s. 171; **Büyükışık, Pınar** (2006) "Belgesiz Mal Bulundurulması veya Hizmet Satın Alınması Dolayısıyla KDV Sorumluluğu", Vergi Dünyası Dergisi, S.300, Ağustos, www.vergidunyasi.com.tr, s.e.t. 01.03.2024.; **Boztaş, Hakan** (2009) "Katma Değer Vergisi Kanununda Sorumluluk Uygulaması" Vergi Dünyası Dergisi, S. 331, Mart, www.vergidunyasi.com.tr, s.e.t. 01.03.2024; **Dinçeli, Nuriye** (2009) "Belgesiz Mal Bulunduran veya Hizmet Satın Alanların KDV Sorumluluğu", Vergi Sorunları Dergisi, S: 248, Mayıs.

[761] **Boztaş,** "Katma Değer Vergisi Kanununda Sorumluluk Uygulaması", www.vergidunyasi.com.tr, s.e.t. 01.03.2024; **Örs,** "Belgesiz Mal Bulundurulması veya Hizmet Satın Alınması Durumunda KDV Sorumluluğunun Değerlendirilmesi ve Bir Öneri" www.yaklasim.com, s.e.t. 04.03.2024.

[762] Danıştay 7. Dairesi, T: 15.04.2002, E: 2000/6725, K: 2002/1544.

halinde mükellef adına sorumlu sıfatıyla KDV tarhiyatı yapılmayacaktır. Vergi ziyaı cezasının derhal uygulanmadan belgesini ibraz etmesi için mükellefe süre verilmesi KDV'ye özgü bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. Belgenin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden dolayı ibraz edilememesi durumunda cezalı tarhiyata gidilmemesi gerektiği kabul edilmektedir[763].

Bu süre içerisinde de belgelerin ibraz edilememesi durumunda, tespit tarihindeki emsal bedel üzerinden hesaplanan KDV, alışını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarh edilir. Emsal bedel, VUK hükümlerine göre tespit edilmektedir. Bu tarhiyata vergi ziyaı cezası uygulanacağı KDVK'nın 9/2. maddesinde düzenlenmiştir. Cezalı tarhiyat tespit tarihi itibariyle yapılacağı için VUK'un 112. maddesi kapsamında ayrıca gecikme faizi uygulanmaz[764].

Yukarıda belirtildiği üzere, fiili veya kaydi envanter sonrasında belgesiz mal veya hizmet aldığı tespit edilen mükellef adına, belgesiz mal veya hizmetin tespit tarihindeki emsal bedelleri üzerinden tarhiyat yapılmaktadır. Bu noktada emsal bedelin tespit tarihi de ayrıca önem taşımaktadır. Doktrindeki bir görüşe göre, emsal bedelin hesaplanacağı tespit tarihi, fiili envanterin yapıldığı değil, inceleme tutanağının imzalandığı tarih olmalıdır. Yine kaydi envanter neticesinde ise tespit tarihi vergi inceleme tutanağının imzalandığı tarih olarak kabul edilmektedir[765].

Belgesiz mal bulundurulması veya hizmet satın alınması mal ve hizmet alışının KDV'ye tabi tutulmamasına sebep olmaktadır. Bunun sonucunda ise VUK'un 341. maddesinde düzenlenen vergi ziyaı meydana gelmektedir. Dolayısıyla eylemin vergi ziyaı cezasını düzenleyen VUK'un 344. maddesi uyarınca vergi ziyaı cezasını gerektirdiği sonucuna da ulaşılabilmektedir[766].

---

[763] **Aydın,** Katma Değer Vergisinde Sorumluluk, s. 172; **Özbalcı,** Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, s. 256.

[764] **Uğurlu, Uğur** (2008) "Kaydi Envanter İncelemesi Sonucunda Belgesiz Mal Aldığı Tespit Edilen Mükellefler Adına Tarh Edilecek KDV İçin Gecikme Faizi Uygulanacak Mıdır?" Vergi Raporu Dergisi, S: 106, Temmuz, s. 85. Aksi yönde görüş için bkz: **Kara, Mustafa Sefa** (2013) "Belgesiz Mal Bulunduran veya Hizmet Satın Alanlarda KDV Sorumluluk Uygulaması", Vergi Raporu Dergisi, S: 160, Ocak, s. 96.

[765] **Uğurlu, Uğur/Aksoyoğlu, Volkan** (2013) Açıklamalı ve Örnekli KDV ve ÖTV Kanunu Tekniği, Egeofset Sanayi ve Ticaret Ltd, Şti, s. 274.

[766] **Aydın**, Katma Değer Vergisinde Sorumluluk, s. 170.

Belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükellefin KDVK'nın 9/2. madde kapsamındaki sorumluluktan ve öngörülen yaptırımlardan, bu mal veya hizmeti satanlara vergi inceleme raporuna dayanılarak tarhiyat yapılması halinde kurtulabilecektir[767].

KDVK'nın 9/2. maddesinin devamında belgesiz mal bulundurulduğu veya hizmet alındığının tespit edilmesinden önce belgesiz alınan mal ve hizmetleri satanlara, bu satışlarına ilişkin vergi inceleme raporuna dayanılarak KDV tarhiyatı yapılması halinde ziyaa uğratılan vergi ve buna ait ceza ayrıca alıcılardan aranmayacağı düzenlenmiştir. Uygulamada alıcıdan önce satıcı hakkında yapılacak olan incelemede belgesiz mal ve hizmet satışlarının tespiti zor olduğu için bu hükmün uygulanmasının zayıf bir ihtimal olduğu doktrinde belirtilmiştir[768].

Belgesiz mal bulundurduğu kaydi envanterle tespit edilen mükelleflerin bu malları sonra belgeli bir şekilde satmaları belgesiz alışlarına ait KDV sorumluluğunu kaldırmamaktadır. Nitekim Danıştay bir kararında belgesiz aldığı malı belgeli olarak satan satıcının aldığı mal bakımından vergi sorumlusu, sattığı mal bakımından mükellef konumunda olduğunu belirtmiştir[769].

Belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükellefin indirim hakkından yararlanması konusunda fikir ayrılıkları mevcuttur. Bir görüşe göre, KDVK'nın 29/3. maddesine göre, indirim hakkı vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılını aşmamak şartıyla, belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir. Bu nedenle cezalı vergi tarhiyatı belgesiz mal veya hizmet satın alınan takvim yılını takip eden dönemlerde yapılırsa indirim hakkı fiilen kullanılamaz. Diğer bir anlatımla, belgesiz mal bulundurduğu veya hizmet satın aldığı tespit edilen mükellefler KDVK'nın 9/2. maddesi kapsamında adlarına cezalı tarh edilen KDV'yi bağlı oldukları vergi dairesine ödedikleri dönemde indirim konusu yapmaları mümkündür. Belgesiz mal veya hizmet alanların cezalı tarhiyat yoluyla katlandıkları KDV de yüklenilen KDV'dir. Dolayısıyla belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alanlar katlandıkları vergiyi cezalı tarhiyata muhatap oldukları dönemde hesaplanan vergiden indirebilirler. Kesilen ceza hiçbir şekilde hesaplanan matrahtan indirilemez. KDVK'nın 9/2. maddesi uyarınca yapılacak cezalı

[767] **Boztaş,** "Katma Değer Vergisinde Sorumluluk Uygulaması", www.vergidunyasi.com.tr, s.e.t. 01.03.2024.
[768] **Aydın,** Katma Değer Vergisinde Sorumluluk, s. 174; **Kızılot,** Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, s. 557.
[769] Danıştay 7.Dairesi, T: 16.12.2004, E: 2000/9456, K: 2004/324, lexpera.com.tr, s.e.t. 15.03.2025.

tarhiyatlarda zaten belge bulundurulması söz konusu olmadığı için indirim hakkından yararlanmak için kanuni defterlere kayıt şartının aranmaması gerektiği doktrinde belirtilmiştir. Bu durumda indirimin dayanağı vergi dairesi tahsilat makbuzlarıdır [770]. Nitekim vergi dairesi tarafından farklı tarihlerde verilen özelgelerde de sorumluluk kapsamında ödenen verginin indirilebileceği belirtilmiştir[771].

Diğer görüşe göre ise, KDVK'nın 9/2. maddesinin getirilmesindeki amaç kayıt dışı işlemleri kayıt altına almaktır. Bu kapsamda KDVK'nın 9/1. maddesinden farklı bir sorumluluk düzenlenmiştir. KDV sorumluluğu hallerinde indirim hakkını düzenleyen KDVGUT hükümlerine bakıldığında da ilgili hükümlerin KDVK'nın 9/2. maddesine ilişkin olmadığı değerlendirilmektedir. Malı bulunduran tarafından KDV'nin ödenmesi yoklama veya inceleme neticesinde vergi dairesi tarafından düzenlenen tahsilat makbuzu ile gerçekleşir. Tahsilat makbuzu da KDVK'nın 34. maddesinde sayılan belgeler arasında yer almadığı için tahsilat makbuzuna dayanarak KDV indiriminin yapılmasının mümkün olmadığı değerlendirilmektedir. Bu durumda her ne kadar mükerrer vergilemeye yol açsa da KDV'yi yüklenen kişilerin malları aldıkları kişileri bildirmeleri bakımından önemli bir yaptırım olarak değerlendirilebilir[772].

Kanaatimizce belgesiz mal bulunduran ve hizmet satın alanlar, bu mal ve hizmetlere ait KDV'yi KDVK'nın 9/2. maddesi uyarınca sorumlu sıfatıyla ödemektedirler. Dolayısıyla sorumlu sıfatıyla ödenen vergi, mükellefler bakımından yüklenilen KDV niteliğini taşımaktadır. KDV'nin temelini teşkil eden indirim mekanizmasına göre mükelleflerin vergiye tabi faaliyetleri sebebiyle ödedikleri verginin üzerinde yük olarak kalmaması, dolayısıyla indirim konusu yapılabilmesi gerekir. Bu nedenle belgesiz mal veya hizmet bulunduran mükellefler ödedikleri KDV'yi ilgili beyannamede göstererek indirebilirler.

---

[770] **Kızılot,** Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, s. 558; **Aydın,** Katma Değer Vergisinde Sorumluluk, s. 175; **Tolu, Abdullah** (2005) "Faturasız Mal Bulunduranların KDV Sorumluluğu" Yaklaşım Dergisi, S:150, Haziran, www.yaklasim.com , s.e.t. 28.02.2024; **Sürmeli Yunus** (2022) "Kaydi ve Fiili Envanter Sonucu Belgesiz Mal Bulundurmanın Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirilmesi" Yaklaşım Dergisi, Mart, S: 351, www.yaklasim.com, s.e.t. 04.03.2024, Sürmeli, indirime konu yapılacak katma değer vergisinin dayanağının ihbarname olacağını ifade etmektedir.

[771] Şanlıurfa Vergi Dairesi Başkanlığı, 07.04.2014 tarih ve 64958909-015-17 sayılı özelge, www.gib.gov.tr, s.e.t.04.03.2024; Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı, 19.02.2016 tarih ve 13649056-130[29/2015/ÖZE-27]-25 sayılı özelge, www.gib.gov.tr, s.e.t. 05.03.2024.

[772] **Akdoğan/ Acar** "Belgesiz Mal Bulunduranların KDV Sorumluluğu ve Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunlar", www.vergidunyasi.com.tr, s.e.t. 01.03.2024.

Belgesiz mal bulundurmaya ilişkin sorumluluğun, yapmış oldukları işlemlerin tamamı vergiden istisna olmasından dolayı KDV mükellefiyeti tesis edilmeyenler için uygulanıp uygulanmayacağı hakkında da açık bir hüküm yoktur. Ancak KDVK'nın 9/2. maddesinde yer alan hükümde, haklarında sorumlu sıfatıyla tarhiyat yapılacak olanların "*mükellef*" olması gerektiği ifade edilmiştir. Mükellef ibaresinden ise KDV mükellefiyeti bulunan aktif mükellefler anlaşılmaktadır. Dolayısıyla yapmış oldukları mal teslimi veya hizmeti ifası istisna kapsamında olduğu için KDV mükellefiyeti bulunmayanlar hakkında KDVK'nın 9/2. maddesi uygulanmamaktadır. Nitekim Danıştay'ın vermiş olduğu kararlar arasında da bir görüş birliği bulunmamaktadır[773].

### 3.2.7. Tarım Ürün Senetleri Teslimleri

KDVK'nın 9/3. maddesinde, 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 işleticilerinin sorumlu olduğu hüküm altına alınmıştır.

Lisanslı depo, tarım ürünlerinin sağlıklı ve emniyetli bir şekilde korunmasını ve ticari amaçla depolanmasını sağlayan tesistir. Diğer depolardan farkı ise depoya teslim edilen ürün karşılığında kıymetli evrak niteliğini haiz ürün senedi düzenlenir. Lisanslı depo işletmesi Ticaret Bakanlığı tarafından verilen izinle anonim şirket olarak kurulur. Daha açık bir tanımlamayla lisanslı depoculuk, depolamaya uygun olan nitelikteki ve standardize edilebilmesi mümkün tarım ürünlerinin sınıf ve kalitelerinin yetkili laboratuvarlar tarafından belirlenmesini, modernize edilmiş altyapısı bulunan ortamlarda depolanmasını, ürünlerin ticaretinin de ürünün mülkiyetini temsil eden ürün senetleri aracılığıyla uluslararası alanda faaliyet gösterebilecek ürün ihtisas borsasında yapılmasını düzenleyen sistemdir[774]. Lisanslı depoculuk sisteminde taraflar; üretici, tacir, sanayici, aracı, banka, sigorta şirketi ve yatırımcıdır.

[773] **Vural,** Katma Değer Vergisi, C: 2, s. 350; Danıştay 9. Dairesi, T: 21.05.2019, E: 2016/16676, K: 2019/2263; Danıştay 3. Dairesi, T: 12.09.2019, E: 2015/9958, K: 2019/4822; Danıştay 3. Dairesi, T: 15.11.2019, E: 2015/11986, K: 2019/6323 (Aktaran: **Vural**, Katma Değer Vergisi, C: 2, s. 350.)

[774] **Kanlı, Sedat/Dumurcaklı,** Engin (2018) "Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Sistemi ve Bu Sisteme İlişkin Vergi Kanunlarında Yer Alan Düzenlemeler", Vergi Dünyası Dergisi, Y: 37, S: 438, s. 140.

5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu, depolanabilecek nitelikteki tarım ürünlerinin belirli standartlar çerçevesinde güvenli ve sağlıklı koşullarda anonim şirket statüsündeki şirketlere ait depolara konulmasını ve bu ürünlerin ticaretinin de yine bu şirketler (lisanslı depo işletmesi) tarafından düzenlenen ürünün mülkiyetini temsilen ürün senetleri aracılığıyla yapılmasını amaçlamaktadır. Üretici lisanslı depoculuk sistemi ile birlikte fiyatların düşük olduğu dönemde ürünleri satmak yerine lisanslı depolara koyarak ve karşılığında da ürün senedini teminat göstererek uygun koşullarda kredi de temin edebilmektedir[775].

5300 sayılı Kanun gerekçesine göre lisanslı depoculuk sisteminin amaçları; fiyat düşüşlerinin önüne geçmek, fiyat dalgalanmasıyla mücadele, üretimi sınırlı olan çiftçilerin finansman sorununu çözmek, tarım ürününün pazarlanmasını kolaylaştırmak, yatırımcılar bakımından yeni bir alan oluşturmak, muhafaza gibi sorunların önüne geçmektir.

Tarım ürünlerinin lisanslı depoya teslimi verginin konusuna dahil değildir. Ürün senetlerinin işlem gördüğü borsalar vasıtasıyla ilk teslimi, KDVK'nın 13. maddesi gereği tam istisna kapsamındadır. Ürünün depodan çekilmesi durumunda ise, ürün senetlerinin senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olana teslimi KDV'nin kapsamına alınmıştır. Nitekim KDV'nin konusunu oluşturan işlemleri düzenleyen KDVK'nın 1. maddesinde yer alan "*…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…"* hüküm ile KDV kapsamına alınmıştır.

5904 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucunda 03.07.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere söz konusu sorumluluk uygulaması eklenmiştir. KDVK'nın 9/3. fıkrasına eklenen bu hüküm kanun koyucunun lisanslı depoyu mükellef olarak görmediğini işaret etmektedir. Bu kapsamda ürün senedini lisanslı depoya ibraz ederek ürünlerini depodan çekecek olanların beyan ederek ödemesi gereken KDV, Kanun gereğince lisanslı depo işletmecisi tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenmektedir[776]. Ürünün

[775] **Turan, Ertuğrul** (2019) "Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Sisteminin ve Elektronik Ürün Senedi Ticaretinin Vergi Mevzuatı Yönünden Değerlendirilmesi", E-Yaklaşım, S: 320, Ağustos, s. 1, www.yaklasim.com, s.e.t. 02.05.2024.

[776] **Gökkaya, Murat** (2013) "Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kapsamındaki İşlemlerin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu", Vergi Raporu Dergisi, S: 167, s. 16-21.

depodan çekilmesi aşamasında senetleri elinde bulunduranların mükellefiyet durumunun tespitindeki zorluklar öngörülerek bu işlemlere ilişkin verginin depo işleticileri tarafından sorumlu sıfatıyla ödenmesi KDVK'da düzenlenmiştir[777].

Doktrinde tarım ürünlerinin lisanslı depolara konulmasının satış değil emanet olarak nitelendirildiği, bu nedenle KDV'nin de doğmadığına dair görüşler bulunmaktadır. Nitekim depoya konulan ve ürün senedi çıkarılan bir ürünün de ürün senedi borsada işlem görmeden ürünü depoya ilk koyan tarafından çekilmesi halinde de KDV'nin doğmadığı ifade edilmektedir[778]. Ürün senetlerinin sadece bir aşamadaki teslimi verginin konusuna girerken birden fazla aşamadaki ürün senedi teslimleri KDV'den istisna olarak düzenlenmiştir. Ayrıca ürün senetlerinin yetkili borsalar aracılığıyla ilk teslimi tam istisna, ilk tesliminden sonraki teslimler ise kısmi istisna olarak belirtilmiştir. Böylelikle KDV konusuna girmeyen işlemlerin vergiden istisna edilmesi söz konusu olduğu gerekçesiyle doktrinde eleştirilmektedir[779]. Konunun vergiyi doğuran olay ve istisna kapsamında değerlendirmesi, çalışmamızın kapsamı dışında yer aldığı için bu hususlar ayrıntılı olarak ele alınmayacaktır.

İlgili düzenleme, Elektronik Ürün Senedi Yönetmeliği kapsamında basılı ürün senedi hükmünde olan elektronik ortamda oluşturulan ürün senetleri de dahil olmak üzere ürün senetlerinin, ürün ihtisas borsalarıyla Gümrük ve Ticaret Bakanlığından ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsalarındaki teslimleri de içermektedir[780].

### 3.3. İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Uygulaması

41 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ[781] ile isteğe bağlı tam tevkifat uygulaması yürürlüğe girmiştir. Bu uygulama 01.05.2022 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Yeni düzenlemeye göre, vergi mükellefleri karşılıklı anlaşarak 1 yıllık sözleşme imzaladıkları satıcılardan aldıkları, kısmi tevkifata tabi mal ve hizmetler (diğer hizmetler ve diğer teslimler hariç) için,

---

[777] **Akarca, Akif/Şafak, Mehmet** (2009) "Lisanslı Depoculuk ve Vergi Destekleri" Dünya Gazetesi, 29.10.2009, www.dunya.com, s.e.t. 27.07.2024.
[778] **Turan,** "Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Sisteminin Ve Elektronik Ürün Senedi Ticaretinin Vergi Mevzuatı Yönünden Değerlendirilmesi", s. 6-7.
[779] **Öztürk, Nadir** (2010) "Tarım Ürünleri Lisanslı Depo İşletmelerince Düzenlenecek Ürün Senetlerinin Tesliminde KDV Uygulaması: Verginin Konusuna Girmeyen İşlemlerin Vergiden İstisna Edilmesi", Yaklaşım, S: 209, Mayıs, s. 1, www.yaklasim.com, s.e.t. 02.05.2024.
[780] **Maç,** KDV-6, s. 55; **Öztürk,** Bir Vergi Tekniği Yöntemi Olarak Kaynakta Vergileme, s. 350.
[781] Resmi Gazete Tarihi: 21.04.2022, Resmi Gazete Sayısı: 31816.

KDV'nin tamamını alıcı olarak beyan ederek ödeme hakkına sahip olacaktır. Bu uygulamadan yararlanmak isteyenlerin 1 yıllık sözleşme yapmaları, süre sonunda devam etmek istemeleri halinde sözleşmeyi aynı süreyle yenilemeleri, sözleşme süresi dolmadan uygulamadan vazgeçmemeleri gerekmektedir[782].

Alıcı mükellefler, sözleşmeye ait bir örnek ile birlikte satıcıya ait ad-soyad/unvan, vergi dairesi, vergi kimlik numarası ve sözleşmenin kapsadığı döneme ilişkin bilgileri, işlemle ilgili KDV beyannamesini vermeden önce bağlı oldukları vergi dairesine bir liste halinde sunmak zorundadır. Ayrıca, sözleşmenin feshi, değişikliği gibi durumlar da yine ilgili işleme ilişkin KDV beyannamesi verilmeden önce vergi dairesine bildirilmelidir.

Sadece isteğe bağlı tam tevkifat kapsamında olan KDV ile sınırlı olmak üzere, satıcılara KDV iadesi yapılabilmektedir. Bu tür işlemler için talep edilen iadeler, tevkifata tabi işlemlerde geçerli olan iade usul ve esaslarına göre gerçekleştirilir. Ancak, iade talebinin yerine getirilebilmesi için, alıcı tarafından 2 No.lu KDV beyannamesiyle beyan edilip tahakkuk ettirilen KDV'nin ödenmiş olması gerekmektedir. İsteğe bağlı tam tevkifat kapsamında yapılan düzeltme işlemleri ile vergi iadesi, bildirim ve müteselsil sorumluluğa ilişkin durumlarda, Tebliğde belirtilen genel usul ve esaslar geçerlidir.

KDV mükelleflerinin yaptığı mal ve hizmet alımlarında KDV indirimleriyle ilgili uygulamada çeşitli sorunlarla karşılaşılmaktadır. Özellikle, alt firmanın tahsil ettiği KDV'yi devlete aktarmaması halinde, asıl alıcı konumundaki mükellefler sorumlu tutulmakta; bu durumda hem KDV indirimleri kabul edilmemekte hem de iade talepleri reddedilebilmektedir. İsteğe bağlı tam tevkifat uygulaması ise, bu gibi olumsuzluklardan alıcıyı korumak amacıyla getirilmiştir. Bu sistemde, satıcı KDV'nin tamamını alıcıdan tahsil edemediği için, devreden KDV'si oluşabilir; bu durumda, satıcı bu alacağını vergi dairesinden iade yoluyla talep etme hakkına sahiptir. Ancak bu hak, satıcı açısından ciddi bir mali yük ve işlem zorluğu da doğurmaktadır. Her ne kadar bu uygulama alıcının lehine olsa da satıcılar açısından cazip bulunmamakta ve çoğu zaman kabul edilmemektedir. Bu nedenle uygulamanın yaygınlaşmasının zor olacağı düşünülmektedir[783]. Bu çerçevede, doktrinde öne çıkan görüş, alıcının kusurunun bulunmadığı durumlarda alt firmaların

[782] Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 2.1.2.5. Bölümü.
[783] **Maç, Mehmet** (2022) "İsteğe Bağlı Tam (%100 Oranlı) KDV Tevkifatı Yürürlüğe Girmiştir" Lebib Yalkın Dergisi, S: 222, denet.com.tr, s.e.t. 27.01.2024.

olumsuzlukları nedeniyle alıcının sorumlu tutulmamasını sağlayacak yasal düzenlemelerin yapılması gerektiğidir[784].

İsteğe bağlı tam tevkifat uygulaması, vergi gelirlerinin hızlı ve güvenli bir şekilde tahsil edilmesine yönelik alternatif bir çözüm sunmakta ve iade sürecindeki karışıklıkları ortadan kaldırmayı hedeflemektedir. KDV tevkifatı uygulayan alıcılar, daha önce satıcının yükümlülüklerini yerine getirmemesi durumunda, ilgili KDV tutarı kadar Hazine'ye karşı müteselsil sorumlu tutulmaktaydı. Ancak yeni düzenlemeyle birlikte, isteğe bağlı tam tevkifat uygulayan alıcılar, sadece kendi tevkif ettikleri vergiyle sınırlı olmak üzere sorumludur; önceki aşamalarda KDV'nin Hazine'ye aktarılmaması durumunda artık müteselsil sorumluluk söz konusu değildir. Başka bir ifadeyle, bu uygulamayla birlikte alıcılar, yaptıkları alımlarda hesapladıkları KDV'yi sorumlu sıfatıyla beyan edip ödediklerinde, satıcının yasal yükümlülüklere uymamasından etkilenmeyeceklerdir. Ayrıca kısmi tevkifat uygulamasının uygulamada ek maliyet ve işgücü kaybına yol açtığına dikkat çekilmekte olup[785] bu yeni sistemle mükelleflere, kısmi tevkifat yerine tam tevkifat uygulamasını tercih etme hakkı tanınmıştır. İsteğe bağlı tam tevkifat uygulamasının en büyük avantajı, alıcıyı alt firmaların neden olabileceği KDV risklerinden korumasıdır[786]. Bununla birlikte, uygulamanın ancak tarafların anlaşmasıyla hayata geçirilebileceği belirtilmekte, ancak uygulamada genellikle alıcının güçlü pozisyonda olduğu durumlarda bu sistemin kullanılabileceği yönünde eleştiriler de bulunmaktadır[787].

İsteğe bağlı tam tevkifat uygulamasının getirilme nedenlerinden birinin de 'özel esaslar listesine' alınan mükellefler olduğu, uygulamada sıkça dile getirilmektedir. Bazı mükellefler, mal veya hizmet aldıkları firmaların sahte ya da yanıltıcı belge düzenlemesi veya kullanması nedeniyle, bu durumdan yıllar sonra haberdar olmakta ve müteselsil sorumluluk kapsamında özel esaslar listesine alınmaktadır. Bu listeye giren mükelleflerin hem ticari itibarları zedelenmekte hem de müşterileri, benzer bir riskle karşılaşmamak adına bu firmalarla çalışmayı bırakmaktadır. Bunun yanı sıra, söz konusu mükellefler gerçekten

[784] **Maç**, "İsteğe Bağlı Tam (%100 Oranlı) KDV Tevkifatı Yürürlüğe Girmiştir", denet.com.tr, s.e.t. 27.01.2024.
[785] **Yurttaş, Hüseyin Kaan** (2022) "KDV Tevkifatı ve İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Düzenlemesi", Lebib Yalkın Dergisi, S: 222, https://www.verginet.net/dtt/1/KDV-Tevkifati-tam-kismi-istege-bagli.aspx , s.e.t. 25.12.2023.
[786] **Demir, Ömer** (2022) "5 Soruda İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Uygulaması", https://www.verginet.net/dtt/1/istege-bagli-tevkifat-uygulamasi.aspx , s.e.t. 27.12.2023.
[787] **Sağlam, Erdoğan** (2022) "KDV tebliğ taslağında hangi önemli düzenlemeler var, uygulama nasıl olacak, artılar ve eksiler neler?", https://t24.com.tr/yazarlar/erdogan-saglam/kdv-teblig-taslagi-hakkindaki-goruslerim,34900 , s.e.t .27.12.2023.

mal veya hizmet alımı gerçekleştirmiş olsalar bile, listeye dahil olmaları nedeniyle vergi daireleri nezdindeki işlemlerinde ve KDV iade süreçlerinde ciddi sıkıntılar yaşamaktadırlar. Aynı risk, bu firmalardan mal veya hizmet satın alan diğer mükellefler için de geçerli hale gelmektedir. İsteğe bağlı tam tevkifat uygulamasının, bu tür mağduriyetlerin önüne geçilmesini amaçladığı uygulamada ifade edilmektedir[788].

Tebliğde Diğer Hizmetler ve Diğer Teslimler olarak belirtilen işlemlerde isteğe bağlı tam tevkifat uygulanmamaktadır. Diğer Hizmetler Tebliğde şu şekilde belirtilmiştir: *"KDV mükellefleri tarafından, 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlar, kanunla veya Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları, döner sermayeli kuruluşlar, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları ile kalkınma ajanslarına ifa edilen ve Tebliğde özel olarak belirlenmeyen diğer bütün hizmet ifalarında (sağlık hizmet sunucuları tarafından verilen ve faturası Sosyal Güvenlik Kurumuna düzenlenen sağlık hizmetleri hariç) söz konusu alıcılar tarafından (5/10)oranında KDV tevkifatı uygulanır."*

Tebliğde Diğer Teslimler ise *"KDV mükellefleri tarafından Devlet Malzeme Ofisi Genel Müdürlüğüne yapılan ve Tebliğde özel olarak belirlenmeyen diğer bütün teslimlerde (su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji kullanımları hariç), söz konusu kurum tarafından (2/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır."* şeklinde belirtilmiştir.

İsteğe bağlı tam tevkifat uygulamasının önemli bir özelliği, işlemin kısmi tevkifat kapsamında yer almasıdır. Alıcının tevkifat sorumluluğu olup olmaması bu konuda önemli değildir. Yani, alıcı tevkifat sorumlusu olmasa bile, satıcıyla anlaşarak isteğe bağlı tam tevkifat uygulamasına dahil olabilir. Aynı şekilde, kısmi tevkifat uygulanan işlemlerde de taraflar anlaşarak tam tevkifat tercihinde bulunabilirler[789]. Ancak, isteğe bağlı tam tevkifatın uygulanabileceği işlem türlerinin sınırlı olması, düzenlemenin etkin kullanımını olumsuz yönde etkilemesi muhtemel bir durumdur[790]. Buna karşın, isteğe bağlı tam tevkifat alıcılar için bazı avantajlar da sunmaktadır. Bu uygulamayı tercih eden alıcılar, önceki aşamalarda

[788] **Tolu, Abdullah** (2022) "İsteğe Bağlı KDV Tevkifatı Olumlu, Ancak...", 13.04.2022, <www.lebibyalkin.com.tr> s.e.t. 07.12.2023.
[789] **Tolu,** "İsteğe Bağlı KDV Tevkifatı Olumlu, Ancak...", s. 24.
[790] **Sağlam,** https://t24.com.tr/yazarlar/erdogan-saglam/kdv-teblig-taslagi-hakkindaki-goruslerim,34900, s.e.t. 27.12.2023.

ortaya çıkan verginin Hazine'ye intikal etmemesi nedeniyle müteselsil sorumluluktan muaf tutulurlar. Ayrıca, bu alıcılar özel esaslar listesine alınamayacakları için dava açmak zorunda kalmazlar. Düzeltilmiş beyannameler vermek ya da incelemeye alınmak gibi ek yükümlülüklerle karşılaşmazlar. Bu uygulama, mükelleflerin alımlarının sahte olduğu iddialarının büyük oranda ortadan kalkmasını sağlar ve vergi kaybına neden olmadığından müteselsil sorumluluk da uygulanmaz[791].

### 3.4. Kısmi Tevkifat Uygulaması

#### 3.4.1. Genel Açıklama

Alıcıların hesaplanan verginin bir kısmını satıcıya ödemeden doğrudan vergi dairesine ödemesine kısmi tevkifat adı verilir. Kısmi tevkifat uygulaması, Türkiye'de yaygın olan sahte belge kullanımı karşısında Hazine bakımından bir güvenlik önlemi olarak getirilmiştir. Ayrıca bu uygulama ile dürüst mükellefleri, alt mükelleflerin sahte fatura kullanması durumunda müteselsil sorumluluktan korumayı da sağlamaktadır. KDV teorisine uygun düşmemekle beraber şartlardan kaynaklanan bir uygulamadır[792]. Ayrıca KDV Genel Tebliğleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından KDV tevkifatından sorumlu tutulan mükelleflerin yapısına bakıldığında kısmi tevkifat uygulamasıyla özellikle riskli alanlardaki işlemlere ait KDV'nin kamusal veya büyük ve kurumsallaşan sermayeyi temsil eden işletmeler aracılığıyla güvenli bir şekilde tahsilatının amaçlandığı da belirtilmektedir. Tam tevkifatın aksine teknik gerekliliklerden daha çok vergi alacağının güvence altına alınması kısmi tevkifat uygulamasının temel amacı olarak karşımıza çıkmaktadır[793].

İlk olarak 1995 yılında yayımlanan 51 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile Türk Vergi Sistemine dahil olan kısmi tevkifat uygulaması, alıcının verginin bir kısmını tevkifata tabi tutarak ödemekle yükümlü olduğu işlemler şeklinde tanımlanmıştır. İlgili Tebliğ ile tekstil ve konfeksiyon sektöründeki fason işler ile hurda metal teslimine ait KDV'nin belirlenen orandaki kısmının alıcı tarafından tevkifata tabi tutulması düzenlenmiştir. Özellikle bu iki işlemde tevkifat uygulamasının getirilmesinin sebebi ise bu sektörlerdeki kayıt dışılığın

[791] **Dakın, Mustafa** (2022) "Sahte Faturaya Önlem "İsteğe Bağlı Tam Tevkifat", DKN Vergi Denetim Danışmanlık, 30.04.2022 <www.dkn.com.tr> s.e.t. 27.09.2024.
[792] **Vural,** Katma Değer Vergisi, C: 2, s. 352.
[793] **Şen, Sunay** (2015) "KDV Tevkifatına Konu İşgücü Temin Hizmetlerinin Ayrımında Temel Kriter ile Kullanılabilecek Karineler", Vergi Dünyası Dergisi, S: 410, Ekim, s. 67-68.

ihracatçıları etkilemesidir. Bu nedenle kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin kayıt içine alınmasının hedeflenmesinin yanı sıra kayıt dışılığın ekonomik aktiviteler üzerindeki etkisi engellenmeye çalışılmıştır[794].

KDVK'nın 9. maddesindeki vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutulmasına ilişkin Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetki kullanılarak ilk olarak tekstil ve konfeksiyon işlerindeki fason imalat ve hurda metal teslimlerinde başlayan tevkifat uygulamasının kapsamı zamanla oldukça genişlemiştir.

89 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile kısmi tevkifatın kapsamı genişletilmiş ve kamusal nitelikli kuruluşlara tevkifat zorunluluğu getirilmiştir. Bu tebliğ ile, inşaat taahhüt işleri, temizlik hizmeti, özel güvenlik hizmeti, makine, teçhizat ve demirbaşa ait bakım ve onarım hizmeti, personele verilen yemek servisi ile danışmanlık ve denetim hizmeti alımlarına ilişkin bedel üzerinden hesaplanan KDV'nin kamu kurumları tarafından kısmi tevkifata tabi tutulması zorunlu hale gelmiştir. Uygulamada ortaya çıkan sorunlar neticesinde 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile yeni düzenlemeler yapılmıştır. Hurda veya atık kağıt ve cam, lastik, plastik teslimini kısmi tevkifata tabi tutan genel tebliğler yayımlanmıştır. 5035 sayılı Kanun ile metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt, cam hurda ve atıklarının teslimi KDV'den istisna edilmiştir. Bu nedenle ilgili teslimlere yönelik tevkifat, yalnızca istisnadan vazgeçilmesi halinde uygulanmaktadır. Kısmi tevkifata ilişkin bir diğer önemli gelişme ise, KDV mükellefleri ile kamusal veya yarı kamusal nitelikli kurum ve kuruluşların işgücü temin hizmetleridir. Ayrıca turizm acentesi, rehber ve diğerleri tarafından verilen hizmetler ile pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimleri de kısmi tevkifata dahil edilmiştir.

Kısmi tevkifat uygulanacak işlemlerde hesaplanan KDV'nin bir kısmı alıcı tarafından sorumlu sıfatıyla ödenirken diğer kısmı satıcı tarafından mükellef olarak ödenir. Diğer bir anlatımla, kısmi tevkifat uygulanacak hizmetler ve teslimlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin belirlenen orandaki kısmı alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenir. Tevkifata tabi olmayan kısım ise satıcılar tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilerek ödenir. Bu uygulama sonucunda alıcıdan tahsil edilmesi gereken KDV'nin bir kısmını alabilen satıcı yüklenmiş olduğu KDV'yi

[794] **Çakıcı/Kütükçü/Akçay/Ersan,** KDV Tevkifatı, s. 101.

indirememesi durumunda indirilemeyen kısmın iade edilmesi sağlanmıştır.

Kısmi tevkifat uygulamasında oranların belirlenmesinde temel mantık, ifa edilen hizmet ve teslimlerin piyasa şartlarındaki KDV yönündeki durumunun ele alınmasıdır. Diğer bir ifadeyle, ilgili hizmet ve teslimlerde uygulanan oranın belirlenmesinde sektörün işleyişi yani KDV'ye tabi alt hizmet veya teslim alabileceği/alamayacağı durumu göz önüne alınmıştır. Örneğin 9/10 oranındaki hizmet ve teslimlerde, çoğunlukla ilgili teslim ve hizmeti sunan satıcıların alt işlemlerinde KDV'ye tabi işlemleri pek bulunmamaktadır. Bu durum oranların daha düşük olduğu hizmet ve teslimlerde ise, satıcıların hizmet veya teslimi ifa edebilmesi için KDV'ye tabi işlemler ile daha fazla muhatap olmaları anlamına da gelmektedir. Dolayısıyla, kısmi tevkifat, söz konusu sektörlerin hizmet ve teslimlerinde, alıcılar sorumlu tutularak hesaplanan KDV'nin peşinen alıcı tarafından ödeneceği öngörülen bir güvenlik müessesesidir[795]. Kısmi tevkifat uygulanacak işlemler tebliğde belirtilen işlemlerle sınırlıdır. Belirtilen işlemler haricindeki işlemlerde kısmi tevkifat uygulanmamaktadır.

### 3.4.2. Tevkifat Uygulayacak Kişiler

Kısmi tevkifat uygulamasında KDV tevkifatıyla sorumlu olanlar iki grup halinde belirtilmiştir. Ayrıca her bir işlem için tevkifat yapması gerekenler Tebliğin ilgili bölümlerinde belirtilmiştir. KDV tevkifatının yapılıp yapılmayacağı satıcının kimliğine göre tespit edilebilmektedir. Bu kapsamda KDV tevkifatıyla sorumlu olanlar: KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler hariç) ve belirlenmiş alıcılardır.

Kısmi tevkifat uygulamasının temeli tevkifat yapacak alıcılar ve tevkifat kapsamına alınan mal ve hizmetlerin özelliğindedir. Kısmi tevkifat daha çok belirlenmiş alıcılar etrafında yürütülmektedir. Belirlenmiş alıcılar tevkifat kapsamına alınan tüm kalemlerden tevkifat yapmakla sorumlu iken KDV mükellefleri belirli işlemlerde sorumlu tutulmuşlardır. Bu noktada önemli bir diğer nokta ise belirlenmiş alıcılar arasında sayılanların büyük bir kısmının KDV mükellefi dahi olmamasıdır. Bu durum da bir başka sorunu ortaya çıkararak Bakanlığın mükellef dahi olmayan kişi veya kurumları sorumlu olarak tayin etme yetkisini tartışmaya açmaktadır. Ancak KDVK'nın 9.

[795] **Yılmaz, Hasan** (2021) "Sorumlular Tarafından Kısmi Tevkifat Uygulaması Kapsamında Eksik Tevkif Edilen KDV'nin Durumu", Vergi Sorunları Dergisi, S: 399, s. 102.

maddesinde Bakanlığa verilen yetki çerçevesinde bunun mümkün olduğu ifade edilmektedir[796].

Kısmi tevkifatta satıcı vergi mükellefi olup işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen oranı alıcı tarafından beyan edilir. KDV tevkifatı genel bütçeli kamu idareleri dışında kalan kişi ve kurumlar tarafından kesintiye tabi işlemin yapıldığı dönemde vergi sorumlularına ait 2 No.lu KDV beyannamesiyle vergi dairesine beyan edilerek ödenir. Genel bütçeye dahil olan idarelerde kesilen KDV, Maliye saymanlıkları aracılığıyla doğrudan genel bütçe hesaplarına gelir yazılmak suretiyle ödenmiş sayılır, ayrıca 2 No.lu KDV beyannamesi verilmez.

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamında KDV tevkifatı yapmakla sorumlu tutulanlar iki grup halinde sayılmıştır. Bazı işlem türlerinde tevkifatı yapacak olanlar yalnızca KDV mükellefi (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler hariç) olarak belirtilmiş iken bazı işlem türlerinde KDV mükellefleri veya belirlenmiş alıcılar tevkifat yapmak zorundadır. Bazı işlemlerde ise tevkifatın sadece alıcının belirlenmiş alıcı durumunda uygulanabileceği düzenlenmiştir.

Belirlenmiş alıcılar için KDV mükellefiyeti şartı aranmamakta olup Tebliğde şu şekilde düzenlenmiştir: *"5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,*

*- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla veya Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları,*

*- Döner sermayeli kuruluşlar,*

*- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,*

*- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,*

*- Bankalar,*

*- Sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri,*

*- Sendikalar ve üst kuruluşları,*

*- Vakıf üniversiteleri,*

[796] **İleri, Yusuf** (2015) "KDV Tevkifatının Şifreleri", Vergi Dünyası Dergisi, S: 408, s. 92.

*- Mobil elektronik haberleşme işletmecileri*[797]*,*

*- Büyükşehir belediyelerinin su ve kanalizasyon idareleri,*

*- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),*

*- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,*

*- Türkiye Varlık Fonu ile alt fonlara devredilen kuruluşlar,*

*- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,*

*- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,*

*- Payları Borsa İstanbul (BİST) A.Ş.'nde işlem gören şirketler,*

*- Kalkınma ve yatırım ajansları."*

Tebliğe göre okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimlikleri bu kapsamda değerlendirilmez. KDV mükellefiyeti bulunmayan sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıfları da tevkifat kapsamı dışındadır.

Tevkifat yapmakla sorumlu olanlar yukarıda sayılanlarla sınırlıdır. Belirtilen kişi ve kuruluşların kendilerine tevkifat yükümlülüğü doğduğu işlemlerde tevkifat uygulama zorunluluğu bulunmaktadır. Tevkifat uygulaması gerekenler arasında sayılmayanlar hiçbir şekilde tevkifat uygulayamazlar. Ayrıca tevkifat yapılacak işlemler de sınırlı olduğu için yukarıda sayılan kişilerin yalnızca belirtilen işlemler kapsamında tevkifat yapmaları mümkündür.

Kısmi tevkifattan sorumlu olanlara bakıldığında, diğer KDV mükelleflerinin yanı sıra kamu idare, kurum ve kuruluşları, bankalar ve payları Borsa'da işlem gören büyük veya kurumsallaşmış sermayeyi temsil eden ve bir anlamda vergi güvenliği bakımından kabul gören işletmelerin yer aldığı görülmektedir. Bu kişi ve kuruluşlara belirli mal ve hizmet teslimi yapacak olan riskli alanlardaki satıcılara ait KDV'nin güvenli şekilde tahsilatını sağlamaya yönelik kısmi tevkifat uygulamasının getirildiği ifade edilmektedir[798].

[797] Belirlenmiş alıcıların kapsamına sigorta ve reasürans şirketleri, sendikalar ve üst kuruluşları, vakıf üniversiteleri ve mobil elektronik haberleşme işletmecileri 35 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile eklenmiştir.
[798] **İnaltong,** Katma Değer Vergisi'nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları, s. 80-81.

Belirlenmiş alıcıların birbirlerine yaptıkları teslim ve hizmetlerde KDV tevkifatı uygulanmaz. Belirtmek gerekir ki profesyonel spor kulüpleri tarafından yapılanlar bu kapsam dışında tutulmuştur. Daha açık bir ifadeyle, profesyonel spor kulüpleri tarafından yapılan teslim ve hizmetlerde alıcıların bu kapsama girmesi halinde tevkifat uygulanacaktır.

#### 3.4.2.1. Sorumlu Tutulan KDV Mükellefleri

KDVK'nın 8. maddesinde KDV mükellefleri, mal teslimi ve hizmet ifasında bu işlemi yapanlar olarak belirtilmiştir. Maddenin devamında da diğer işlemler kapsamında kimlerin mükellef olduğu düzenlenmiştir.

KDVGUT kapsamında sorumlu olan KDV mükellefleri, vergiye tabi mal ve hizmet ifasında bulunanlar olarak belirtilmiştir. Bu nedenle vergiye tabi işlemi bulunmamakla birlikte yalnızca taraf olduğu işlemlere ilişkin KDV'yi ödemekle sorumlu olanlar bu kapsama girmemektedir. KDV mükellefiyeti bulunmayanların, belirlenmiş alıcılar kapsamında olmamak şartıyla, kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki alımlarında tevkifat uygulanmamaktadır.

#### 3.4.2.2. 5018 Sayılı Kanuna Ekli Cetvellerde Yer Alan İdare, Kurum ve Kuruluşlar

5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde bulunan idare, kurum ve kuruluşların tevkifat uygulaması kapsamının genişletilmesi 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile getirilmiştir. Daha önce sınırlı işlemler sebebiyle sorumlu tutulan kamu kurum ve kuruluşlarının tevkifat yapacakları işlemler artırılmış ve sorumlu olan kamu kurum ve kuruluşları da 5018 sayılı Kanun'a ekli cetvellerde yer alan tüm kurum ve kuruluşlar kapsama alınmak suretiyle genişletilmiştir.

5018 sayılı Kanun'un 3. maddesinde, kanun kapsamındaki kurum ve kuruluşlar belli kriterlere göre sınıflandırılarak tanımlanmıştır. İlgili madde göz önüne alındığında, Kanuna ekli (I), (II), (III) sayılı cetvellerde yer alan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, (III) sayılı cetvelde yer alan düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar, (IV) sayılı cetvelde yer alan sosyal güvenlik kurumları KDVGUT kapsamındaki hizmet alımlarında tevkifat yapmak zorundadır. 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde bulunan idare, kurum ve kuruluşların

tevkifat uygulaması kapsamındaki alımlarına ait bedeller genel bütçe dışındaki bir ödenekten ödense dahi tevkifat uygulanmaktadır.

Belediyelerin durumu ise özellik arz etmektedir. Belediyeler (büyükşehir belediyeleri dahil) KDVGUT (I/C-2.1.3.1/b) bölümünde tevkifat uygulayacak belirlenmiş alıcılar arasında sayılmamaktadır. 01.05.2012 tarihinde yürürlüğe giren 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinden önce belediyeler tevkifat uygulayacaklar arasında yer almaktaydı. Ancak ilgili hükümden belediyelerin çıkarılması neticesinde 01.05.2012 tarihinden itibaren belediyelerin tevkifat yapma zorunluluğu da kaldırılmış bulunmaktadır. Yukarıda belirlenmiş alıcılar listesinde büyükşehir belediyelerinin su ve kanalizasyon idarelerinin yer almasına karşılık belediyeler belirlenmiş alıcılar arasında sayılmamıştır. Bu nedenle belediyelerin 01.05.2012 tarihinden itibaren satın aldıkları hizmetlere tevkifat uygulamaları mümkün değildir. 21.06.2012 Tarih ve KDVK-63/2012-3 sayılı KDV Sirkülerinde belediyelerin Tebliğin yürürlüğe girdiği 01.05.2012 tarihinden itibaren kısmi tevkifat uygulaması kapsamında tevkifat yapma sorumluluklarının kaldırıldığı ifade edilmiştir. Nitekim idare tarafından verilen bir özelgede de belediyelerin 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde bulunan kamu kurum ve kuruluşları arasında yer almaması nedeniyle belediyelerin kısmi tevkifat uyarınca KDV tevkifatı yapma zorunluluğunun bulunmadığı belirtilmiştir[799].

Belediyelerin bünyesinde oluşan iktisadi işletmeler sebebiyle gerçek usulde KDV mükellefiyetlerinin bulunması durumunda tevkifat yapma zorunlulukları bulunmaktadır. Söz konusu durumda belediye iktisadi işletmesi KDV mükellefleri hakkında öngörülen KDV tevkifatı sorumluluğu kapsamında işlem yapmalıdır. Dolayısıyla belediyelerin iktisadi işletmeleri kapsamında olmayan faaliyetleri sebebiyle mal ve hizmet alımlarında KDV tevkifatı yapmaları mümkün değildir. İdare tarafından yayımlanan bir özelgede de belediyeye ait iktisadi işletmelere ait işlemlerde tevkifatın uygulanacağı belirtilmiştir: *"Belediyeniz mevcut iktisadi işletmelerine veya Belediyenizin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri nedeniyle Belediyeniz bünyesinde oluşan iktisadi işletmelere verilen ve bedeli KDV dahil 5 milyon TL ve üzerindeki yapım işleri için Tebliğin (I/C-2.1.3.2.1.1) bölümü kapsamında (4/10) oranında, servis taşımacılığı hizmetleri için Tebliğin (2.1.3.2.11.1) bölümü kapsamında (5/10) oranında, Belediyeniz iktisadi işletmeleri*

[799] Edirne Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.22.15.01-130-14171 sayı ve 25.08.2017 tarihli özelge, www.gib.gov.tr, s.e.t. 26.08.2024.

*tarafından KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.''*[800]

Belediyelerin 01.05.2012 tarihinde belirlenmiş alıcılar kapsamından çıkarılması nedeniyle KDV tevkifatı yapmayacağı şeklinde bir algı olmasıyla birlikte belirtilen durum belediyelerin yalnızca KDV mükellefi olmadığı işlemler için söz konusudur. Belediyelerin iktisadi faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefi olduğu işlemlere ait mal ve hizmet alımlarında belediye (iktisadi işletmesi) KDV mükellefleri için öngörülen tevkifatı yapmak zorundadır[801].

KDVGUT'e göre KDV mükellefi olarak belediyelerin kısmi tevkifat yapmakla yükümlü olduğu bazı hizmet alımları bulunmaktadır. Buna göre; işgücü temin hizmetlerinde 9/10, yapı denetim hizmetlerinde 9/10, fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri, çanta ve ayakkabı dikim işleri ve bu işlere aracılık hizmetlerinde 5/10, profesyonel spor kulüplerince elde edilen yayın, reklam ve isim hakkı gelirlerinde 5/10 oranında uygulanmaktadır.

KDV mükellefi olarak belediyelerin kısmi tevkifat yapmakla yükümlü olduğu bazı mal teslimleri bulunmaktadır. Buna göre; külçe metal teslimlerinde 5/10, bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ürünlerinin tesliminde 5/10, pamuk, tiftik, yün, yapağı, ham post ve ham deri teslimlerinde 9/10, metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt, cam hurda ve atık tesliminde 5/10, hurda ve atıklardan elde edilen hammaddelerin tesliminde 9/10, ağaç ve orman ürünlerinin tesliminde ise 5/10 oranında uygulanmaktadır.

Belirlenmiş alıcılardan biri de kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşlarıdır. Bu kapsamda, 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettiği birlikler, belediyelerin teşkil ettiği birlikler ve köylere hizmet götürme birlikleri haricindeki kanunla kurulmuş kurum ve kuruluşlar yer almaktadır.

Kanunla kurulan kuruluş ifadesinden kendi özel kuruluş kanunu bulunan kamu kurum ve kuruluşlarının anlaşılması gerekmektedir. Genel bir kanuna dayanarak kurulan kurum ve kuruluşlar bu kapsamda değerlendirilemez[802]. İdareye konu olan bir özelgede,

[800] Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı, 76464994-130-177070 sayı ve 10.11.2021 tarihli özelge, www.gib.gov.tr, s.e.t. 26.08.2024.
[801] **Arslan, Ahmet (**2020) "Belediyelerin KDV Tevkifatı Yükümlülüğü" Vergi Dünyası, Y: 39, S: 464, s. 124.
[802] **Çakıcı/Kütükçü/Akçay/Ersan,** KDV Tevkifatı, s. 111.

sözleşmeli çalışan avukatların ödenmeyen su borçlarının takibi için düzenledikleri serbest meslek makbuzlarındaki vekalet ücretlerine KDV tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı konusunda görüş talep edilmiştir. Tebliğde "*kanunla veya cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle kurulan*" ifadesinden kendi özel kuruluş kanunu/kararnamesi bulunan kamu kurum ve kuruluşları kastedilmiş olup bu kapsama girecek kamu kurum ve kuruluşlarının özel bir kanunla/kararnameyle kurulmuş olmaları şartı aranmaktadır. Bu kapsamda İSKİ[803]'nin özel bir kuruluş kanunu bulunmadığından dolayı serbest meslek makbuzlarında hesaplanan KDV için tevkifat da uygulanmayacağı şeklinde görüş bildirilmiştir[804].

5984 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunla kurulan Türkiye Futbol Federasyonu, kendisine özel bir kuruluş kanunu bulunmasına karşılık kamu kuruluşu olmanın en temel özelliği olan kamu hukukuna değil, özel hukuk hükümlerine tabidir. Bu nedenle bir kamu kuruluşu niteliğini haiz değildir. Diğer spor federasyonlarının ise özel bir kuruluş kanunu bulunmamaktadır. Bu nedenle spor federasyonları KDVGUT kapsamında belirlenmiş alıcılar arasında yer almadığı için tevkifat uygulamaları da söz konusu değildir.

Belirlenmiş alıcılar arasında yer alan büyükşehir belediyeleri su ve kanalizasyon idarelerinin durumu da her bir belediye bağlamında ayrıca değerlendirilmelidir. Örneğin, İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi, 2560 sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanun ile kurulan ve kamu tüzel kişiliğini haiz bir kuruluştur. Bu nedenle belirlenmiş alıcılar kapsamında tevkifat yapmakla sorumludur. Buna karşılık diğer büyükşehir belediyelerine ait su ve kanalizasyon idarelerinin özel bir kuruluş kanunu bulunmamaktadır. Bu nedenle bunlar belirlenmiş alıcılar kapsamında değil, KDV mükellefiyetleri kapsamında tevkifat uygulamak durumundadır.

Belirlenmiş alıcılar arasında sayılan kamu iktisadi teşebbüsleri de tevkifat yapmakla sorumludur. Tebliğin ilgili bölümünde ayrıca yarıdan fazla hissesi doğrudan bu kurum ve kuruluşlara ait olan kurum, kuruluş ve işletmelerin de belirlenmiş alıcı olarak tevkifat yapmak zorunda olduğu ifade edilmiştir. Ancak iktisadi devlet teşekküllerinin, kamu kuruluşlarının veya bağlı ortaklıklarının, sermayesinin yüzde ellisinden azına sahip oldukları

[803] İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi.
[804] Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı, 11.11.2021 tarih ve E-20811645-130[21-415-30]-72187 sayılı özelge, www.gib.gov.tr, s.e.t. 09.04.2025.

anonim şirketleri ifade eden iştirakler belirlenmiş alıcılar arasında sayılmadığı için bunların tevkifat yapma zorunluluğu da bulunmamaktadır.

Kısmi tevkifat kapsamında tevkif edilen vergiler 2 No.lu KDV beyannamesiyle yetki alanında bulunulan vergi dairesine genel usul ve esaslara göre beyan edilerek kanuni süresi içerisinde ödenir.

VUK'a göre mücbir sebebin ortaya çıktığı tarihten sona erdiği tarihe kadar mücbir sebepten etkilenen mükelleflerin vergi ödevleri ertelenir. Beyanname verme yükümlülüğü ertelenen mükelleflerin mücbir sebep halinde bulunduğu süre içinde kısmi tevkifat kapsamındaki alımlarında tevkifat uygulanmamaktadır. Alıcı mükellefler mücbir sebep durumundan çıkmak istediği takdirde idareye başvurabilir. Bu başvuru sonucunda mücbir sebep halinin sona erdirilmesi durumunda mücbir sebebin ortadan kalktığı tarihten itibaren genel hükümler kapsamında tevkifat uygulanır. Satıcı ve alıcının her ikisi de mücbir sebep kapsamında ise genel hükümler çerçevesinde tevkifat uygulanmaya devam edilir.

Kısmi tevkifat oranının, mükellefin kendi indirim KDV'ye denk gelecek bir oran belirlenmesi gerektiği ifade edilmektedir. İndirim KDV civarındaki bir oran ne olacak ise, o kısmın mükellef üzerinde bırakılması ve böylelikle hakettiği indirimi yapabilmesi, geri kalan kısmın ise tevkifata tabi tutulması söz konusu olmaktadır[805].

Tam tevkifat uygulamasında KDV kaybı, işlemin beyan edilmemesinden kaynaklanmakta ve denetim haricinde tespiti de mümkün görünmemektedir. İşlemlerin manipüle edilmesiyle oluşacak olan KDV kaybı ise çok geniş bir alan olmakla birlikte kısmi tevkifat bunun bir kısmına çözüm sunabilmektedir. Kayıt içindeki işlemler incelendiğinde birçok sebep kısmi tevkifatın vergi güvenlik önlemi olarak uygulanmasına yol açmıştır. Özellikle mükelleflerden bazılarının belge düzenlemesine karşılık beyanda bulunmaması, sahte belge kullanımının yaygınlaşması, sürekli olarak sonraki döneme devreden KDV'nin bulunması ve KDV beyan edilmesine rağmen ödenmemesi gibi sebepler buna örnek olarak verilebilir. Belirtilen işlemlerin engellenmesi amacıyla alıcının satıcıya ödeyeceği KDV'nin tamamının satıcıya ödenmesi yerine bir kısmının alıcı tarafından vergi dairesine ödenmesi ve satıcının devre dışı bırakılması şeklinde olan kısmi tevkifat uygulamasına geçilmiştir. Ancak doktrinde ifade edildiği üzere, KDV sisteminin dışına çıkılarak kısmi tevkifat

[805] **İnaltong,** Katma Değer Vergisi'nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları, s. 71-72.

uygulamasının yaygınlaşması yerine bu sonuca yol açan işlemlerin giderek azaltılması ve normal işleyişe dönülmesinin daha sağlıklı olduğu değerlendirilmektedir. Uygulama ise bunun aksi yönde gelişerek güvenlik amacı yanında tahsilat fonksiyonunun da kalıcılığı artırılmaktadır[806].

KDV kaybını önleme amacıyla ortaya çıkan kısmi tevkifatın bu şekilde yaygınlaşmasıyla işlemlerini usulüne uygun olarak yürüten satıcılar üzerinde de yük oluşmaktadır. Bu durum, satıcının satmış olduğu mal veya hizmet nedeniyle beyan ve tahsil ettiği KDV'nin tamamını indirememesine neden olmaktadır. Nitekim bu gelişmeler sonucunda KDV iadesi de ortaya çıkmıştır. KDV iadesi, temel sistemin kısmi tevkifat ile değişikliğe uğraması neticesinde ortaya çıkan ek bir durumdur[807]. Kısmi tevkifat uygulanacak işlemler hizmetler ve teslimler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

### 3.5. Kısmi Tevkifat Uygulanacak Hizmetler

KDVK'nın 9. maddesi kapsamında uygulanan işlemlerin tamamı göz önüne alındığında tevkifat uygulamasının en etkili olduğu alanın hizmetler olduğu görülmektedir. Hizmetin niteliği gereği, üretildiği anda tüketilmesi, bu nedenle de katma değeri sadece üretim aşamasında belge düzenlememek suretiyle kayıt dışına çıkarılabilmesi nedeniyle tevkifat uygulaması oldukça anlamlı hale gelmektedir. Belge düzenlenerek kayıt içinde gerçekleştirilen hizmetlerde ise KDV yükleniminin fazla olmaması sebebiyle Hazineye aktarılacak KDV'nin yüksek çıkması sahte belge kullanımını artırmaktadır. Bu yönü de göz önüne alındığında hizmet sektöründe tevkifat uygulamasının önemi ayrıca ortaya çıkmaktadır[808].

KDVGUT'de kısmi tevkifat kapsamına giren işlemler hizmetler ve mal teslimleri olmak üzere iki grupta ele alınmıştır. Bu bölüm kapsamında incelenecek işlemler hizmet niteliğinde olan işlemlerdir.

Kısmi tevkifat uygulanacak hizmetler kapsamında kullanılmak üzere yapılacak mal alımlarında tevkifat uygulanmamaktadır. Ancak belirtmek gerekir ki kısmi tevkifat

[806] **İnaltong,** Katma Değer Vergisi'nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları, s. 82.
[807] **İnaltong,** Katma Değer Vergisi'nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları, s. 83.
[808] **Çakıcı/Kütükçü/Akçay/Ersan,** KDV Tevkifatı, s. 181.

uygulanacak teslimler hariç tutulmuştur. Bu nedenle teslimin bir unsuru olarak ortaya çıkan ve teslimden ayrı bir şekilde değerlendirilemeyen işlemlerde teslimin niteliği dikkate alınarak söz konusu hizmetin tevkifata tabi tutulması mümkün olmayacaktır[809].

Kısmi tevkifat uygulanacak hizmetleri ifa edenler bu amaçla kullandıkları mallara ait tutarları hizmet bedelinden düşemezler. Kullanılan mallara ait tutarlar da dahil olmak üzere tevkifat toplam hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV tutarına göre tespit edilir.

Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet veya serbest meslek faaliyeti kapsamında ifa edilen hizmetler ile ticari, sınai, zirai veya serbest meslek faaliyeti kapsamında ifa edilmemekle beraber KDVK'nın 1/3. maddesinde sayılan hizmetler KDV'ye tabidir. KDVK'nın 4. maddesinde hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışındaki tüm işlemler şeklinde tanımlanmıştır. Maddenin devamında ise, hizmetin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği düzenlenmiştir. Bu nedenle KDVGUT'de tevkifata tabi hizmetlere, yalnızca yukarıda tanımı verilen hizmet niteliğini taşıyan işlemler girmektedir. Ancak belirtmek gerekir ki, teslimin unsuru olan hizmetlerden hizmet kapsamında işlem yapılmaz, benzer şekilde hizmet niteliğindeki işlemlerin unsuru olarak kullanılan teslimler de işlemin hizmetin niteliğini değiştiremez.

İşlemin hizmet olarak KDV tevkifatına tabi olması için tevkifata tabi hizmetler arasında sayılması gerekmektedir. Ancak 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların tüm hizmet alımları KDV tevkifatına tabi olduğu için, bu kurum ve kuruluşların hizmet alımları ismen sayılmasa dahi tevkifata tabidir.

### 3.5.1. Yapım İşleri ile Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık ve Etüt Proje Hizmetleri

İnşaat taahhüt işlerinde tevkifat uygulaması 89 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile ilk olarak 01.01.2003 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile ilgili işler "*yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik, mimarlık ve etüt proje hizmetleri*" olarak adlandırılmış ve tevkifat oranı 1/3 olarak uygulanmıştır. 99 Seri No.lu

[809] **Çakıcı/Kütükçü/Akçay/Ersan,** KDV Tevkifatı, s. 181.

KDV Genel Tebliği ile 14.07.2006 tarihinden itibaren tevkifat oranları 1/6'ya indirilmiş, 30.04.2006 tarihinden önce ihalesi yapılan işler için 11.07.2006 tarihinden sonra tevkifat kaldırılmıştır. 117 Seri No.lu Tebliğ ile 01.05.2012 tarihinden itibaren tevkifat oranı 2/10 olarak uygulanmıştır. KDVGUT ile 3/10'a yükseltilmiştir. Son olarak 35 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile tevkifat oranında tekrar bir değişiklik yapılmış ve 01.03.2021 tarihinden itibaren 4/10 oranında uygulanmaktadır.

Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri KDVGUT'de açıklanmıştır. Bu kapsamda bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman gibi her türlü inşaat işleri; belirtilen inşaat işleriyle ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, ısıtma-soğutma sistemleri, boya dahil her türlü bakım-onarım, dekorasyon, restorasyon çevre düzenleme gibi işlemler örnek verilebilir[810]. Bu işler, belirtilen yapılarla ilgili olmakla birlikte inşaat işinde sonra veya inşaat işinden bağımsız olarak yapılmaları durumunda da bu kapsamda tevkifat uygulanır.

Özel inşaat işleri ve yıllara yaygın inşaat işlerinin tevkifat kapsamında olduğuna ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu işlerin de yapım işleri olması nedeniyle tevkifat kapsamında olması gerektiği doktrinde ifade edilmektedir[811].

İlgili tebliğ hükmünde yapım işlerine örnek verildikten sonra "*gibi*" ifadesine yer verilerek belirtilen terimin kapsamı geniş tutulmuştur. Bu kapsamda örneğin hafriyat işi tek başına yapım işi olarak değerlendirilmese[812] de idare tarafından tevkifata tabi tutulmuştur[813]. İdarenin sınırlarını bu şekilde kendisinin belirlediği bir durum uygulamada belirsizliğe yol açmaktadır. Bu nedenle yapılacak düzenlemeler ile bu sınırların belirlenmesi ve kapsamının tereddütlere yol açmayacak şekilde açık bırakılmaması gerekliliği de değerlendirilmelidir[814].

Yapım işleriyle birlikte ifa edilen mühendislik, mimarlık, etüt, plan, proje, harita, kadastro, imar uygulama, imar planı hazırlama ve benzeri hizmetleri de bu kapsamdadır. Bu hizmetler yapım işlerin ayrı ve bağımsız olarak ifa edildiği takdirde bu bölüm kapsamında

[810] **Oktar, Kemal** (2005) KDV İstisnalar ve İadeler, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, s. 260.
[811] **Aydın,** Katma Değer Vergisinde Sorumluluk, s. 156.
[812] **Maç, Mehmet/Turut, Şenol** (2010) "Katma Değer Vergisi Tevkifatına Tabi "Yapım İşlerinin" Kapsamı, Vergi Dünyası, S: 347, Temmuz, s. 9, www.vergidunyasi.com.tr, s.e.t. 01.05.2024.
[813] Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.41.15.01-KDV-2012/15-225 sayı ve 01.11.2012 tarihli özelge, www.gib.gov.tr, s.e.t. 01.05.2024.
[814] **Maç/Turut,** "Katma Değer Vergisi Tevkifatına Tabi Yapım İşlerinin Kapsamı", s. 15.

değil, "*Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim ve Benzeri Hizmetler*" kapsamında tevkifata tabi tutulur.

Bu kapsamda belirtilen işlemlerin tamamı hizmet niteliğini taşımaktadır. KDVK'nın 2. maddesinde teslim olarak belirtilen işlemler bu bölüm kapsamında tevkifata tabi değildir. Dolayısıyla kural olarak tevkifat yapmakla sorumlu tutulanların piyasadan yapmış oldukları her türlü mal alımında, alınan mallar tevkifata tabi hizmette kullanılacak olsa dahi, tevkifat uygulanmamalıdır[815]. 91 No.lu Tebliğde bu genel kuralın istisnası olan bir uygulamaya yer verilmekle birlikte son olarak yayımlanan ve KDV'ye ilişkin tüm tebliğleri bünyesinde toplayan KDVGUT'da buna ilişkin bir hüküm yer almamaktadır.

Uygulamada ve doktrinde çeşitli görüşlere neden olan bir diğer husus ise hazır beton teslimleridir. Hazır beton tesliminin mal teslimi veya hizmet sayılması tevkifat durumunu da etkilemektedir. Mal teslimi sayılması halinde kısmi tevkifata tabi olmaz iken, hizmet ifası sayılması halinde yapım işi kapsamında KDV tevkifatına tabi olacağı değerlendirilmektedir[816]. Vergi idaresi vermiş olduğu özelgelerde, hazır betonun imal edilerek yapım işini yapanlara satılmasını inşaat taahhüt işi kapsamında hizmet olarak değerlendirmektedir[817]. Bu nedenle hazır betonun imal edilerek satılması da belirtilen kurumlara karşı yapım işi ifa eden mükelleflerin hazır beton alımlarında tevkifat yapılması gerekmektedir.

Tamamen veya kısmen alt yüklenicilere (taşeron) veya daha alt yüklenicilere devredilen yapım işlerinde, işi devreden her yüklenici tarafından kendisine ifa edilen hizmete ait KDV üzerinden tevkifat uygulanır[818].

Alt yüklenicilere tevkifat uygulamasına tabi işin bir kısmının devredilmesi durumunda devir işlemlerinin yazılı bir sözleşmeye dayanıp dayanmaması tevkifat bakımından önem taşımamaktadır. Alıcının belirlenmiş alıcılar kapsamında yer almaması veya KDV mükelleflerine yapılan yapım işi bedelinin 5 milyon TL'yi geçmemesi

[815] **Maç/Turut**, "Katma Değer Vergisi Tevkifatına Tabi Yapım İşlerinin Kapsamı", s. 11.
[816] **Yılmaz, Salih/Başdelioğlu, Orbay** (2023) "Hazır Beton Teslimlerinin KDV Tevkifatı Açısından Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, S: 416, Mayıs, s. 51.
[817] Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı, 17.02.2023 tarih ve E-20811645-130[22-415-130]-16255 sayılı özelge; Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, 08.06.2022 tarih ve E-64597866-130-9498 sayılı özelge, www.gib.gov.tr, s.e.t. 01.10.2024.
[818] Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı, 31.08.2022 tarih ve E-63852321-130[9-2021/20-1737]-109284 sayılı özelge, www.gib.gov.tr, s.e.t. 09.04.2025.

durumunda ilk yüklenicinin ve alt yüklenicilerin bu kapsamdaki hizmetleri tevkifata tabi değildir. Ancak ilk yüklenici belirlenmiş alıcılar kapsamında ise ilk aşamada tevkifata tabi olmayan işin kısmen veya tamamen devredildiği alt yükleniciden tevkifat yapılır.

Alıcı ve ilk yüklenici belirlenmiş alıcılar arasında yer aldığı takdirde ilk aşamada tevkifat uygulanmaz. Ancak ilk yüklenici yapım işini belirlenmiş alıcı haricindeki alt yüklenicilere devrederse kendisi tarafından tevkifat uygulanmaktadır.

Tevkifata tabi işler KDVK'ya göre vergiden istisna ise işlem bedeli üzerinden KDV hesaplanmayacağı için tevkifat da yapılmaz. Ancak istisna kapsamında yer alan işlerin alt yükleniciye devredilmesi ve alt yüklenicinin yaptığı işin de KDV'den istisna olmaması durumunda alt yüklenicinin gerçekleştirdiği işlemler üzerinden hesaplanan KDV tevkifata tabidir.

Mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita, kadastro gibi işlerin ilk yüklenici tarafından yapım işinin bir kısmıyla birlikte alt yükleniciye devredilmesi durumunda alt yüklenici tarafından tevkifat uygulanır. Belirtilen işlerin yapım işinden ayrı ve bağımsız olarak alt yükleniciye devredilmesi durumunda bu bölüm kapsamında işlem uygulanmaz. Bu durumda devredenin durumuna göre "*Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim ve Benzeri Hizmetler*" kapsamında tevkifat uygulanır. Bu bölüm kapsamında belirtilen işler, yap-işlet-devret modeli kapsamında yaptırıldığı takdirde alt yüklenicilere devredilen işler açısından yukarıdaki açıklamalar kapsamında işlem tesis edilir.

Belirlenmiş alıcılara karşı ifa edilen yapım işleri ve KDV mükelleflerine (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir) karşı ifa edilen ve KDV dahil bedeli 5 milyon TL ve üzerinde olan yapım işleri[819] ile bu yapım işleriyle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetlerinde alıcılar tarafından 4/10 oranında KDV tevkifatı uygulanmaktadır. Projenin genişlemesi, sözleşme bedelinin güncellenmesi gibi nedenlerle iş bedelinin daha sonra 5 milyon TL'yi aştığı takdirde bu durumun ortaya çıkış tarihinden itibaren tevkifat uygulanır.

Uygulamada 5 milyon TL'lik sınırın belirlenmesinde toplam inşaat bedelinin mi yoksa ana yüklenicinin işverenle yapmış olduğu sözleşmenin bedelinin dikkate alınacağı

[819] 35 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile kapsama alınmıştır.

konusunda tereddütler oluşmaktadır. Alt yükleniciler açısından tevkifat uygulanmasında ise ana yüklenici ve işveren arasındaki sözleşme bedelinin mi yoksa yüklenici ve alt yüklenici arasındaki sözleşmenin mi dikkate alınacağı konusunda tartışmalar bulunmaktadır[820].

### 3.5.2. Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim Hizmetleri

İlk olarak 89 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile, KDVK'nın 17/1. maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlardan siyasi partiler, sendikalar, kamu menfaatine yararlı dernekler, vergi muafiyeti tanınan vakıflar, vakıflar tarafından kurulan üniversiteler ile tarımsal amaçlı kooperatif dışındaki kurum ve kuruluşlar, bankalar, sermayesinin yarıdan fazlası kamuya ait işletmeler ve özelleştirme kapsamındaki idarelerin danışmanlık ve denetim hizmet alımında 01.11.2003 tarihinden itibaren %50 oranında tevkifat yapılması öngörülmüştür. 91 Seri No.lu Tebliğ ile sorumlu tayin edilen kurum ve kuruluşların kapsamı genişletilmiştir. 117 Seri No.lu Tebliğ ile *"etüt, plan, proje"* ibareleri eklenerek tevkifat oranı 9/10'a çıkarılmıştır. Günümüzde de bu şekilde uygulanmaya devam edilmektedir.

Belirlenmiş alıcılara karşı ifa edilen etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim gibi hizmetlerde kısmi tevkifat uygulanmaktadır. Tebliğde piyasa etüt-araştırma, ekspertiz[821], plan-proje, teknik, ekonomik, mali ve hukuki alanda sunulan danışmanlık, müşavirlik, denetim ve benzeri hizmetlerin bu kapsamda değerlendirileceği belirtilmiştir.

Eğitim hizmetleri, danışmanlık hizmeti kapsamında değerlendirilmektedir. Ancak bu eğitim hizmetlerinin bir teslim veya hizmet kapsamında veya bu teslim ya da hizmetin devamı niteliğinde verilmesi ve bedelinin ayrıca belirlenmesi şartı bulunmaktadır.

Avukatların vermiş oldukları danışmanlık hizmetleri de bu bölüm kapsamında tevkifata tabidir. Ancak avukatların hukuki uyuşmazlıklara ilişkin yargı mercileri nezdinde veya yargı kararlarının sonuçlarıyla ilgili olarak vekalet sözleşmesi kapsamında (icra vb.) verdikleri hizmetler bu kapsamda tevkifata tabi değildir. Avukatlarla yapılan sözleşmede avukatlık ve danışmanlık hizmeti birlikte düzenlendiyse ve bu iki durum ayrı ayrı

[820] **Ertekin, Hamza** (2021) "Yeni Getirilen KDV Tevkifatlarında Çözüm Bekleyen Belirsizlikler", 31.05.2021, https://www.alomaliye.com/2021/05/31/kdv-tevkifatlarinda-cozum-bekleyen-belirsizlikler/?srsltid=AfmBOop0j6LXF8T3xcb5NoFED2i-Y9BLRAjbgkc8478unGIM3JoVaOWJ, s.e.t. 25.04.2025.

[821] TDK Sözlük'e göre, bilirkişi tarafından yapılan inceleme olarak tanımlanmaktadır. Bkz: www.sozluk.gov.tr, s.e.t. 30.08.2024.

ücretlendirilmediyse toplam sözleşme bedeli üzerinden tevkifat uygulanır. Mahkemeler tarafından hükmolunan avukatlık ücretinin davayı kazanan tarafa ödenmesi KDV'nin konusuna girmemektedir. Bu durumda avukata intikal eden kısım serbest meslek kazancı kapsamında KDV'ye tabidir. Avukat sözleşme gereği, ücret karşılığı çalışması durumunda avukata verilen kısım KDV'ye tabi değildir. Mahkeme kararında "*KDV hariç*" olarak belirtilmemesi halinde vekalet ücreti KDV dahil kabul edilir. İç yüzde oranı uygulanarak tespit edilen KDV avukat tarafından serbest meslek kazancı olarak beyan edilir. VUK'un 236. maddesi uyarınca serbest meslek erbabı, serbest meslek makbuzu düzenleyerek bir nüshasını müşteriye vermek zorundadır. Avukatların tevkifat yapmakla sorumlu kurum ve kuruluşlara vermiş oldukları danışmanlık hizmet bedelleri ile ayrı bir sözleşmeye dayanmadan danışmanlık hizmetleriyle birlikte ifa edecekleri avukatlık hizmet bedeli için düzenleyecekleri serbest meslek makbuzu üzerinden tevkifat uygulanmaktadır[822].

Avukatlar bakımından değinilmesi gereken bir diğer husus ise tevkifatın olmadığı belirtilen "*hukuki ihtilaflarla ilgili olarak yargı mercileri nezdinde veya yargı kararlarının sonuçları ile ilgili olarak vekalet akdi çerçevesinde verilen hizmetler*" ifadesinin yeterince açık olmamasıdır. İlamlı icra bu kapsamda olmakla beraber ilamsız icranın bu kapsamda olup olmadığı net değildir. İlamsız icrada yargı mercii ve yargı kararı olmadığı için ifadenin kapsam dışında olduğu değerlendirilebilir[823].

Kamu kurumu niteliğini haiz meslek kuruluşlarına defter tutmak, beyanname düzenlemek ve vermek gibi muhasebe hizmetleri danışmanlık, müşavirlik ve denetim hizmeti kapsamı olarak nitelendirilemeyeceği için KDV tevkifatına tabi olmamaktadır. Ancak ilgili meslek kuruluşlarına mevzuata yönelik danışmanlık ve müşavirlik hizmeti verilmesi durumunda verilen hizmete isabet eden bedel üzerinden KDV tevkifatı yapılması gerekmektedir[824].

Uluslararası gözetim şirketleri tarafından ifa edilen gözetim hizmetleri ve araç, makine, teçhizat ve benzerinin kalite kontrol ve test edilmesine dair hizmet alımları tevkifata tabidir. Örneğin Almanya'dan alınan bir makinanın kalite kontrolünü gözetim firmasına yaptıran alıcı belirlenmiş alıcılardan olmak şartıyla, söz konusu hizmete ilişkin KDV'yi

[822] **Çakıcı/Kütükçü/Akçay/Ersan,** KDV Tevkifatı, s. 196.
[823] **Ergin, Numan Emre** (2021) "Avukatlık Hizmetlerinde KDV Tevkifatı ve Sorunlar", Vergi Dünyası Dergisi, Y: 41, S: 481, s. 65.
[824] Kırşehir Defterdarlığı, 18.02.2013 tarih, 66491453-010-2 sayılı özelge, www.gib.gov.tr, s.e.t. 18.07.2024.

tevkifata tabi tutmak zorundadır. Yazılı ve görsel medya takip hizmetleri ve ilan, reklam ve benzeri hizmetler danışmanlık ve denetim hizmetleri kapsamında yer almamaktadır.

### 3.5.3. Makine, Teçhizat ve Taşıtlara Ait Bakım, Onarım Hizmetleri

İlk olarak 89 Seri No.lu KDV Genel Tebliğ ile tevkifat kapsamına alınan makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait bakım ve onarım hizmetlerinde tevkifat oranı 1/3 olarak belirlenmişti. 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile kapsama dair daha açık belirlemeler yapılmış ve tevkifat oranı 5/10 yapılmıştır. KDVGUT ile mevcut uygulama korunmuş ve 35 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile tevkifat oranı 7/10'a yükseltilmiştir. Belirlenmiş alıcılara karşı ifa edilen bu hizmetlerde alıcılar tarafından 7/10 oranında KDV tevkifatı uygulanmaktadır.

Belirlenmiş alıcılara ait veya bu alıcılara tahsis edilmiş ve faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan makine, teçhizat ve taşıtlara dair bakım, onarım hizmetleri kısmi tevkifat kapsamındadır. Tebliğe göre, makine, teçhizat ve taşıtlara ait bakım hizmetleri, bunların işlevlerini yerine getirmek için belirli aralıklarla veya gerektiği zamanlarda yapılan faaliyetleri ifade etmektedir. Onarım ise bozulmuş veya eskimiş araçların kullanılabilir hale getirilmesidir. Bakım ve onarım sırasında eşyaya ait bazı parçaların değiştirilmesi hizmete dahildir. Dolayısıyla işçilik hizmeti ve bazı parçaların değişimi sırasında kullanılan malzeme, yedek parça ve sarf malzeme teslimleri de bakım ve onarım hizmeti kapsamında değerlendirilir. Ancak bu hizmetlerde kullanılacak malzeme, yedek parça, sarf malzemesi gibi malların bakım ve onarım yaptıranlar tarafından piyasadan satın alınıp bu işi yapanlara veriliyorsa satın alma işlemi, bu malların kısmi tevkifat uygulanacak teslimlerden olmaması durumunda, tevkifat uygulanmaz.

Garanti süresi içinde ve garanti belgesi çerçevesinde müşterilere sağlanan bedelsiz tamir, bakım ve yenileme hizmetlerinin yetkili servisler aracılığıyla yapılması durumunda bedel şartının[825] da sağlanması halinde düzenlenecek faturalarda KDV uygulanması gerektiği özelgede belirtilmiştir[826].

[825] Bedele ilişkin sınır, çalışmamızın 3.8.2. bölümünde ele alınmıştır. Gerekli açıklamalar ilgili bölüm kapsamında yapıldığı için bu bölüm kapsamında açıklama yapılmamıştır.
[826] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 04.10.2022 tarih ve E-39044742-130[Özelge]-1125944 sayılı özelge, www.gib.gov.tr, s.e.t. 09.04.2025.

Isıtma soğutma sistemler, havalandırma, ses, görüntü sistemi ve benzerlerine yönelik bakım ve onarım hizmetleri de bu bölüm kapsamında tevkifata tabidir. Ancak bunların ilk yapım veya tamamen onarımı "*Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri*" kapsamında tevkifata tabi tutulmaktadır.

Ana yüklenici tarafından alt taşeronlara yaptırılan bakım ve onarım işlemlerinde ana yüklenici belirlenmiş alıcılar arasında ise alt taşeron tarafından yapılan bakım ve onarım hizmetleri hakkında tevkifat uygulanmaktadır. Ancak ana yüklenici belirlenmiş alıcılar arasında değil ise ilgili hizmetler için tevkifat uygulanmamaktadır[827].

### 3.5.4. Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri

Personele verilen yemek servis hizmetleri ilk olarak 89 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile tevkifata tabi tutulmuş ve 01.11.2003 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğ ile uygulamanın kapsamı genişletilmiş ve personelin yanında öğrenci, hasta, müşteri, misafir ve yolcuların da yemek ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla belirlenmiş sorumlular tarafından yapılan yemek servis hizmeti tevkifat kapsamına alınmıştır. Belirtilen hizmetlerde tevkifat oranı 95 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 1/3 olarak uygulanmış, sonrasında 5/10 olarak uygulanmaya başlanmıştır. 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğ ile organizasyon hizmetleri de uygulamaya dahil edilmiş ve bu kapsamda uygulama sürdürülmüştür. Belirlenmiş alıcılara karşı ifa edilen her türlü yemek servis ve organizasyon hizmetlerinde alıcılar tarafından 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanmaktadır.

Tebliğe göre yemek servis hizmeti, belirlenmiş alıcılar kapsamında sayılan idare, kurum ve kuruluşların personel, öğrenci, hasta, misafir, müşteri, yolcu olan kişilerin yemek ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapacakları hizmet alımlarını ifade etmektedir. Yemeğin bu kuruluşlara ait bir yerde hazırlanması veya tüketilmeye hazır bir şekilde temin edilmesi durumunda da tevkifat uygulanmaktadır[828]. Bazı şirketlerin imal ettikleri ve bu şirketlerin işyerlerinde yeme-içme teminine imkan veren yemek çekleri bedeli üzerinden hesaplanan KDV tevkifata tabi değildir. Ancak yemek servis hizmetinin hizmeti alan idare, kurum ve

[827] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 30.09.2019 tarih ve 39044742-130(Özelge)-E.618630 sayılı özelge (**Vural,** Katma Değer Vergisi, C: 2, s. 396)
[828] Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı, 22.12.2016 tarih ve 41931384-130[9-2015-58]-60 sayılı özelge, www.gib.gov.tr, s.e.t.09.04.2025.

kuruluş bünyesinde ve doğrudan yemek çekini satan firma tarafından verilmesi durumunda tevkifat uygulanmaktadır. Daha açık bir anlatımla, yemek çeki bedeli üzerinden tevkifat uygulanabilmesi için yemek servis hizmetinin tevkifat sorumlusu olan idare, kurum ve kuruluş bünyesinde ve doğrudan çeki satan firma tarafından hizmetin verilmesi gerekmektedir[829].

Yemek servis hizmetinin bu hizmetin verildiği lokanta vb. yerlere gidilerek alınması ve hizmete ait faturanın belirlenmiş alıcılar kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlar adına düzenlenmesi durumunda da tevkifat uygulanır. Malzemesiz yemek pişirme şeklinde aşçılık hizmeti ise işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilerek 9/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulmaktadır[830].

Konaklama tesislerinde konaklama hizmetinden ayrı bir şekilde verilen yemek servis hizmetinde veya birlikte verilmesine rağmen ayrı bir faturayla belgelendirilmesi veya aynı faturada olsa da ayrı olarak gösterilmesi halinde yemek servis hizmetiyle ilgili tevkifat uygulanır. Tevkifatla sorumlu olan idare, kurum ve kuruluşların kendi personelinin hazırlayacağı yemek için piyasadan malzeme satın alması bu bölüm kapsamında değerlendirilmemektedir.

Belirlenmiş alıcılar kapsamında sayılan idare, kurum ve kuruluşların konser, fuar, parti, kokteyl, davet, kongre, seminer gibi hizmet alımları tevkifata tabidir. Bu hizmetleri veren mükelleflerin organizasyonun yapıldığı yeri işletenlerden almış oldukları hizmetler ise tevkifata tabi değildir. Ancak belirtmek gerekir ki, organizasyon yapan firmaların hizmet verdikleri idare, kurum ve kuruluşlar adına düzenlemiş oldukları faturalarda yer alan toplam tutar üzerinden tevkifat uygulanmasına devam edilecektir. Örneğin, A organizasyon şirketi, B kamu kurumu ile Cumhuriyetin 100. Yılı Kutlaması kapsamında organizasyon düzenlemek için anlaşmıştır. İki gün sürecek olan kutlama başka bir şehirde gerçekleştirileceği için A kutlama için katılımcıların konaklaması dahil bir otelle anlaşmıştır. Bu kapsamda otel tarafından A'ya verilen hizmetler tevkifata tabi değildir. Ancak A'nın B'ye organizasyon nedeniyle düzenleyeceği faturada toplam tutar üzerinden tevkifat uygulanacaktır.

[829] Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, 06.06.2022 tarih ve E-64597866-130[9]-9331 sayılı özelge, www.gib.gov.tr, s.e.t. 09.04.2025.
[830] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 04.03.2019 tarih ve 39044742-130(Özelge)-191634 sayılı özelge, www.gib.gov.tr, s.e.t. 18.07.2024.

### 3.5.5. İşgücü Temin Hizmetleri

96 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile uygulanmaya başlanan işgücü temin hizmetlerinde KDV tevkifatı 01.12.2005 tarihinden itibaren yalnızca KDV mükelleflerine verilen hizmetlerde 9/10 oranında uygulanmaktaydı. Uygulamada yaşanan sorunlar neticesinde 97 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 01.01.2006 tarihinden itibaren belirlenmiş alıcılar da kapsama dahil edilmiştir. 97 Seri No.lu Tebliğin yayımlanmasının ardından birtakım tereddütler oluşmuş, bu sorunları gidermek amacıyla 23.06.2010 tarihinde 59 Seri No.lu ve 08.08.2011 tarihinde 60 Seri No.lu KDV Sirküleri yayımlanmıştır. Ardından 63 No.lu KDV Sirküleri ile önceki açıklamalar genişletilmiştir. Son olarak 89 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile ilk defa 01.11.2003 tarihinde özel güvenlik hizmetleri 5/10 oranında tevkifata tabi tutulmuştur. KDVGUT ile uygulama korunmuş ancak mevcut durumda işgücü temin hizmetleri ve özel güvenlik hizmetlerinde tevkifat oranı 9/10 oranında uygulanmaktadır. Bu oranın belirlenmesinde satın alınan hizmet maliyeti içerisindeki işgücünün payı dikkate alındığı değerlendirilmektedir[831].

Gerçek veya tüzel kişiler faaliyetlerinin yürütülmesini sağlamak için işgücünü alt işverenlerden veya diğer kişi, kurum, kuruluş veya organizasyonlardan temin edebilirler. Bu şekilde ifa edilen işgücü temin hizmetleri, temin edilen elemanların hizmeti alan işletmenin sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılmasının mümkün olduğu durumlarda tevkifat kapsamındadır.

Bu hizmete ilişkin maliyetlerin büyük ölçüde KDV içermeyen işgücünden oluşmasına rağmen, uygulamada sahte belge gibi çeşitli yöntemlerle indirilecek KDV tutarı yükseltilerek ödenmesi gereken vergilerin düşürüldüğü görülmektedir. Bu nedenle KDV sorumluluğuna ilişkin birçok tebliğ yayımlanmış ve bu tebliğlerde KDV'nin peşin olarak tahsili hedeflenmiştir. Kendisinden tevkifat yapılan mükellefin iade hakkı bulunuyor ise ilgili vergi dairesine başvurarak gerekli belgeleri sunması gerekmektedir. Bu şekilde işlemle sınırlı olsa da vergi incelemesinden geçmesi amaçlanmaktadır[832].

Bu hizmetlerde bazı şartların varlığı halinde tevkifat uygulanmaktadır. Eğer taraflar arasında sözleşme yapıldıysa bu şartların varlığı hükümlere ve teknik şartnamelere bakılarak

[831] **Ertekin, Şaban** (2013) "Personel Çalıştırılmasına Dayalı Hizmet Alımlarında KDV Tevkifatı Uygulaması", Gümrük&Ticaret Dergisi, S: 2, s. 55.
[832] **Ertekin**, "Personel Çalıştırılmasına Dayalı Hizmet Alımlarında KDV Tevkifatı Uygulaması", s. 52.

tespit edilir. Bu şartlar şunlardır;

- Temin edilen elemanlar, hizmeti alana ücretli olarak hizmet sözleşmesiyle bağlı olmamalıdır.
- Elemanlar, hizmeti alanın sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılmalıdır. İşletmenin mal ve hizmet üretimi kapsamında elemanların çalıştırılması da bu kapsamda değerlendirilir.

Dolayısıyla Tebliğe göre, işgücü temin hizmetinin varlığının tespitinde, hizmetin ifasında kullanılan elemanların işgücü temin hizmeti veren firmanın bünyesinde bulunması ve ona hizmet akdiyle bağlı bulunması, hizmeti alanın sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılması gibi karineler göz önüne alınır. Bu hususların varlığı ise taraflar arasında sözleşme yapıldıysa sözleşme hükümlerine veya sözleşmeye bağlı teknik şartnamedeki açıklamalar dikkate alınarak tespit edilir. Tebliğde tevkifata tabi hizmetin ayrımında vergilendirmede gerçek mahiyetin esas alınmasına ilişkin kuralın geçerliliği üzerinde durulmaktadır. Ayrıca gerçek mahiyetin ortaya konulması sırasında yararlanılabilecek kaynaklar ve kriterler de belirtilmiştir[833]. Bu kapsamda yararlanılabilecek kaynaklar, taraflar arasında yapılan sözleşme, sözleşmeye bağlı teknik şartnameler ve açıklamalardır. Tebliğde ayrıca "*da*" bağlacına yer verilecek kaynakların bunlarla sınırlı olmadığı ifade edilmek istenmiştir[834].

Hizmetlerin işgücü temin hizmeti olup olmadığının tespitinde temel kriter ise elemanların dışarıdan temin edilmek yerine normal koşullarda işletmenin bilfiil sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılıp çalıştırılmayacağıdır. Normal şartlarda alınan elemanların işletmenin bilfiil sevk, idare ve kontrolü altında çalışabilecek durumda iken dışarıdan alınmış olmaları durumunda alınan hizmet bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulmalıdır[835].

[833] **Şen,** "KDV Tevkifatına Konu İşgücü Temin Hizmetlerinin Ayrımında Temel Kriter ile Kullanılabilecek Karineler", s. 68.
[834] **Şen,** "KDV Tevkifatına Konu İşgücü Temin Hizmetlerinin Ayrımında Temel Kriter ile Kullanılabilecek Karineler", s. 68.
[835] Muş Valiliği, Defterdarlık Gelir Müdürlüğü, 07.06.2022 tarih ve 53849047-130-4792 sayılı özelge; Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı, 28.05.2014 tarih ve 45404237-130[ I-14-43]-165 sayılı özelge, www.gib.gov.tr, s.e.t. 09.04.2025.

11 No.lu KDV Tebliği ile KDVGUT'ne eklenen hükümle kısmi tevkifat kapsamındaki işlemleri belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığının yetkili olduğu, bu kapsamda insan veya havyan sağlığına yönelik koruyucu hizmetleri ifa edenlere hekimler aracılığıyla verilen hizmetlerin işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilmeyeceği düzenlenmiştir.

KDV mükelleflerine ve belirlenmiş alıcılara karşı ifa edilen özel güvenlik ve koruma hizmetleri de bu kapsamda tevkifata tabidir. Yalnızca özel güvenlik sistemlerinin kurulması bu bölüm kapsamında tevkifata tabi değil iken bu kurulumun yapım işleri özelliğini taşıması halinde belirtilen bölüm kapsamında tevkifat uygulanacaktır. PTT'nin posta işlerinin yerine getirilmesine yönelik olarak yaptığı hizmet alımlarının da tevkifata tabi olacağı Tebliğde ayrıca düzenlenmiştir.

İşgücü temin hizmeti veren firmaların hizmeti gerçekleştirirken yapmış oldukları yemek, yol gibi masrafları sözleşmeye göre işverene yansıttıkları durumlarda, yansıtılan bu giderin de tevkifata tabi olup olmadığı hakkında masrafın niteliğine göre farklılık göstermektedir. Bu kapsamda yapılan masraflar temin edilen personele ilişkin ise aktarılan masraflar da tevkifata tabi olmalıdır[836].Yapılan işte kullanılan ve yüklenicinin karşıladığı malzemelerin bedelinin işverene yansıtılması durumunda tevkifat uygulanmamaktadır[837].

İşgücü temin hizmetine bağlı olarak iş sözleşmesi sona eren personel için ödenen kıdem tazminatları da işgücü temin hizmetine dahil olduğu için bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulmaktadır[838]. İşgücü temin hizmetine ilişkin işçi ücretlerine isabet eden bedelin; sözleşme, ücret bordrosu, muhasebe kayıtları, sigorta prim bildirgeleri gibi belge, kayıt ve beyanlardan tespit edilmek suretiyle toplam hizmet bedelinden ayrıştırılabilmesi ve faturada ayrıca gösterilmesi şartıyla yalnızca işçiliğe ilişkin bedele ilişkin KDV tutarı üzerinden tevkifat yapılacağı, kullanılan malzeme bedeline ilişkin tutara ait KDV üzerinden tevkifat yapılmayacağı da idare tarafından verilen bir özelgede ayrıca belirtilmiştir[839].

---

836 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 31.10.2012 tarih ve 39044742-KDV.9-2952 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, s.e.t. 02.08.2024.
837 **Vural,** Katma Değer Vergisi, C: 2, s. 408.
838 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 26.08.2024 tarih ve E-39044742-130[Özelge]-1148944 sayılı özelge, www.gib.gov.tr, s.e.t. 09.04.2025.
839 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 09.01.2014 tarih ve 39044742-130-42 sayılı özelge, www.gib.gov.tr, s.e.t. 09.04.2025.

### 3.5.6. Yapı Denetim Hizmetleri

Yapı denetim firmaları tarafından verilen yapı denetim hizmetleri, su yapıları denetim hizmetleri ve benzeri hizmetler tevkifat kapsamındadır. İlk olarak 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile sorumlu tayin edilen idare, kurum ve kuruluşlara verilen yapı denetim hizmetlerinde uygulanmaya başlanmıştır. 93 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 01.02.2005 tarihinden itibaren bu hizmetler danışmanlık ve denetim hizmetleri kapsamına alınarak uygulanmaya başlanmış ve tevkifat oranı 1/2 olarak uygulanmaktaydı. 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile ayrı bir başlık altında yapı denetim hizmetlerinin tevkifata tabi olacağı düzenlenmiş, sorumlular arasında KDV mükellefleri de eklenerek tevkifat oranı 9/10 olarak belirlenmiştir. KDVGUT'de de tevkifata tabi işlemler arasında gösterilmiş KDV mükelleflerine (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler hariç) ve belirlenmiş alıcılara verilen yapı denetim hizmetlerinde alıcılar tarafından 9/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacağı düzenlenmiştir.

4708 sayılı Yapı Denetimi Hakkında Kanun uyarınca yapı denetimi, ilgili Bakanlıktan izin belgesi alan yapı denetim kuruluşları tarafından gerçekleştirilir. Yapı denetim hizmetine ilişkin süreç Yapı Denetimi Hakkında Kanun[840] ile bu Kanuna göre faaliyet gösteren yapı denetim kuruluşlarının işlemini düzenleyen Yapı Denetimi Uygulama Yönetmeliğine[841] göre yürütülür. Su yapılarının denetimi ise Su Yapıları Denetim Hizmetleri Yönetmeliğinde[842] düzenlenen kurallara göre yapılmaktadır.

Tevkifatla sorumlu olanlara verilen yapı denetim hizmetlerinde, bedel kamu kurumları aracılığıyla ödeniyorsa, hizmeti alan ve adına yapı denetim hizmet faturası düzenlenen tarafından tevkifat uygulanır. Kamu kurumları tarafından bizzat satın alınmayan hizmetlerde bedellerin, bunlar adına açılan hesaplardan ödenmesi sebebiyle sorumlu sıfatıyla KDV tevkifatı yapmaları da mümkün değildir.

Arsa karşılığı inşaat işlerinde hizmet bedeli müteahhit tarafından ödenmesine rağmen yapı denetim hizmetine ait fatura inşaat ruhsat sahibi adına düzenlenir. Bu durumda inşaat ruhsat sahibinin mükellefiyet durumuna göre hareket edilir. Ruhsat sahibi, tevkifatla sorumlu olanlar arasında yer alıyorsa tevkifata tabidir. Bu nedenle tevkifat uygulanabilmesi

[840] Resmi Gazete Tarihi: 13.07.2001, Resmi Gazete Sayısı: 24461.
[841] Resmi Gazete Tarihi: 05.02.2008, Resmi Gazete Sayısı: 26778.
[842] Resmi Gazete Tarihi: 12.05.2015, Resmi Gazete Sayısı: 29353.

için ruhsat sahibinin KDV mükellefi veya belirlenmiş alıcılara dahil olması gerekmektedir. Ruhsat sahibi KDV mükellefi veya belirlenmiş alıcılara dahil değil ise yapı denetim hizmetlerinde tevkifat uygulanmaz. Birden fazla hissedar var ise yapı denetim hizmeti faturasının vergi mükellefi yapı sahiplerinin hisseleri oranında düzenlenmesi gerekmektedir[843].

Belirtmek gerekir ki, yansıtma faturalarında tevkifat uygulanmaz. Yansıtma faturasını düzenleyen firma tarafından yapı denetim hizmeti verilmediği için yapı denetim hizmet bedelinin yansıtılmasına dair düzenlenen faturada hesaplanan KDV de tevkifata tabi tutulmaz[844].

Yapı denetim hizmetlerinde işlem matrahı yapı denetim kuruluşuna ödenecek tutardır. Hizmet bedeli üzerinden %1 oranında ruhsat veren idare ve %1 oranında Bakanlık payı olarak ayrılan tutar KDV matrahı dışında tutulamayacağı için, bu tutarlar da dahil edilerek toplam işlem bedeli üzerinden KDV hesaplanmaktadır.

### 3.5.7. Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri

Hizmet niteliğindeki işlemlerde kısmi tevkifat uygulamasının ilk örneği fason olarak yaptırılan işlerdir. İlk olarak 51 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 10.01.1996 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Tekstil ürünleri ihracatıyla uğraşan mükelleflerin ihracat istisnasından kaynaklanan iade taleplerinde, ilgili hizmet alımı nedeniyle yüklendikleri vergilerin iadesinde bu sektördeki kayıt dışılıktan kaynaklanan sorunları çözmek amacıyla getirilmiştir. 01.07.2007 tarihinde fason tekstil ve konfeksiyon hizmetlerinde tevkifat uygulaması kaldırılmış ancak kısa bir sürenin ardından 04.01.2008 tarihinde yayımlanan 107 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile fason tekstil ve konfeksiyon hizmetlerinde tevkifat 5/10 oranında ve daha ağır iade şartlarıyla tekrar uygulanmaya başlanmıştır. 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile uygulamanın kapsamı genişletilerek çanta ve ayakkabı dikim hizmetleri ile bu hizmetlere yönelik aracılık hizmetleri de kapsama dahil edilmiştir. Ayrıca daha önce yalnızca KDV mükelleflerinin alımı için öngörülen uygulama söz konusu Tebliğ ile 01.05.2012 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere belirlenmiş alıcıların alımlarını da

[843] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 27.01.2020 tarih ve 39044742-130[Özelge]-E.97769 sayılı özelge, www.gib.gov.tr, s.e.t. 09.04.2025.
[844] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 07.06.2017 tarih ve 39044742-130-158102 sayılı özelge, www.gib.gov.tr, s.e.t. 07.09.2024.

kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Son olarak 35 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile tevkifat oranı 7/10'a çıkarılmıştır. KDVGUT'e göre, KDV mükelleflerine (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler hariç) ve belirlenmiş alıcılara yapılan fason tekstil, konfeksiyon işleri, fason çanta ve ayakkabı dikim işleri ile bu işlere aracılık hizmetlerinde alıcılar tarafından 7/10 oranında KDV tevkifatı uygulanmaktadır.

Fason mal, ticaret malzemesi marka sahibi tarafından karşılanmak suretiyle başka bir firmaya yaptırılan mal olarak tanımlanmaktadır[845]. Fason imalatın şartı imal edilecek mal ile ilgili hammaddelerin fason iş yaptıranlara temin edilmesidir. Bu kapsamda özellikle ana hammaddenin temin edilmesi gerekmektedir. Fason işlerde ürün bir bütün halinde imal ettirilebileceği gibi üretim aşamaları kapsamında kısmi olarak da fason iş yaptırılabilir.

Tebliğe göre, deriden üretim giyim eşyalarına ilişkin fason işler de dahil olmak üzere fason tekstil ve konfeksiyon işleri tevkifat kapsamına girmektedir. Ayrıca perde, halı, mobilya kumaşı, havlu, oto koltuk kumaşı, çuval gibi ürünler ile bunların imalinde kullanılacak olan iplik veya kumaşa verilen fason hizmetler de bu kapsamda sayılmaktadır. Fason çanta, kemer, cüzdan vb. ile ayakkabı, terlik, çizme vb. dikim işleri tevkifat kapsamındadır. Ancak bu malların dikimi dışında tadil ve onarım şeklindeki hizmetler bu bölüm kapsamına dahil değildir. Son olarak bu işlerle ilgili aracılık hizmetleri de tevkifat kapsamındadır.

Tevkifata tabi tutulabilmesi için fason olarak temin edilen ürünlerin, bir tekstil ya da konfeksiyon ürününün imalat safhalarından birisini de teşkil etmesi gerekmektedir. Yayımlanan bir özelgede, şirket tarafından yaptırılacak olan iplik sarım, paketleme ve kutulama işi ile ilgili olarak gönderilen boyanmış dikiş ipliği, masura, etiket, jelatin, kutu karton, koli gibi malzemelerin bir tekstil veya konfeksiyon ürününün imalat safhalarından birisini teşkil etmediğinden fason olarak yapılan tekstil ve konfeksiyon işi kapsamında değerlendirilemeyeceği belirtilmiştir[846].

Tekstil ve konfeksiyon işlerinde boya, baskı gibi işlemler için boya gibi maddelerin işi yaptıranlar tarafından temin edilerek işi yapanlara teslim edilmesi halinde tevkifat uygulanırken bu maddelerin işi yapanlar tarafından temin edilmesi halinde tevkifat da

[845] Türk Dil Kurumu, www.tdk.gov.tr , s.e.t. 26.02.2024.
[846] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 12.03.2019 tarih ve 39044742-130[Özelge]-209668 sayılı özelge, www.gib.gov.tr, s.e.t. 09.04.2025.

uygulanmayacaktır. Terziler tarafından KDV mükelleflerine ve belirlenmiş alıcılara verilen dikim, tadilat, onarım şeklindeki hizmetler tevkifat uygulaması kapsamındadır. Deri alanındaki fason işlerin KDV tevkifatına tabi olması için bunların deriden mamul konfeksiyon ürünlerine yönelik olması gerekir.

Fason olarak yapılmasına karşılık termoplast isimli hammaddenin kalıplara basılarak ayakkabı tabanı haline getirilmesi işlemi, fason ayakkabı dikim işi kapsamında olmadığı için tevkifat kapsamında değerlendirilmez[847]. Fason iş yapanların başkasına fason iş yaptırması her iki iş bakımından da tevkifat uygulanmasına engel teşkil etmez. Fason işlerde işi yapanlar tarafından kullanılan her türlü yardımcı malzemeler fason hizmet bedeline dahildir. Bu nedenle bu malzemeler ayrı olarak faturalandırılmaz.

Fason işlerle ilgili aracılık hizmetlerinin de bu bölüm kapsamında tevkifata tabi olacağı belirtilmişti. Bazı KDV mükellefleri fason iş yaptıracak olanlara iş yapacak işletmeleri; fason iş yapacak işletmelere ise fason iş yaptıracak olanları temin ederek aracılık hizmeti sunmaktadır. Aracı firmanın fason işle ilgili sorumluluğu bulunmadan yalnızca tarafları bir araya getirmesi söz konusudur. Fason yapılmak üzere alınan işin tamamen başka firmalara fason olarak yaptırılması durumunda da her iki aşamada tevkifat uygulanmaktadır.

### 3.5.8. Turistik Mağazalara Verilen Müşteri Hizmetleri

İlk olarak 110 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile turizm acentesi, rehber ve benzeri tarafından turist kafilelerini alışveriş yapmaları amacıyla belirli mağazalara yönlendirme hizmetlerinde[848] 11.08.2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 2/3 oranında tevkifat yapılması düzenlenmiştir. 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 01.05.2012 tarihinden itibaren tevkifat oranı 9/10 olarak uygulanmaktadır.

Turizm acentesi, rehber vb. tarafından turist kafileleri alışveriş yapmaları için belirli mağazalara/dükkanlara götürülebilir. Bunun karşılığında ise acente, rehber ve benzerlerinin bu işletmelerden almış oldukları komisyon KDV'ye tabidir. Bu kapsamdaki komisyon ve

[847] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 04.07.2022 tarih ve E-39044742-130[Özelge]-759432 sayılı özelge, www.gib.gov.tr, s.e.t. 09.04.2025.
[848] Söz konusu faaliyete "Hanutçuluk faaliyeti" adı da verilmektedir. Faaliyete ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz: **Acuner, Serkan/Acuner, Elif** (2016) "Profesyonel Turist Rehberlik Mesleğinin Hukuki Niteliği ve Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu", Vergi Sorunları Dergisi, S: 330, s. 79-92.

benzeri ödemeleri yapan işletmeler tarafından komisyon tutarına ait KDV üzerinden tevkifat uygulanır.

KDV mükelleflerine (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler hariç) turizm acentesi, rehber ve benzerlerince verilen müşteri bulma hizmetlerinde alıcılar tarafından 9/10 oranında KDV tevkifatı uygulanmaktadır. Tebliğ uyarınca KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcılar arasında sayılmakla beraber KDV mükellefiyeti bulunan idare, kurum ve kuruluşlar da belirtilen hizmet alımlarında tevkifat yapmakla yükümlüdür. İlgili hizmetin KDV mükellefiyeti bulunmayanlara verilmesi halinde tevkifat yapılması gerekmemektedir. Örneğin, sıcak hava balonu işletmesi olan şirket tarafından turist kafilelerinin kendi işletmesine getirilmesi karşılığında seyahat acentesi, rehber vb. kişilere yapacağı komisyon ödemelerinde KDV tutarı üzerinden tevkifat yapılmaktadır.

Turist kafilelerini alışveriş için mağazaya götürmek üzere kiralanan araç bedelinin araç katkı payı adı altında turistlerin götürüldüğü işletmeden tahsil edilmesi, bu işletmeden alınan ve tevkifata tabi komisyonun unsurudur. Bu nedenle bu tutar üzerinden de KDV tevkifatı yapılması gerekmektedir[849].

### 3.5.9. Spor Kulüplerinin Yayın, Reklam ve İsim Hakkına İlişkin Hizmetler

İlk olarak 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile uygulama kapsamına alınmıştır. KDVGUT ile yapılan düzenlemeler neticesinde de uygulanmaya devam edilmektedir. KDVGUT'ne göre profesyonel spor kulüplerince tevkifata tabi işlemlerin yapılması durumunda KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler hariç) veya belirlenmiş alıcılar tarafından 9/10 oranında KDV tevkifatı uygulanmaktadır.

Profesyonel spor kulüpleri sponsorluk yoluyla veya reklam almak suretiyle reklam geliri, spor müsabakalarının veya kulüple ilgili faaliyetlerin yayınlanmasıyla yayın geliri ve şans oyunları ve diğer faaliyetlerde kulüp isminin kullanımına izin vererek isim hakkı geliri elde etmektedir. Spor kulüplerinin KDV'ye tabi olan bu gelirlerine konu işlemleri sebebiyle hesaplanan KDV'nin bir kısmı muhatapları tarafından tevkifata tabidir. Amatör spor

[849] Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı, 09.02.2012 tarih ve GİB.4.07.16.02-KDV.ÖZG.2010.114-76 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, s.e.t. 07.09.2024.

kulüpleri bu bölüm kapsamında tevkifata tabi değildir[850].

KDV tevkifatı uygulamasına ilişkin her ne kadar sorunlu alanlar olsa da spor kulüpleri açısından olumlu bir uygulama olduğu ifade edilmektedir. Bunun sebebi ise, ödemeyi yapan kurumların, KDV'yi tahsil ederek spor kulübü adına vergi dairesine yatırmasıdır. Böylelikle spor kulüplerinin sonrasında KDV'yi ödeyememesi gibi durumların önüne geçilmiş olmaktadır[851].

KDVK'nın 1/3-g'de KDV kapsamına dahil olan teslim ve hizmetler belirtilmiştir. Buna göre, ticari nitelikten daha çok faaliyetin zorunlu unsuru olarak yapılan futbolcu transferleri ve kiralamaları karşılığında kulüplerin elde ettiği bedelin bu kapsamda değerlendirilmemesi ve verginin konusuna girmemesi gerektiği doktrinde ifade edilmektedir. Ancak anonim şirket olarak kurulmuş olan spor kulüplerinin kurumlar vergisi mükellefiyetleri sebebiyle her türlü faaliyetleri KDV'ye tabi olmaktadır[852].

Belirtmek gerekir ki spor kulüplerinin yurt dışından yapılan transfer işlemi veya menajerlik hizmet alımı işlemlerinde de KDVK'nın 9/1. maddesi uyarınca şartları sağlaması halinde tevkifat uygulanacaktır. Bu durumda özellikle hizmetten Türkiye'de yararlanma şartının dikkate alınması gerekirken ödemeyi yapacak olan kulübün hukuki statüsünün belirtilen yükümlülük açısından bir önemi bulunmamaktadır[853]. Bu bölüm kapsamında tevkifata örnek vermek gerekirse, profesyonel spor kulübü tarafından bir GSM firmasına ait logoya sporcuların formasında yer verilerek ifa edilen reklam hizmeti bedeline ait KDV tutarı üzerinden GSM firması tarafından 9/10 oranında tevkifat uygulanmaktadır[854].

### 3.5.10. Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri

89 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile kamu kurum ve kuruluşlarının bazı hizmet alımında 01.11.2003 tarihinden itibaren 3/10 oranında tevkifat uygulanması öngörülmüştür. 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile bahçe ve çevre bakım hizmetleri de

[850] Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı, 06.08.2015 tarih ve 50426076-130[9-2014/20-1190]-127 sayılı özelge, www.gib.gov.tr, s.e.t. 09.04.2025.
[851] **Öz, N. Semih** (2013) "Futbol ve Vergilendirmesi Üzerine Bir Değerlendirme", Terazi Hukuk Dergisi, Y: 8, S: 77, Ocak, s. 58.
[852] **Öz,** "Futbol ve Vergilendirmesi Üzerine Bir Değerlendirme", s. 58.
[853] Ayrıntılı bilgi için bkz: **Karataş Durmuş, Neslihan** (2016) "Spor Kulüplerinin Vergilendirilmesi" Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Y: 7, S: 27, Temmuz, s. 270.
[854] **Çakıcı/Kütükçü/Akçay/Ersan**, KDV Tevkifatı, s. 271.

kapsama dahil edilerek tevkifat oranı 1/2'ye artırılmıştır. Özellikle bu hizmet kapsamındaki kayıt dışılık dikkate alınarak 95 Seri No.lu KDV Genel Tebliği 01.08.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere tevkifat oranı 2/3 olarak belirlenmiştir. 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile tevkifat oranı tekrar değiştirilerek 01.05.2012 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 7/10 olarak belirlenmiştir. Ayrıca ilgili Tebliğ ile belirlenmiş alıcıların yanı sıra KDV mükelleflerine verilen hizmetler de kapsama alınmıştır. Son olarak 35 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 01.03.2021 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere tevkifat oranı 9/10 olarak belirlenmiştir. KDVGUT'ne göre KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler hariç) veya belirlenmiş alıcıların temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmeti alımlarında alıcılar tarafından 9/10 oranında KDV tevkifatı uygulanmaktadır.

Temizlik hizmetlerinin kapsamı KDVGUT'de belirtilmiştir. Bina temizliği, sokak temizliği, çöp toplama hizmeti, havlu, çarşaf gibi eşyaların temizliği, haşere temizliği, park, bahçeler ve mezarlıkların temizliği, demiryolu ve kara nakil vasıtalarının temizliği ve benzeri temizlik hizmetleri bu kapsamda tevkifata tabidir. Tebliğde her ne kadar demiryolu ve kara nakil vasıtalarının temizliğinden bahsedilse de Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan özelgede konteyner temizliğinin de bu kapsamda tevkifata tabi olacağı belirtilmiştir[855]. Temizlik işlerinde kullanılacak olan deterjan, süpürge gibi malzemelerin satın alınmasında tevkifat uygulanmamaktadır. Giderlerin tıkanan kısımlarının tespit edilerek açılması, temizlenmesi ve gerekli hallerde kırılan tesisatın onarılması hizmeti bu bölüm kapsamında tevkifata tabidir[856]. Otel işletmesinin hizmetin devamını sağlamak amacıyla satın almış olduğu bahçe bakım hizmetleri tevkifata tabidir[857].

### 3.5.11. Yük ve Servis Taşımacılığı Hizmetleri

Servis taşımacılığı hizmetlerinde tevkifat ilk olarak 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile uygulanmaya başlanmıştır. KDVGUT'ne göre, KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler hariç) veya belirlenmiş alıcıların yük taşımacılığı hizmeti

[855] İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 09.11.2016 tarih ve 21152195-130-1035 sayılı özelge, www.gib.gov.tr, s.e.t. 18.03.2024.
[856] Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı, 30.05.2018 tarih ve 45404237-130[I-18-114]-E.113413 sayılı özelge, www.gib.gov.tr, s.e.t. 09.04.2025.
[857] Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, 18.01.2012 tarih ve 043-2-1 sayılı özelge, www.gib.gov.tr, s.e.t. 31.08.2024.

alımlarında 2/10 oranında, servis taşımacılığı hizmeti alımlarında ise 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanmaktadır.

Personel, öğrenci, müşteri ve benzerlerinin belli bir güzergah dahilinde taşınması amacıyla yapılan servis hizmetlerine ilişkin taşımacılık hizmeti alımları ve karayoluyla yapılan yük taşımacılığı hizmeti alımları tevkifat kapsamındadır. Bu hizmetlerin tahsis edilmiş özel plakalı araçlarla yapılması, ilgili birimlerden alınması gereken zorunlu belge ve sertifikaların alınması veya taşımada kullanılan aracın özmal veya sözleşmeli araç olması bir önem taşımamakta olup bu unsurların yokluğu da tevkifatın uygulanmasına engel teşkil etmemektedir[858].

Servis hizmeti personel, öğrenci veya velilerin kendi aralarında doğrudan taşımacıyla anlaşarak sağlanması durumunda hizmete ait fatura servis hizmetinden yararlanan adına kesilmesi gerekir. Bu durumda ise tevkifat uygulanamaz. Ancak fatura tevkifatla sorumlu olanlar adına düzenlenirse tevkifat uygulanmaktadır. Taşımacılık hizmetini yerine getiren firma, taşımacılık hizmetini bizzat yerine getirmeyip bir başka firmaya devrederse hizmeti alan tarafından tevkifat yapılmaz. Ancak bu durumda taşımacılık hizmetini yüklenen firma tarafından taşımacılığı fiilen gerçekleştiren firmadan alınan hizmet için KDV tevkifatı uygulanmaktadır. Alt mükellefe yaptırılan taşımacılık işlemlerinde bu işlem servis taşımacılığı kapsamında tevkifata tabi tutulmaz. Bu durumda aracılık hizmeti kapsamında tevkifatın uygulanması gerekir.

Yaklaşık olarak 10 yılı aşkın bir süredir servis taşımacılığı işleri 5/10 oranında tevkifata tabi tutulmaktadır. Ancak 01.03.2021 tarihinden itibaren kargo haricindeki yurtiçinde karayolu ile yük taşımacılığı hizmetleri 2/10 oranında KDV tevkifatına tabi hale getirilmiştir. Tebliğ uyarınca karayoluyla mal taşıma işlemi kargo işletmeciliği yetki belgesi sahibi mükellefler tarafından belirtilen belge kapsamında yapılıyor ise KDV tevkifatı uygulanmayacaktır. Aynı şekilde yurtiçi kara nakliyatını üstlenen firma bu taşımayı kendi öz mal aracı veya kiraladığı bir araç ile alt firmaya yaptırıyor ise yine KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

[858] Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, 15.11.2021 tarih ve E-64597866-130-20236 sayılı özelge; Bolu Valiliği, Defterdarlık Gelir Müdürlüğü, 17.09.2013 tarih ve 68509125-130.01—11 sayılı özelge, www.gib.gov.tr, s.e.t. 09.04.2025.

Taşımanın kargo taşımacılığı olması durumunda bedelin büyüklüğü dikkate alınmaksızın söz konusu işlem KDV tevkifatı uygulamasının dışında bırakılmıştır. Kargo taşımacılığının kapsamı 4925 sayılı Karayolu Taşıma Kanunu'nun 3. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre, tek parçada en fazla 100 kilogramı geçmeyen genellikle ambalaj ve kap içinde olan küçük boyutlu koli, paket gibi parça eşya kargo olarak tanımlanmıştır.

Taşıt aracının veya konteynerin taşıtanın sorumluluğu altında bekletilmesi sebebiyle taşıyan tarafından alınan ek ücrete bekleme ücreti adı verilmektedir. Bekleme ücreti nakliye ücretinin eklentisi sayıldığı için nakliye ücretinin tabi olduğu hükümlere tabi tutulmaktadır[859]. Taşıyıcının malın yüklenilmesini üstlenmesi durumunda bunlar için istenen bedel ayrıca gösterilirse 2/10 oranında KDV tevkifatına tabi olmamaktadır[860].

Uygulamada küçük yüklerin taşınması amacıyla kurye taşımacılığı yapılmaktadır. Bu isim altında olsa dahi yapılan yük taşımacılığı belirtilen şartları taşıyorsa KDV tevkifatına tabi tutulmaktadır. Ancak yükün küçük olması sebebiyle kurye taşıma bedelleri fatura düzenleme sınırının altında kaldığı için KDV tevkifatına konu olmamaktadır[861].

### 3.5.12. Baskı ve Basım Hizmetleri

Her türlü baskı ve basım hizmetlerinin tevkifata tabi tutulması ilk olarak 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile getirilmiş yeni bir uygulama olup söz konusu tevkifatın varlığı KDVGUT'de de korunmuştur. 35 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 5/10 oranında uygulanmakta olan tevkifat oranı 7/10'a çıkarılmıştır. KDVGUT'ne göre, belirlenmiş alıcılara karşı ifa edilen baskı ve basım hizmetlerinde alıcılar tarafından 7/10 oranında KDV tevkifatı uygulanmaktadır.

Tebliğe göre tevkifata tabi olan ürünler şu şekilde belirtilmiştir: *"Sorumlu tayin edilenlere verilen; kitap, ansiklopedi, risale, dergi, broşür, gazete, bülten, basılı kağıt, katalog, afi ş, poster, dosya, klasör, matbu evrak, makbuz, kartvizit, antetli kağıt, zarf, bloknot, defter, ajanda, takvim, her çeşit belge ve sertifika, davetiye, mesaj ve tebrik kartı,*

[859] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 12.11.2021 tarih ve 958839 sayılı özelge, www.gib.gov.tr, s.e.t. 26.06.2024.
[860] Kütahya Defterdarlık Gelir Müdürlüğü, 01.11.2021 tarih ve E-61504625-130-54793 sayılı özelge, www.gib.gov.tr, s.e.t. 26.06.2024.
[861] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 16.04.2021 tarih ve 346122 sayılı özelge, www.gib.gov.tr, s.e.t. 26.06.2024.

*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 evrakın ciltlenmesine ilişkin hizmetler bu bölüm kapsamında tevkifata tabidir."*

Üretimde kullanılan kağıt, boya gibi ham ve yardımcı maddelerin siparişi veren alıcılar tarafından temin edilip edilmemesi tevkifat açısından bir önem taşımamaktadır. Diğer bir ifadeyle, bu maddeler alıcılar tarafından temin edilse veya edilmese de tevkifat uygulanmaktadır.

Bu bölüm kapsamında belirtilen işlemler hizmet niteliği taşıdığından dolayı baskısı yapılmış ve satışa sunulmuş ürünlerin doğrudan alımında tevkifat uygulanmaz. Hizmetin veya faaliyetin gerektirdiği kırtasiye, basılı kağıt, defter ve benzeri malların alımı bu bölüm kapsamında değerlendirilmez. Örneğin kapı isimliği tesliminde, isim basım işi söz konusu teslimin tali unsurunu oluşturduğu için mal teslimi olarak değerlendirilir ve tevkifata tabi tutulmaz. Ancak mevcut isimliklerde yazı değişim işlemi ve dijital baskı işlemi bu bölüm kapsamında tevkifata tabidir[862].

Uygulamanın ilk olarak yer verildiği 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğindeki ilgili hükümler de dikkate alındığında uygulamanın esas olarak Milli Eğitim Bakanlığına verilecek kitap basım hizmetlerini hedeflediği anlaşılmakta olduğu ancak bununla beraber düzenlemenin dar yorumlanmaması gerektiği ifade edilmektedir[863]. 01.05.2012 tarihinden sonra uygulamanın başlamasından sonra söz konusu işlerde tevkifat uygulamasının kapsamı da tartışılmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı da 63 No.lu KDV Sirküleri ile konuya açıklık getirmiştir. Bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulacak işlemlerin hizmet niteliğinde olması gerekmektedir. Teslimler bu kapsamda tevkifata tabi değildir. Bu nedenle, 63 No.lu KDV Sirkülerine göre, üzerine çeşitli baskılar yapılan ürünlerin teslim veya hizmet niteliği taşıyıp taşımadığı tespit edilerek buna göre KDV tevkifatı değerlendirilmelidir. Bir işlemin teslim veya hizmet niteliği ise işlem bedelinin içerisindeki hizmet ve teslimin ağırlığına göre belirlenmektedir. Daha açık bir anlatımla, değeri 1 kuruş olan plastik kağıdın üzerine marka, içerik, logo gibi bilgiler basılarak değeri 5 kuruş oluyor ise bu işlem hizmet niteliğinde kabul

[862] Karabük Valiliği, Defterdarlık Gelir Müdürlüğü, 14.02.2020 tarih ve 35831311-010.01[KDV]-E.2295 sayılı özelge, www.gib.gov.tr, s.e.t. 09.04.2025.
[863] **Çakıcı/Kütükçü/Akçay/Ersan**, KDV Tevkifatı, s. 202.

edilecektir. 10 kuruşa satılan bir kolinin üzerine marka, logo gibi bilgilerin basılmasıyla tesliminde fiyatı değişmiyor veya hizmet teslimin tali unsuru olacak şekilde cüzi oranda artıyorsa bu işlemin teslim niteliğinde olduğu kabul edilecektir. İlgili sirkülerde yer alan "*cüzi oran*" ifadesine ilişkin bir bedel veya oran belirlenmemiş olmasının tevkifat kapsamındaki işlemlerde hizmetin kalitesi dahil birçok etken faktörün sektörel anlamda maliyet analizinde değişiklik meydana getirmesinden kaynaklandığı vergi dairesi tarafından belirtilmiştir[864].

Bu kapsamdaki işlemlerde, işlemin hizmet maliyeti niteliği ön planda olmalıdır. Aksi takdirde üzerine baskı yapılan bütün mallarda tevkifat uygulaması sonucuna varılacaktır ki bu durum da hem uygulamada sorunlara yol açacak hem de mükellefe iade yapılması şeklinde bir sonuca varılacaktır. Ayrıca baskıda kullanılacak olan kağıt, boya ve benzeri ham madde ve yardımcı maddelerin siparişi veren alıcı tarafından temin edilmesi tevkifata etki etmemektedir. Bu durumun Tebliğde düzenlenmesiyle, bir güvenlik önlemi alındığı değerlendirilmektedir. Bu nedenle buradan teslim niteliğindeki işlemlere tevkifat uygulanması sonucunun çıkarılmaması gerektiği ifade edilmektedir[865].

### 3.5.13. Kamuya Yapılan Diğer Hizmetler

Kural olarak KDV tevkifatına tabi hizmetler sayma yoluyla belirlenmiştir. KDVGUT'de sayılanlar arasında bulunmayan hizmetlerde tevkifat uygulanmaz. Ancak bu kuralın bir istisnası yine KDVGUT'de düzenlenmiştir.

KDV mükellefleri tarafından 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, kanun veya Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşlar, döner sermayeli kuruluşlar, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri[866], kanunla kurulan veya tüzel kişiliği bulunan emekli ve yardım sandıkları ile kalkınma ajanslarına ifa edilen ve Tebliğde özel olarak belirlenmeyen diğer bütün hizmet ifalarında söz konusu alıcılar tarafından 5/10

[864] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 12.09.2013 tarih ve 39044742-KDV.9-1475 sayılı özelge, www.gib.gov.tr, s.e.t. 18.03.2024.
[865] **Çakıcı/Kütükçü/Akçay/Ersan,** KDV Tevkifatı, s. 203.
[866] 35 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile sigorta ve reasürans şirketleri 01.03.2021 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere belirlenmiş alıcılar kapsamına alınmıştır. Böylelikle KDV mükellefiyeti bulunmayan sigorta ve reasürans şirketleri kısmi tevkifata tabi işlemin yapıldığı dönemde KDV tevkifatı yaparak 2 No.lu beyanname ile beyan edeceklerdir.

oranında KDV tevkifatı uygulanmaktadır. Sağlık hizmet sunucuları tarafından verilen ve faturası Sosyal Güvenlik Kurumuna düzenlenen sağlık hizmetleri bu bölüm kapsamı dışında tutulmuştur. Önceki tebliğlerde yer almayan bu düzenleme ilk olarak 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile getirilmiş ve KDVGUT'de de varlığını sürdürmektedir. Ancak bu düzenlemenin çeşitli sorunlara yer açabileceği doktrinde değerlendirilmektedir.

Düzenlemede yer alan "*diğer bütün hizmet ifaları*" ifadesi çok geniş bir kavram olduğu için uygulamada karmaşaya yol açabilecek niteliktedir. Diğer bir yandan ise tevkifat kapsamına giren hizmetler için de hizmeti veren bakımından hiçbir ayrım yapmaksızın tüm KDV mükellefleri tarafından verilecek hizmetlerin kapsama alınması da sorunlara yol açabilecek bir diğer durum olarak karşımıza çıkmaktadır[867].

İlgili düzenlemede uygulamaya ilişkin herhangi bir açıklama bulunmamaktadır. Bu işlemlere dair 63 No.lu KDV sirkülerinde bazı açıklamalar yapılmış ancak yukarıda belirtilen sorunlara ilişkin bir çözüme rastlanmamaktadır.

### 3.5.14. Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Yaptırılan Sağlık Tesislerine İlişkin Sunulan Hizmetler

21.02.2013 tarih ve 6428 sayılı sayılı Sağlık Bakanlığınca Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Tesis Yaptırılması, Yenilenmesi ve Hizmet Alınması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun kapsamında Kamu Özel İş Birliği Modeli ile yaptırılan sağlık tesislerine Sağlık Bakanlığı tarafından işletme döneminde hizmetler alınmaktadır.

KDVK'nın 9. maddesinin verdiği yetkiye dayanarak, 6428 sayılı Kanun kapsamında yapılan sağlık tesislerine yönelik alınan hizmetlere uygulanacak tevkifat oranı ve tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinde bu hizmetlere karşılık gelmesi öngörülen işlem türleri tablo halinde Tebliğin I/C-2.1.3.2.14 bölümünde düzenlenmiştir.

Sağlık tesislerine yönelik sunulan hizmetlerin bizzat yerine getirmeyen alt yükleniciler tarafından düzenlenen faturalarda, yapım işleri hariç olmak üzere, tevkifat uygulanmamaktadır. Ancak yüklenici firma tarafından alt yükleniciler aracılığıyla temin

[867] **Uzunoğlu,** Katma Değer Vergisi, s. 892.

edilen ve Sağlık Bakanlığına sunulan hizmetler için Sağlık Bakanlığı tarafından *"Diğer Hizmetler"* kapsamında 5/10 oranında tevkifat uygulanmaktadır. Yapım işlerinde ise bu oran 4/10 olarak uygulanmaktadır.

Belirtilen hizmetler alt yüklenici tarafından temin edilmeden doğrudan yüklenici firma tarafından Sağlık Bakanlığına sunulduğu takdirde Tebliğde belirtilen tabloda bu hizmetlere karşılık gelen işlem türleri dikkate alınarak tevkifat uygulanır. Bu tabloda[868] işlem türü belirlenmeyenler için oran 5/10 olarak uygulanır[869].

### 3.5.15. Ticari Reklam Hizmetleri

35 No.lu KDV Genel Tebliği ile eklenen hüküm neticesinde ticari reklam hizmetleri 01.03.2021 tarihinden itibaren KDV tevkifatı kapsamına alınmıştır. KDVGUT'ne göre, KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcıların reklam hizmeti alımlarında 3/10 oranında KDV tevkifatı uygulanmaktadır.

Tebliğde ticari reklam, "*ticaret, iş, zanaat veya bir meslekle bağlantılı olarak; bir mal veya hizmetin satışını ya da kiralanmasını sağlamak, hedef kitleyi oluşturanları bilgilendirmek veya ikna etmek amacıyla reklam verenler tarafından herhangi bir mecrada yazılı, görsel, işitsel ve benzeri yollarla gerçekleştirilen pazarlama iletişimi niteliğindeki duyurular"* olarak tanımlanmıştır.

Mal veya hizmetlerin tanıtım pazarlanmasına yönelik her türlü ticari reklam hizmeti alımı tevkifat kapsamına girmektedir. Reklama dair danışmanlık, planlama, içerik hazırlama, tasarım, yayın gibi reklama yönelik hizmetler de bu kapsamda değerlendirilir.

Yüklenici tarafından tamamen veya kısmen alt yüklenicilere veya daha alt yüklenicilere işin devredilmesi durumunda işi devreden her yüklenici tarafından kendisine ifa edilen hizmete ilişkin KDV üzerinden tevkifat yapılmaktadır. Reklam hizmetlerinin ajanslar üzerinden alınması bu ajansların bu kapsamda alacakları yayın, prodüksiyon gibi

[868] Tablo için bkz: EK-1.
[869] 35 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile, kamu özel iş birliği modeli ile yaptırılan sağlık tesislerine ilişkin işletme döneminde sunulan hizmetlerde tevkifat uygulamasında "3/10" ibareleri "4/10" olarak, "7/10" ibaresi "9/10" olarak değiştirildi.

reklama ait hizmetlerin tevkifata tabi tutulmasına engel değildir.

Reklam sektörünün ve reklam işlemlerinin karmaşık yapıya sahip olması sebebiyle yeni tevkifat türünün özellikle kapsam açısından birçok soruna sebep olabileceği doktrinde değerlendirilmektedir[870]. Teknolojinin gelişmesiyle reklam hizmetlerinin kapsamı da genişlemektedir. Sosyal paylaşım siteleri sosyalleşmenin yanında önemli reklam ve tanıtım araçları haline gelmiştir. Dolayısıyla sosyal medya hesaplarında tanıtıma yönelik firmalar tarafından verilen fotoğraf/video gibi hizmetler de bu kapsamda değerlendirilmektedir. Buna göre, Tebliğin KDV mükellefleri veya belirlenmiş alıcılar kapsamında yer alan müşterilerin sosyal medya hesaplarında tanıtımı ve pazarlamasına yönelik olarak ilgili firmalar tarafından verilen fotoğraf video çekimi, müşterilerin hesaplarına ait sayfa tasarımı, paylaşım yapılması ve takip edilmesi hizmetine dair düzenlenecek faturalarda da bu bölüm kapsamında 3/10 oranında KDV tevkifatı uygulanması gerektiğine dair doktrinde görüş bulunmaktadır[871]. Nitekim bir özelgede de bu durumun tevkifata tabi olduğu belirtilmiştir[872].

İdare tarafından yayımlanan bir özelgede, bir şirkete ait gazetede yayımlanan tebrik, taziye, kutlama, satılık, kiralık, eleman ilanı şeklindeki hizmetlerin ticari reklam kapsamında bulunmaması nedeniyle söz konusu hizmetler için tevkifat uygulanmayacağı belirtilmiştir[873]. Üniversitede görev yapan öğretim üyelerinin televizyon programlarına katılarak üniversite hakkında bilgilendirme yapmasının, üniversitenin tanıtımı ve hedef kitleyi oluşturanların bilgilendirilmesi ve ikna edilmesi amacı taşıması nedeniyle ticari reklam mahiyetinde değerlendirileceği bir özelgede ifade edilmiştir[874].

[870] **Maç,** KDV-6, s. 53.
[871] **Ünlü, Ufuk** (2022) "Sosyal Medya Hesaplarının Tasarımı ve Reklamcılık Faaliyetlerine İlişkin Hizmetlerde KDV Tevkifatı", Mali Çözüm Dergisi, S: 32(170), Mart-Nisan, s. 254.
[872] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 30.06.2021 tarih ve E-39044742-130[Özelge]-507917 sayılı özelge, www.gib.gov.tr, s.e.t. 09.04.2025.
[873] Konya Vergi Dairesi Başkanlığı, 09.06.2021 tarih ve E-37009108-130-64855 sayılı özelge, www.gib.gov.tr, s.e.t. 09.04.2025.
[874] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 20.06.2022 tarih ve E-39044742-130[Özelge]-689488 sayılı özelge, www.gib.gov.tr, s.e.t. 09.04.2025.

### 3.6. Kısmi Tevkifat Uygulanacak Teslimler

Önceki bölümlerde bahsedildiği üzere, kısmi tevkifat uygulanacak işlemler hizmetler ve teslimler olarak iki grup halinde ele alınmaktadır. Çalışmamızın bu bölümünde kısmi tevkifat kapsamında düzenlenen mal teslimleri incelenecektir.

#### 3.6.1. Külçe Metal Teslimleri

Kısmi tevkifat uygulaması ilk olarak 10.01.1996 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 51 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde fason tekstil ve konfeksiyon işleri ile hurda metal teslimleri üzerinden hesaplanan KDV için düzenlenmiştir. Ancak zaman içinde hurda metal ticareti yapan mükelleflerden bazılarının tevkifat uygulamasından kaçınmak maksadıyla satmış oldukları malları belge üzerinde külçe metal olarak gösterdikleri saptanmıştır. Bu nedenle hurdadan elde edilen külçe metal teslimleri de 19.03.2002 itibariyle 85 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile tevkifat kapsamına dahil edilmiştir[875].

05.07.2002 tarih ve 86 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile hurda kavramıyla birlikte tevkifata tabi külçelerin kapsamı genişletilmiştir. Bu düzenleme ile cevherden üretilen külçe metal teslimlerinin tevkifat kapsamına dahil olup olmadığına ilişkin tereddütler oluşmuştur. Bunun neticesinde 87 Seri No.lu Tebliğ ile cevherden üretilen birincil metal niteliğindeki külçe teslimlerinin tevkifata tabi olmadığı düzenlenmiştir. 89 Seri No.lu Tebliğ ile, ithal edilen hurda metallerin yurt içindeki ilk satış ve teslimleri tevkifat kapsamından çıkarılmıştır. Bu durum ise ithal edilen hurdadan üretilen külçelerin teslimi hakkında KDV tevkifatının uygulanmasına yönelik tereddütlere yol açmıştır. Bu gelişmeler sonucunda, külçe metal teslimlerinde öncelikle hurdadan imal edilen külçe ile cevherden imal edilen külçe ayrımı yapılmıştır.

02.01.2004 tarihli 5035 sayılı Kanun ile KDVK'nın 17. maddesine eklenen hüküm ile metal, plastik, kağıt, cam hurda ve atıkların teslimi KDV'den istisna edilmiştir. 31.07.2004 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5228 sayılı Kanunla hurda metalden elde edilen külçeler istisna kapsamına alınmıştır. Ancak 07.06.2008 tarihi itibariyle 5766 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucunda hurda metalden elde edilen külçe teslimine yönelik istisna kaldırılmıştır.

[875] **Çakıcı/Kütükçü/Akçay/Ersan,** KDV Tevkifatı, s. 127.

95 ve 104 Seri No.lu KDV Genel Tebliğleri ile bakır külçe, alüminyum ve çinko külçe teslimleri de tevkifata dahil edilmiştir. Zaman içinde sürekli değişiklik yapılan ve karmaşık hale gelen külçe metal teslimlerinde KDV tevkifatı uygulaması, KDVGUT ile günümüzde varlığını korumaktadır. Bu bölüm kapsamında belirtilen külçe metallerin KDV mükelleflerine (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler hariç) ve belirlenmiş alıcılara teslimi halinde 7/10 oranında[876] KDV tevkifatı uygulanmaktadır.

KDVGUT'e göre, her türlü hurda metallerden elde edilen külçeler ve hurda metallerden elde edilenler dışındaki bakır, çinko, demir-çelik[877], alüminyum ve kurşun külçelerinin teslimi tevkifat kapsamında sayılmıştır. Ayrıca slab, billet (biyet), kütük ve ingot teslimleri de külçe olarak değerlendirilmektedir. Belirtilen metallerin alımlarında tevkifat uygulanıp uygulanmadığına ve silisyum, magnezyum, mangan, nikel, titan gibi maddeler içerip içermediklerine bakılmaksızın, külçe, slab, biyet, kütük ve ingot haline getirilmiş şekildeki satışında KDV tevkifatı uygulanmaktadır. Ancak slab, billet, kütük ve ingot olarak ithal edilen malların ithalatçıları tarafından yapılan ilk teslimlerinde tevkifat uygulanmamaktadır.

Külçe, eritilerek kalıba dökülmüş maden veya alaşım olarak tanımlanmaktadır[878]. Tek başına nihai tüketim maddesi olmayan külçe başka bir malın üretim girdisi niteliğindeki mal olarak ifade edilmektedir. Külçe, hurda ve atıklardan elde edilmiş olsa dahi hurda veya atık özelliğini kaybetmiştir. Bu nedenle külçe teslimleri hurda ve atıklara ilişkin istisna kapsamında değerlendirilemez. Metal ise elektrik ve ısı iletkenliği ve kendine özgü parlaklığı olan, şekillendirmeye yatkın altın, gümüş, demir, çinko gibi elementlerin genel adıdır[879].

Külçe metaller, hurda metalden veya cevherden üretilebilir. Hurda metallerden elde edilenler hariç olmak üzere, bakır, çinko, demir-çelik, alüminyum ve kurşun külçelerinin ithalatçı ve ilk üretici tarafından teslimlerinde tevkifat uygulanmamaktadır. Bu aşamalardan sonraki el değiştirmelerde tevkifat uygulanır.

---

[876] 31 No.lu Tebliğ ile yapılan değişiklikten önce 5/10 oranında uygulanmaktaydı. Değişiklikten sonra 01.04.2020 tarihinden itibaren 7/10 oranında uygulanmaya devam edilmektedir.
[877] Tebliğdeki "demir-çelik" ibaresi 01.05.2022 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 41 No.lu KDV Tebliği ile eklenmiştir.
[878] TDK Sözlük, https://sozluk.gov.tr/, s.e.t. 29.08.2024.
[879] **Çakıcı/Kütükçü/Akçay/Ersan,** KDV Tevkifatı, s. 130.

Hurda metalin teslimi ve tevkifatı KDV'den istisna olduğu için KDV hesaplanması ve ödenmesi söz konusu değildir ancak hurda metalden elde edilen külçelerin ithalatçıları ve üreticileri tarafından teslimleri tevkifat kapsamındadır. Nitekim külçenin üretiminde kullanılan hurda metal KDV'den istisna olarak ithal edildiği veya satın alındığı için doğrudan yüklenilen indirilecek KDV de söz konusu olmaz. Ancak bu düzenlemenin Tebliğin amacına aykırı bir şekilde, "*külçe*" olarak ithal edilen ürünlerin tesliminde tevkifat uygulanması gerekliliği şeklinde anlaşılmaması gerekir. Külçe ithalatı KDV'ye tabidir, bu nedenle ithalatçının doğrudan KDV yüklenimi dikkate alınarak Tebliğde ithalatçıların teslimi bakımından tevkifat yükümlülüğü getirilmemiştir. Belirtmek gerekir ki, ithal edilen külçenin üretim aşamalarının ve hurda metal olan kısmının tespiti de mümkün değildir[880].

Daha açık bir anlatımla, hurda metalin ithali veya temini yoluyla külçe üreterek satanların teslimleri, tevkifat yapmakla yükümlü olan alıcılar tarafından tevkifata tabidir. Ancak külçe ithal ederek satanların teslimleri tevkifata tabi değildir.

İthalatçılar tarafından yapılan teslimlerde satıcının yani ithalatçının düzenlediği faturada malın ithalat yoluyla temin edilmesi sebebiyle tevkifat uygulanmadığı belirtilerek ithalata ait fatura ve gümrük beyannamesi bilgileri bulunur. Cevherden üretim yapanlar ise faturada benzer şekilde malın cevherden üretilmesi sebebiyle tevkifat uygulandığı ifadesine yer vererek tevkifat uygulamadan işlem yapar.

KDVGUT'e göre, hurda metalden elde edilen külçelerin ithalatçıları ile ilk üreticileri tarafından teslimi halinde tevkifat uygulanacaktır. Tevkifat uygulamasının genel çerçevesi kapsamında ithal külçeden, Türkiye'ye ithal edilen hurda metal malzemeden üretilen külçenin anlaşılması gerekir. Bu kapsamda yurt dışında hurda metal kullanılarak üretilen Türkiye'ye külçe olarak ve KDV ödenerek ithal edilen ürünün yurt içindeki ilk tesliminde tevkifat uygulanması, tevkifatın mantığına aykırılık teşkil etmektedir[881].

### 3.6.2. Bakır, Çinko, Alüminyum ve Kurşun Ürünlerinin Teslimi

Bakır, çinko ve alüminyum ürünlerinin teslimlerinde tevkifatın ilk evresi, 96 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 01.12.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere

[880] **Oktar,** KDV İstisnalar ve İadeler, s. 725.
[881] **Çakıcı/Kütükçü/Akçay/Ersan,** KDV Tevkifatı, s. 130.

uygulanmaya başlanmıştır. Bu kapsamda bu ürünlerin tesliminde hesaplanan KDV'nin %90'ının tevkifata tabi tutulması düzenlenmiştir. 104 Seri No.lu Tebliğ ile 01.05.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, çinko ve alüminyum alaşımlarından imal edilen mamuller de tevkifat kapsamına dahil edilerek metal ürünlerdeki tevkifatın kapsamı genişletilmiştir. Vergi güvenliğini sağlamak ve kayıt dışılığı önlemek amacıyla uygulamanın kapsamı zamanla genişlemiş ve bugünkü halini almıştır. İmalatta kullanılan ve ara mal niteliğinde olan ürünlerin teslimi tevkifat kapsamında olmasına karşılık nihai ürün olarak tesliminde tevkifat uygulanmamaktadır[882]. 31 No.lu Tebliğ ile yapılan değişiklik öncesi 5/10 oranında uygulanmaktaydı. KDVGUT'ne göre, bakır ve alaşımlarından, çinko ve alaşımlarından, alüminyum ve alaşımlarından, kurşun ve alaşımlarından üretilen ürünlerin KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler hariç) ve belirlenmiş alıcılara tesliminde 7/10 oranında KDV tevkifatı uygulanmaktadır.

Tebliğde, bakır ve alaşımlarından, çinko ve alaşımlarından, alüminyum ve alaşımlarından, kurşun ve alaşımlarından mamul; anot, katot, granül, filmasin, 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 benzerlerinin tevkifat kapsamında olduğu düzenlenmiştir. Profilin boyanmış veya kaplanmış olması durumunda da tevkifat uygulanır. Ancak bu durumda boyama veya kaplamaya ilişkin fason eloksal işçiliği tevkifat kapsamında değerlendirilmez.

Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun telin izolasyon malzemesiyle kaplanması şeklinde elde edilen *"izoleli iletken"* teslimler tevkifata tabi değildir. Belirtilen metaller ve alaşımlardan üretilen nihai ürünler ve bunların kesme, sıyırma, kıvırma ve benzeri şekillerde işlenmesiyle elde edilen yarı mamul ve mamul niteliğindeki malların teslimleri hakkında da tevkifat uygulanmamaktadır. Örneğin bu metaller ve alaşımlardan elde edilen otomobil parçası, pano, çerçeve, kapı, kapı kolu, vida, çivi, menteşe ve benzerleri tevkifata tabi değildir. Bu ürünlerin ilk üreticileri (cevherden üretim yapanlar) ile ithalatçıları tarafından tesliminde tevkifat uygulanmaz iken sonraki aşamaların teslimlerinde tevkifat uygulanır.

İthalatçı tarafından yapılan teslimlerde satıcı (ithalatçı) tarafından düzenlenen faturada *"Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat*

[882] **Çakıcı/Kütükçü/Akçay/Ersan,** KDV Tevkifatı, s. 136.

*uygulanmamıştır."* açıklamasına ve ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilir. İlk üreticiler (cevherden üretim yapanlar) ise faturada yukarıda belirtilen açıklamaya yer vererek tevkifat uygulamadan işlem yapar.

Alüminyum ürünlerin bu bölüm kapsamında tevkifata dahil edilmesi doktrinde eleştirilmektedir. Bu görüşe göre, KDV tevkifatında ana ilke güçlü ve güvenilir firmaların vergi kaçırma ihmali olan mükelleflerden kesinti yaparak verginin güvenlik altına alınmasıdır. Ancak alüminyum alanındaki uygulamada, ana üreticiden mal alan küçük üreticileri ana üreticiden tevkifat yapmaya yönlendirerek vergi, küçük mükellefin beyanına tabi kılınmıştır. Bu durum da vergi emniyetini tehlikeye atarak karışıklığa neden olmuştur[883].

### 3.6.3. Hurda ve Atık Teslimi

KDV tevkifatının ilk uygulamalarından biri olan hurda metal ilk defa 51 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile tevkifat kapsamına alınmıştır. Ardından hurda ve atık kağıt, hurda cam ve plastik malzeme teslimleri kapsama dahil edilmiştir. Tevkifat uygulaması niteliği gereği iadeyi de gerektirdiği için beklenen fayda sağlanamamış ve haksız iade talepleri oluşmuştur. Bunun üzerine hurda metal, cam, plastik malzeme ve atık kağıt teslimleri 01.01.2004 tarihinde KDV'den istisna edilmiştir. 7014 sayılı Kanun ile 01.06.2018 tarihinden itibaren konfeksiyon kırpıntıları da istisna kapsamına alınmıştır. KDVK'nın istisnayı düzenleyen 17. maddesine göre, söz konusu malların teslimi KDV'den istisnadır. Bu kapsamda bunların teslimine dair yüklenilen KDV, Kanun'un 30. maddesi gereği indirim konusu yapılamaz. Gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınır. Ancak KDVK'nın 18/1. maddesine göre belirtilen malların teslimine ilişkin istisnadan vazgeçilerek KDV uygulanması mümkün hale gelebilir. Belirtmek gerekir ki böyle bir durumda malları için alıcılardan KDV tahsil edilmesi ancak beyan edilmemek veya beyan edilse bile ödenmemek suretiyle haksız kazanç elde edilmesi gündeme gelebilecektir. Bu durum göz önüne alınarak 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile hurda metal, cam, plastik malzeme ve atık kağıt teslimlerinde KDV istisnasından vazgeçilmesi durumunda tevkifat öngörülmüştür. Bu uygulama KDVGUT ile devam etmektedir. KDV istisnasından vazgeçilmesi halinde bu malların tesliminde KDV

[883] **Maç, Mehmet** (2007) "Alüminyum Mamullerinde KDV Tevkifatı Hatalıdır", Dünya Gazetesi, 15 Haziran 2007, www.denet.com.tr, s.e.t. 17.09.2024.

mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler hariç) ve belirlenmiş alıcılar tarafından 7/10 oranında[884] KDV tevkifatı uygulanmaktadır[885].

Hurda kavramı Tebliğde tanımlanmıştır. Buna 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."*

Hurda veya atık mahiyetinde olan her türlü kağıt, karton, mukavva, kauçuk, plastik ve bunların kırpıntıları, naylon, lastik kırıkları, cam şişe, kavanoz, otomobil ve pencere camları, cam kırıkları, konfeksiyon kırpıntıları teslimleri de tevkifat kapsamında sayılmıştır. Tamir ve bakım sonucunda aynı amaçla kullanılabilecek hale gelen kullanılmış metal, plastik, lastik, kauçuk ve cam esaslı eşya teslimleri hakkında tevkifat uygulanmamaktadır.

Araç-gereç ve iş makinelerinin KDVK'nın *"Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar"* başlığını taşıyan 17/4-g maddesi veya tevkifat uygulaması kapsamında değerlendirilebilmesi için ekonomik ömrünü doldurmuş şekilde satılması ve satış neticesinde alıcının da bunları hurda olarak değerlendirmesi gerekir. Alındığı gibi veya onarılarak üretim amacına uygun şekilde kullanılacak durumda olanların teslimi tevkifat kapsamı dışında bırakılmıştır. İlgili mevzuat uyarınca hurdaya ayrılmak üzere trafikten çekilmeleri nedeniyle teslimi KDVK'nın 17/4-g maddesi uyarınca vergiden istisna olan motorlu kara taşıtları tesliminde ve hurda gemilerden yapılan söküm sonrası teslimlerde de aynı şekilde işlem uygulanır. Gemi söküm işlerinde aksamın kullanılamaz olması halinde bunların sökenler tarafından tesliminde ve sonraki aşamalarda tevkifat uygulanmaktadır. Benzer şekilde, hurda gemilerden sökülen sac aksamın sökenler tarafından tesliminde ve sonraki aşamalarda el değiştirmesinde tevkifat uygulanır. Bu bölümde bahsedilen malların ithalatçılarının da KDV tevkifatına maruz bırakılmasının

[884] 01.03.2013-21.03.2020 tarihleri arasında 5/10 olarak uygulanan tevkifat oranı 31 Seri No.lu Tebliğ ile yapılan değişiklik kapsamında 01.04.2020 tarihinden itibaren 7/10 oran uygulanmaktadır.
[885] Ayrıntılı bilgi için bkz: **Turan, Cemalettin (**2002) "Hurda ve Külçe Metallerle, Hurda ve Atık Haldeki Plastik, Kağıt ve Cam Teslimlerinde KDV Sorumluluğu", Vergi Dünyası Dergisi, S: 255, Kasım, s. 18 vd; **Aksöz, Sıtkı** (2004) "Metal, Plastik, Cam Hurda ve Atıkların Tesliminde KDV İstisnası Uygulaması", Vergi Dünyası Dergisi, S: 274, Haziran, s. 121.

çelişkili olduğu doktrinde değerlendirilmektedir[886].

### 3.6.4. Atıklardan Elde Edilen Hammadde Teslimi

Atıklardan elde edilen hammaddelerde tevkifat 86 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile plastik hurda ve atıkların çeşitli işlemlerden geçirilerek işlenmesi neticesinde elde edilen ve hurda ve atık niteliğini kaybederek plastik esaslı malzeme imalatında kullanılan ürünlerin teslimi olarak uygulanmaya başlanmıştır. Metal, plastik, kağıt, cam hurda ve atıkların teslimlerinin KDVK'da yapılan değişiklik neticesinde KDV'den istisna edilmesi sonrasında da tevkifat uygulamasına aynı şekilde devam edilmiştir. KDVGUT'ne göre, KDV mükellefleri tarafından bu bölüm kapsamında belirtilen ürünlerin KDV mükelleflerine (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler hariç) ve belirlenmiş alıcılara tesliminde 9/10 oranında KDV tevkifatı uygulanmaktadır.

Atıklardan elde edilen hammaddelerin kapsamı Tebliğde düzenlenmiştir. Tebliğde yer alan açıklamaya göre; *"Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırpıntılarının çeşitli işlemlerden geçirilip işlenmesi sonucunda elde edilen ve genellikle hurda ve atık niteliklerini kaybederek metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam esaslı malzeme imalatında hammadde olarak kullanılan mamul niteliğindeki kırık, çapak, toz, granül ve benzeri ürünlerin teslimi"* tevkifat uygulaması kapsamındadır.

117 No.lu Tebliğ ile değişiklik yapılmadan önce bu tevkifat yalnızca plastik hurdaların işlenmesiyle elde edilen pet kırıkları, plastik çapak, plastik granül ve benzerleri için aynı oranda uygulanmaktaydı. 117 No.lu Tebliğ ile tevkifatın kapsamı genişletilmiştir.

Metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt, cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırpıntılarından elde edilen hammaddelerin teslimi KDVK'nın 17/4-g maddesi kapsamında değildir. Bu nedenle bu ürünler hakkında genel oranda KDV uygulanmaktadır.

[886] **Maç,** KDV-6, s. 58.

Bu ürünlerin ithalatçıları tarafından tesliminde tevkifat uygulanmamaktadır. Sonraki aşamaların teslimleri ise tevkifata tabidir. İthalatçı tarafından yapılan teslimlerde ithalatçı tarafından düzenlenen faturada "*Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır."* açıklamasına ve ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilir.

### 3.6.5. Pamuk, Yün, Deri vb. Teslimleri

107 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile mal ve hizmetlere uygulanacak olan KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki II sayılı listenin 1 ve 2 sıraları kapsamındaki ürünlerin tesliminde 05.01.2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere %50 oranında KDV tevkifatı uygulanmaya başlanmıştır. Sonrasında yayımlanan 108 Seri No.lu Tebliğ ile 27.02.2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere oran %90'a çıkarılmıştır[887]. KDVGUT'ne göre, KDV mükellefleri tarafından bu bölümde belirtilen malların KDV mükelleflerine (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler hariç) veya belirlenmiş alıcılara tesliminde 9/10 oranında KDV tevkifatı uygulanmaktadır.

KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki II sayılı listenin 1. ve 2. sıraları kapsamındaki ürünlerin tesliminde tevkifat uygulanır. Bu kapsamda, kütlü v elyaf pamuk, linter pamuk, pamuk lifi döküntüleri, natürel veya tops halindeki tiftik, yün ve yapağı ile Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 41.01 pozisyonunda bulunan sığır ve atların, 41.02 pozisyonunda bulunan koyun ve kuzuların, 41.03 pozisyonundaki keçi ve oğlakların ham post ve derilerinin teslimi tevkifat kapsamındadır.

Bu bölümde belirtilen ürünler dokuma ve deri-konfeksiyon sektörünün temel girdisini oluşturmaktadır. Tevkifat uygulaması, tevkifata tabi ürünleri ilk aşamada ekonomiye dahil eden kesimin çoğunlukla kayıt dışı faaliyet göstermesi, kayıtlı olanların da küçük esnaf veya çiftçi olması ve bu ürünleri kullanan kurumsal işletmelerin sorun yaşaması gibi etkenler neticesinde iki tarafın da durumu göz önüne alınarak getirilmiştir[888]. KDV

[887] **Akyol, M. Emin** (2008) "Pamuk, Tiftik, Yün, Yapağı, Ham Post ve Deri Teslimleri ile Büyükbaş ve Küçükbaş Hayvan Etlerinin Tesliminde KDV Tevkifatı", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S: 53, s. 84 vd.
[888] **Çakıcı/Kütükçü/Akçay/Ersan,** KDV Tevkifatı, s. 161.

güvenliğini amaçlayan bu düzenleme kayıt içindeki işlemlerde etkili iken kayıt dışı işlemlerde etkili olmamaktadır. Nitekim aynı durum diğer kısmi tevkifat unsurları bakımından geçerli olmaktadır[889]. KDV tevkifatına tabi diğer malların ithalatçıları tevkifat kapsamına dahil tutulmamasına rağmen bu bölüm kapsamındaki ürünleri ithal edip satanlar tevkifata tabidir. Nitekim bu durum da doktrinde eleştirilmektedir[890].

63 No.lu KDV Sirkülerinde müstahsil makbuzu ile üreticiden alınan koyun, keçi, dana, sığır derilerinin tesliminde Tebliğin 3.1.2. bölümünde sayılan alıcılar tarafından 9/10 oranında KDV tevkifatı yapacağı düzenlenmiştir. KDVK'nın 17/4-b maddesinde gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler tarafından yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'den istisna olduğu düzenlenmiştir. Gerçek usule tabi olmayan çiftçilerden yapılan alımlar ise müstahsil makbuzu ile belgelenmektedir. Bu nedenle müstahsil makbuzu ile yapılan alımların KDV'den istisna olduğu ve tevkifatın uygulanmayacağı doktrinde ifade edilmektedir. Dolayısıyla 63 No.lu Sirkülerde yer alan hükmün uygulanamayacağı, daha açık bir anlatımla müstahsil makbuzu ile gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden alınan ilgili ürünlerin KDV tevkifatına tabi tutulmaması gerektiği değerlendirilmektedir[891].

### 3.6.6. Ağaç ve Orman Ürünleri Teslimi

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğ ile 01.05.2012 tarihinden itibaren, daha önce tevkifat uygulanmayan ağaç ve orman ürünleri teslimleri üzerinden hesaplanan KDV'nin tevkifata tabi tutulmuştur. Söz konusu düzenleme ile, bu sektördeki kayıtdışılık ve KDV'ye karşı kaçınmaya yönelik tespitler neticesinde erozyona uğrayan KDV'nin güvence altına alınması hedeflenmiştir[892]. KDVGUT'ne göre KDV mükelleflerine (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler hariç) ve belirlenmiş alıcıların bu bölümde belirtilen ürün, artık, talaş ve kırpıntı alımlarında 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanmaktadır.

Tebliğe göre bu bölüm kapsamında olan teslimler; *"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,*

[889] **İnaltong,** Katma Değer Vergisi'nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları, s. 382.
[890] **Maç**, KDV-6, s. 59.
[891] **Maç,** KDV-6, s. 59; **İnaltong,** Katma Değer Vergisi'nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları, s. 383-384.
[892] **Çakıcı/Kütükçü/Akçay/Ersan,** KDV Tevkifatı, s. 164.

*mobilyalık ve benzeri kereste, mobilya ve kereste imalatı sonucu ortaya çıkan kırpıntı, çıta ve benzeri imalat artıkları ile odun artığı talaş teslimleri"*dir. Bu mahiyette olmayan mobilya, döşeme malzemesi, levha ve benzeri ürünlerin tesliminde tevkifat uygulanmamaktadır.

Söz konusu mal grubuna dahil olan ürünlerin ağaç işleme endüstrisinde ilk madde niteliğini taşıması gerekmektedir. Nitekim Tebliğ hükmünde de ilk madde ve malzeme ifadesinde özellikle yer verilmiştir. İlk madde ve malzemeler, üretilen mamullerin esas yapısını teşkil eden ve henüz bir malın üretiminde hiç kullanılmamış olan maddelerdir. İlk madde ve malzemeler gider olup ham madde kavramı yerine de kullanılmaktadır. Ancak ham madde, doğadan elde edilen maddelerdir. Bu yönüyle ilk defa üzerinde değişim işlemi uygulanan ve üretilen şeyin bünyesini oluşturan maddeler bu kapsamda değerlendirilir. Ayrıca tevkifat uygulaması kapsamındaki mal grubuna dahil ürünlerin her türlü ağaç, tomruk, odun ile ağaç, odun ve tomrukların önceden tespit edilen ölçülerde biçilmiş olmasıyla elde edilmiş olması gerekmektedir[893].

Yakacak odun tesliminde tevkifatın uygulanıp uygulanmayacağı konusunda iki farklı özelge bulunmaktadır. Bunlardan birinde, ilk madde ve malzeme niteliğinde olmayan tomruk, odun, kereste, kırpıntı, atık vb mahiyeti bulunmayan yakacak odun satışlarında KDV tevkifatı uygulanmaması gerektiği belirtilmiştir[894]. Yine aynı yılda verilen bir başka özelgede ise, yakacak odunu ilk madde/malzeme niteliğinde kabul ederek KDV tevkifatına tabi olduğu ifade edilmiştir[895]. Doktrinde yer alan bir görüşe göre de yakacak odun ilk madde ve malzeme niteliğinde kabul edilerek tevkifata tabi tutulmalıdır[896].

Bu bölüm kapsamında bulunan malların ithalatçıları veya bu malları 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlardan alanlar tarafından yapılan teslimlerde tevkifat uygulanmamaktadır. Bu teslimlere ilişkin faturada teslim edilen mallara tevkifat uygulanmadığına ilişkin ibare ve malların ithalatına ilişkin fatura veya gümrük

[893] **Çakıcı/Kütükçü/Akçay/Ersan,** KDV Tevkifatı, s. 166.
[894] Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı, 21.02.2013 tarih ve 76464994-130[KDV.2012.180]-47 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, s.e.t. 09.09.2024.
[895] Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı, 28.08.2013 tarih ve 18008620-130[ÖZG-2012-37]-87 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, s.e.t. 09.09.2024.
[896] **Uğurlu, Uğur** (2014) "Yakacak Odunda KDV Tevkifatı Karmaşası" E-Yaklaşım, S: 258, Haziran, www.yaklasim.com, s.e.t. 09.09.2024.

beyannamesi bilgilerine veya 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlardan alımına dair fatura bilgilerine yer verilir.

### 3.6.7. Diğer Teslimler

35 No.lu KDV Tebliği ile yapılan değişiklikle birlikte KDV mükellefleri tarafından Devlet Malzeme Ofisi Müdürlüğüne yapılan ve Tebliğde özel olarak belirlenmeyen diğer bütün teslimlerde belirtilen kurum tarafından 2/10 oranında KDV tevkifatı uygulanmaktadır. Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji kullanımları bu kapsamda değerlendirilmemektedir.

### 3.6.8. Demir-Çelik Ürünlerinin Teslimi

41 No.lu KDV Genel Tebliği ile demir-çelik ürünleri 01.05.2022 tarihinden itibaren kısmi KDV tevkifatı kapsamına alınmıştır. Cevherden, hurdadan veya diğer hammaddelerden üretilen demir-çelik ve alaşımlarından yapılmış her türlü uzun ve yassı ürünler demir-çelik ve alaşımı ürünler tevkifat kapsamındadır. KDVGUT'ne göre demir-çelik alaşımlarından üretilen ve bu bölüm kapsamında belirtilen ürünlerin KDV mükelleflerine (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler hariç) ve belirlenmiş alıcılara tesliminde 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanmaktadır. Demir-çelik ve alaşımlarından yapılmış olan kapı, kapı kolu, vida gibi eşyaların tesliminde KDV tevkifatı kapsamında değildir.

Demir-çelik ve alaşımlarından yapılan ürünlerin ithalatçı tarafından teslimlerinde ve münhasıran cevherden üretilenlerin üreticiler tarafından yapılan ilk tesliminde tevkifat uygulanmamaktadır. Ancak bu aşamalardan sonraki el değiştirmelerde tevkifat uygulanmaktadır. Ayrıca demir-çelik ve alaşımlarından yapılan ürünlerin hurdadan, diğer hammaddelerden veya hurda, cevher ve diğer hammaddeler birlikte kullanılarak üretilmesi durumunda bu ürünlerin ilk üreticilerinin teslimi dahil her aşamasındaki teslimlerde tevkifat uygulanmaktadır.

Demir-çelik ve alaşımlarından yapılan ürünlerin payları Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören şirketler tarafından teslimi de tevkifat kapsamındadır. İthalatçılar tarafından yapılan teslimlere dair düzenlenen faturada ürünün doğrudan ithalat yoluyla temin edildiği için

tevkifat uygulanmadığına ilişkin bir açıklama ve ithalata ait fatura ve gümrük beyannamesine yer verilmektedir. Cevherden üretim yapanlar ise faturada buna ilişkin bir açıklamaya yer verilerek tevkifat uygulanmadan işlem yapılmaktadır.

### 3.7. Kısmi Tevkifat Uygulamasıyla İlgili Ortak Hususlar

Kısmi tevkifat uygulamasına ilişkin sınır, belge düzeni, beyanname, düzeltme işlemleri ve iade işlemleri ortak bir şekilde KDVGUT'nin 2.1.3.4. bölümünde düzenlenmiştir.

#### 3.7.1. Tevkifat Uygulanmayacak İşlemler

##### 3.7.1.1. Kamu Niteliği Taşıyan Kurum ve Kuruluşların Teslim ve Hizmetleri

Bazı kamu kurum ve kuruluşların kısmi tevkifat kapsamındaki teslim ve hizmetlerinde, alıcıların durumuna bakılmaksızın, tevkifat uygulanmamaktadır. Bu kurum ve kuruluşlar şunlardır:

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ile bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ve köylere hizmet götürme birlikleri,
- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Bankalar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği bulunan emekli ve yardım sandıkları,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri,
- Özelleştirme kapsamında yer alan kuruluşlar,
- Türkiye Varlık Fonu ile alt fonlara devredilen kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil olmak üzere bütün borsalar,

- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları.

Okul aile birlikleri ile Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimlikleri bu kapsamda değerlendirilmeyeceği için tevkifat kapsamına giren teslim ve hizmetler bakımından tevkifata tabidir.

Belirtmek gerekir ki, 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların tevkifat kapsamındaki alımlarına ait bedellerin genel bütçe dışındaki bir kaynaktan ödenmesi tevkifat uygulanmasına engel teşkil etmez.

#### 3.7.1.2. Tecil-Terkin Uygulanan İşlemler

KDVK'nın 11/1-c maddesi uyarınca, bu madde kapsamında düzenlenen ihraç kaydıyla teslimlerde ve Geçici 17. maddesiyle düzenlenen dahilde işleme rejimi kapsamındaki hammadde ve yardımcı maddelerin yurt içinden alınması halinde tecil ve terkin uygulanan KDV için tevkifat uygulanmamaktadır. Satıcı veya alıcıların durumunun bir önemi bulunmamaktadır.

#### 3.7.1.3. KDV İstisnasına Dahil İşlemler

KDVK uyarınca KDV'den istisna edilen teslim ve hizmetlerde tevkifat uygulanmamaktadır. KDV'den istisna olan işlemlerde, bu işleme ait bedel üzerinden KDV hesaplanmaz ve dolayısıyla tevkifat da yapılmaz.

#### 3.7.1.4. Aracı Vasıtasıyla Yapılan Tevkifata Tabi Hizmetler

Kısmi tevkifat kapsamına giren hizmetlerin yüklenici tarafından fiilen yapılmayarak bir alt yükleniciye yaptırılması durumunda idare hizmeti yaptıranın tevkifat uygulaması gerektiğini düşünmektedir. Nitekim konuyla ilgili olarak 63 No.lu KDV sirkülerinde de sorumlu tayin edilmekle birlikte 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde bulunmayan bir

kuruluşun servis taşımacılığını bizzat ifa etmeyip başka bir firmaya vermesi durumunda, sorumlu tayin edilen kuruluşa karşı ifa edilen hizmetin aracılık niteliğinde olduğundan sorumlu olarak belirlenen kuruluşun bu firmanın düzenlediği faturadaki KDV tutarı üzerinden tevkifat yapmayacağı ve ihaleyi alan firmaya servis taşımacılığı hizmetini fiilen ifa eden firmanın düzenlediği faturadaki KDV tutarının 5/10 oranında tevkifat yapacağı ifade edilmiştir.

Tevkifat uygulamasındaki amaç, hizmeti verenlere ödenecek olan KDV'nin hizmeti alan tarafından doğrudan hazineye aktarılmasını sağlayarak vergi güvenliğini temin etmektir. Doktrinde yer alan bir görüşe göre, aracılar vasıtasıyla yapılan tevkifata tabi hizmetlerde, hizmet bedelini hizmeti talep eden firmalara aktarmasında tevkifat uygulanmaması vergi güvenliği amacıyla bağdaşmamaktadır. Nitekim burada hizmeti fiilen aracı yapmamış olsa da hizmeti talep edene karşı yüklenen aracı firma olmaktadır. Bu nedenle hizmetin yapılması konusunda aracı firma sorumlu olmakta ve hizmeti fiilen ifa edenleri ise fason olarak iş yapan konumunda bulunmaktadır. Tüm bu hususlar göz önüne alındığında, fason hizmetlerde tevkifat uygulanmaması gerektiği, aracılık yapan firmanın hizmeti talep eden firmaya düzenleyeceği faturada tevkifat uygulanmasının daha doğru olacağı ifade edilmektedir[897].

#### 3.7.1.5. Grup Şirketlerde Tevkifatlı İşlem Bedelinin Yansıtılması

Grup şirketler[898] ihtiyaçları doğrultusunda gruba bağlı bir şirket tarafından hizmet alım ihaleleri düzenleyerek hizmeti organize edebilirler. Bu şekilde sağlanan hizmetler tevkifat kapsamında bulunması ve hizmetten yararlanan grup şirketinin tevkifat yapmakla sorumlu tutulanlar arasında bulunması halinde, hizmet alımına ilişkin ihaleyi gerçekleştiren şirket adına düzenlenecek olan faturalarda tevkifat uygulanır.

İhaleyi düzenleyen şirket tarafından fiilen verilmeyen ve dışarıdan temin edilerek grup şirketlerine aktarılan hizmetlerle ilgili olarak grup şirketleri tarafından düzenlenecek faturalarda tevkifat uygulanması gerekmemektedir[899].

[897] **Oktar,** KDV İstisnalar ve İadeler, s. 745.
[898] Ayrıntılı bilgi için bkz: **Silahşör, Mert** (2021) Türk Hukuku ve Mukayeseli Hukukta Şirketler Topluluğunun Vergilendirilmesi, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.
[899] **Oktar,** KDV İstisnalar ve İadeler, s. 745.

#### 3.7.1.6. Mücbir Sebep

Tam tevkifat mücbir sebep halinden etkilenmemektedir. Alıcının mücbir sebep halinin bulunması sorumluluğun yerine getirilmesi gerekliliğini ortadan kaldırmamakta, yalnızca mücbir sebep hali nedeniyle yapılan tevkifatın beyanının ve ödenmesinin mücbir sebep durumu ortadan kalkana kadar ertelenmesi söz konusudur. Kısmi tevkifat ise mücbir sebepten etkilenmektedir. Alıcı, mücbir sebep kapsamında ise, fakat satıcı mücbir sebep kapsamında değil ise, alıcının mücbir sebep hali devam ettiği sürece kısmi KDV tevkifatı gereği oluşmayacaktır. Alıcı mücbir sebep kapsamında değil, ancak satıcı mücbir sebep kapsamında ise kısmi KDV tevkifatı gereği ortadan kalkmamaktadır[900].

VUK'a göre mücbir sebep halinin başladığı tarihten sona erdiği tarihe kadar geçen süre boyunca vergi ödevleri ertelenir. Bu doğrultuda KDVGUT'de de mükelleflerin mücbir sebep halinde olduğu süre boyunca kısmi tevkifata tabi alımlarında da tevkifat uygulanmayacağı düzenlenmiştir. Alıcı mükelleflerin mücbir sebep halinden çıkmak istemeleri halinde idareye yapacakları başvuru neticesinde mücbir sebep hali sonlandırılabilir. Mücbir sebep halinin ortadan kalktığı tarihten itibaren genel hükümler kapsamında tevkifat uygulanır. Hem alıcı hem de satıcının mücbir sebep kapsamında bulunmaları halinde söz konusu alımlarda genel hükümler kapsamında tevkifat uygulanmaya devam edilir.

### 3.7.2. Tevkifat Uygulamasında Sınır

Tevkifat uygulamasındaki işlemlerde alıcıların KDV tevkifatı yapması zorunludur. Ancak bazı hallerde alıcılar tarafından tevkifat uygulanmaz. Tam tevkifat uygulamasına ait işlemlerde satıcının KDV mükellefiyeti yoktur. Bu nedenle alt sınır uygulaması da bulunmamaktadır. Alıcı söz konusu işlemi yapanın durumuna ya da işlem tutarına bakmadan tevkifat uygulamak zorundadır. Bu nedenle alt sınır uygulaması yalnızca kısmi tevkifata tabi işlemler için geçerlidir. Örneğin yurt dışından temin ettiği hizmet bedeli 100 TL olan mükellef, işlem bedeli alt sınırın altında kaldığından hareketle tevkifat uygulama zorunluluğu bulunmadığını iddia edemez. İşlem üzerinden KDV hesaplayarak sorumlu

[900] **Maç, Mehmet** (2021) "Mücbir Sebep Halinin KDV Tevkifatına Etkisi ve Bu Konuda 34 No.lu KDV Tebliği ile Getirilen Değişiklik", Lebib Yalkın Dergisi, S: 207, Mart, s. 2.

sıfatıyla beyan edip ödemek zorundadır[901].

Kısmi tevkifat uygulamasında satıcı işlemden dolayı KDV hesaplar ve hesaplamış olduğu KDV'nin bir kısmını mükellef sıfatıyla beyan eder. KDV'nin bir kısmı da alıcı tarafından tevkifata tabi tutulur. Aşağıda belirtilen bazı hallerde alıcılar KDV tevkifatı yapmamaktadır:

İlk olarak, KDV mükellefi olsa da olmasa da belirlenmiş alıcılar kapsamında sayılanların, alıcılara bakılmaksızın, kısmi tevkifat kapsamındaki teslim ve hizmetlerinde hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmamaktadır. Profesyonel spor kulüpleri tarafından belirlenmiş alıcılara yapılan teslim ve hizmetler bu kuralın istisnasını oluşturmaktadır.

İkinci olarak, KDVK'nın 11/1-c ve geçici 17. maddeleri kapsamındaki teslimlerde ve bu Kanun uyarınca KDV'den istisna olan teslim ve hizmetlerde tevkifat uygulanmamaktadır. Diğer bir anlatımla KDV'den istisna olan teslim ve hizmetlerde KDV hesaplanmamakta ve dolayısıyla tevkifat da yapılmamaktadır.

Son olarak kısmi tevkifat uygulamasına giren her bir işlemin KDV dahil bedeli belirlenen alt sınırı aşmadığı takdirde de tevkifat yapılmamaktadır. Sınırın aşılması durumunda tutarın tamamı üzerinden tevkifat yapılır. Belirtmek gerekir ki KDVK'nın 24/c maddesine göre, vade farkı, fiyat farkı, kur farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler de KDV matrahına dahildir. Alt sınır uygulamasında, KDV matrahına dahil unsurlar ve hesaplanan KDV tutarı hesaplamaya dahil edilmelidir. Fatura içinde yer alan ancak KDV matrahına dahil olmayan unsurlar alt sınır hesaplanırken dikkate alınmamalıdır.

Kısmi tevkifat uygulamasındaki bir işlemin tevkifata tabi tutulması için alt sınır ilk başta fatura düzenleme sınırı olarak belirlenmişti. Ancak sonra bu uygulamadan vazgeçilerek alt sınır olarak kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki bir işlemin KDV tevkifatına tabi tutulması için işlemin KDV dahil bedelinin 2.000 TL'yi aşması gerekmekteydi. Ancak 50 Seri No.lu KDV Genel Tebliği[902] ile sınırda değişiklik yapılmıştır. Buna göre, KDV tevkifatına tabi tutulması için işlemin KDV dahil bedelinin işlemin

[901] **Çakıcı/Kütükçü/Akçay/Ersan**, KDV Tevkifatı, s. 303.
[902] Resmi Gazete Tarihi: 10.02.2024, Resmi Gazete Sayısı: 32456.

yapıldığı yıla ilişkin olarak VUK'un 232. maddesine göre belirlenen fatura düzenleme sınırını aşması gerekmektedir. 2024 yılı öncesinde sabit olarak belirlenen miktarın sürekli olarak güncellenme ihtiyacı sebebiyle uygulama zorluğuna sebep olduğu ve eski uygulamaya dönüldüğü değerlendirilmektedir. 2024 yılı için fatura düzenleme sınırı 6.900 TL olarak belirlenmiştir. KDV dahil bedelin 6.900 TL'yi aşmaması halinde hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmaz. Ancak sınırın aşılması halinde tutarın tamamı üzerinden tevkifat uygulanmaktadır.

6.900 TL'yi aşan işlemlerde KDV tevkifatından kaçınmak amacıyla bedel parçalara ayrılamaz. Aynı işleme ait bedellerin toplamı dikkate alınarak sınırın aşılması halinde tevkifat uygulanır. KDV tevkifatından kaçınmak amacıyla birden fazla fatura düzenlemek suretiyle bedelin parçalara bölündüğü tespit edilirse vergi dairesi tarafından bütünlük sağladığı anlaşılan alımların toplamının 6.900 TL'yi aşıp aşmadığına bakılarak gerekli işlem tesis edilir.

### 3.7.3. Belge Düzeni

KDVK'nın "*Fatura ve Benzeri Vesika Düzenlenmesi*" başlığını taşıyan 53. maddesinde, *"Bu Kanunda geçen fatura ve benzeri vesikalar tabiri Vergi Usul Kanununda düzenlenen vesikaları ifade eder."* düzenlemesi yer almaktadır. Söz konusu hüküm gereği, KDV hesaplanmasında veya indirime teşkil edecek belgelerin düzenlenmesinde VUK hükümleri esas alınmaktadır. VUK'un 229 ve devamı maddelerinde fatura düzenlenmiştir. Fatura benzeri vesikalar ise serbest meslek makbuzu ve perakende satış vesikalarını ifade etmektedir[903]. KDV tevkifatı uygulanan işlemlere ait fatura ve benzeri belge tevkifat tutarına uygun bir şekilde düzenlenmelidir. İlgili belge satıcı bakımından tevkifat uygulandığını tevsik eden belge niteliğindedir.

Tam tevkifat bakımından satıcının KDV mükellefiyeti bulunmadığı için mevzuata uygun belge düzenlenmesi de mümkün değildir. Kısmi tevkifat uygulamasında ise satıcı KDV mükellefidir. Satıcı mükellefin yaptığı işleme dair fatura ve benzeri belge düzenlemesi gerekmektedir. Tebliğe göre tevkifata tabi işlemler için satıcılar tarafından düzenlenecek olan belgelerde işlem bedeli, hesaplanan KDV, tevkifat oranı, alıcı tarafından tevkif edilecek

[903] **Çakıcı/Kütükçü/Akçay/Ersan,** KDV Tevkifatı, s. 299.

KDV tutarı, tevkifat dahil toplam tutar ve tevkifattan sonra tahsil edilmesi gereken tevkifat hariç toplam bedel ayrıca gösterilmelidir.

Düzenlenen bu fatura satıcı bakımından işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'ye tevkifat uygulandığını kanıtlayan belge niteliğindedir. Faturaya borçlanılan miktar olarak rakam ve yazıyla tevkifattan sonra kalan tutar yazılır. Tevkifata tabi olan ve olmayan işlemlerin birlikte yapılması durumunda bu işlemler tek faturayla belgelendirilebilir. Bu durumda tevkifata tabi işlem bedeli ve bu bedel üzerinden hesaplanan KDV ve tevkif edilen KDV tutarı fatura üzerinde ayrı gösterilir. Bu şekilde düzenlenen faturalarda tevkifata tabi işlem bedelinin KDV dahil tutarının işlemin yapıldığı yıla ilişkin olarak VUK'un 232. maddesine göre belirlenen fatura düzenleme sınırını aşıp aşmadığı dikkate alınır. Bu sınırı aşmadığı takdirde tevkifat uygulanmamaktadır.

### 3.7.4. Beyanname

KDVGUT'de kısmi tevkifata tabi işlemlerin alıcıların ve satıcıların verecekleri beyannamelerde nasıl gösterileceği konusunda birtakım açıklamalara yer verilmiştir. Kural olarak tevkifata tabi olan işlemin yapıldığı döneme ait vergi sorumluları için hazırlanan 2 No.lu KDV beyannamesi ile tevkifat beyan edilir. Ancak genel bütçeli idareler tevkifat kapsamında hesapladıkları KDV tutarı için 2 No.lu KDV beyannamesi vermezler ve tevkifat tutarını doğrudan gelir hesabına kaydederler. Genel bütçeli idareler dışındaki vergi sorumluları, vergi sorumlularına ait 2 No.lu KDV beyannamesi ile tevkif etmiş oldukları vergiyi beyan ederler. Bunların başka faaliyetleri sebebiyle KDV mükellefiyetlerinin bulunmaması bu durumu etkilemez.

2 No.lu beyanname yalnızca tevkifata tabi işlemin olduğu dönemde verilir. Gerçek usulde KDV mükellefleri tarafından her vergilendirme dönemi verilen 1 No.lu beyannameden bu yönüyle de ayrılmaktadır.

Gerçek usulde KDV mükellefleri tevkifata tabi KDV'nin beyanında 1015B beyanname kodlu KDV2 beyannamesini, gerçek usulde KDV mükellefiyeti bulunmayanlar da söz konusu verginin beyanında 9015 beyanname kodlu KDV2 beyannamesi vermektedirler.

Mal ve hizmeti satın alan ve adına fatura ve benzeri belge düzenlenen sorumlu tarafından tevkifat yapılır. 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenir veya doğrudan muhasebe tarafından Bütçe hesabına gelir olarak kaydedilir.

Vergi sorumluları için vergilendirme dönemi, KDVK'nın 39/2-b maddesinde bir ay olarak belirlenmiştir. Tevkifat yapmak zorunda olanlar vergilendirme dönemi içinde tevkifata tabi işlem bulunuyorsa 2 No.lu beyanname verirler. Bir aylık dönem içinde tevkifata tabi işlem bulunmuyor ise 2 No.lu KDV beyannamesi verilmez.

Tam tevkifat uygulamasında satıcı KDV mükellefi değildir. Dolayısıyla KDV'ye tabi işlem üzerinden hesaplanan KDV'yi 1 No.lu beyanname ile beyan edemez. Bu durumda alıcının işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamını 2 No.lu beyanname ile sorumlu sıfatıyla beyan ederek ödemesi gerekmektedir. Kısmi tevkifat uygulamasında ise farklı olarak satıcı da mükellef konumundadır. Tam tevkifatta satıcı herhangi bir KDV beyanında bulunmaz ve KDV'nin tamamı alıcı tarafından beyan edilir. Kısmi tevkifatta ise satıcının işlem bedeli üzerinden hesaplamış olduğu KDV'nin bir kısmı sorumlu sıfatıyla alıcı tarafından, bir kısmı da mükellef sıfatıyla satıcı tarafından beyan edilir. Bu nedenle kısmi tevkifatta beyanı alıcının beyanı ve satıcının beyanını ayrı incelemek gerekmektedir. Bunun yanı sıra beyana ilişkin birtakım özel durumlar da bulunmaktadır.

#### 3.7.4.1. Alıcının ve Satıcının Beyanı

Genel bütçeli idareler hariç olmak üzere, alıcılar tarafından tevkifata tabi olan KDV, tevkifata tabi olan işlemin meydana geldiği tarihi içine alan vergilendirme dönemine ait 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenir.

Genel bütçeli idareler sorumlu sıfatıyla beyanı kesinti tutarını doğrudan bütçe gelirleri hesabına gelir kaydederek yaparlar. Ancak genel bütçeli idarelerin tevkifat kapsamına giren alımlarına ilişkin bedellerin genel bütçe ödeneği dışındaki bir kaynaktan ödenmesi tevkifata engel teşkil etmez. Bu nedenle genel bütçeli idareler tarafından tevkifata tabi vergiler de vergi sorumlularına ait 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenir.

Satıcı, kısmi tevkifat kapsamındaki işlemi 1 No.lu KDV beyannamesi ile beyan eder. Söz konusu beyannamede; biri beyannamede yer alan "*Kısmi tevkifat uygulanan işlemler*"

tablosuna, diğeri ise "*İstisnalar-Diğer iade hakkı doğuran işlemler*" tablosuna olmak üzere iki kayıt yapılır.

#### 3.7.4.2. Beyana İlişkin Özel Durumlar

Beyana ilişkin birtakım özel durumlar bulunmaktadır. Bunlardan ilki, sorumlu sıfatıyla beyanın yapılmaması veya eksik yapılması hallerinde ne yapılacağına ilişkin durumdur. KDVK'nın 9. maddesinde KDV sorumluluğunu yerine getirmeyenler hakkında yapılacak işlem hakkında özel bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla 2 No.lu KDV beyannamesinin verilmemesi veya eksik beyan edilmesi durumunda VUK'un ilgili maddeleri uygulama alanı bulmaktadır. Bu konuda yapılacak işlemlere ilişkin Tebliğ hükmüne göre, tevkifat uygulaması kapsamında olan mal ve hizmet alımlarına ilişkin KDV, malın teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı dönemde tevkifata tutulmalı ve bu dönemde beyan edilmelidir. Ancak alıcılar fatura tarihi veya fatura bedelinin ödendiği tarihi esas almak suretiyle tevkifatı beyan edebilmektedir. Özellikle kısım kısım verilmesi mutad olan hizmetlerde bu durum uygulamada sıklıkla görülmektedir. Uygulamada aylık hizmet faturası genellikle ayın son günü düzenlenmektedir. Ancak fatura alıcıya geç ulaştığı için ödeme bir sonraki ay içinde gerçekleşir. KDVK'nın 10. maddesine göre, kural olarak işlemin yapılmasıyla KDV doğar. Bu nedenle faturanın düzenleme tarihi veya bedelin ödenme tarihi vergiyi doğuran olay bakımından bir önem taşımamaktadır. Yalnızca işlem yapılmadan önce fatura ve benzeri belge düzenlendiği takdirde bu belgede gösterilen tutarla sınırlı olarak vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Alıcıların bir kısmı tarafından bu hususun yanlış anlaşılması nedeniyle tevkif edilen KDV'nin sonraki dönemlere sarktığı görülebilmektedir. Bazı durumlarda da sorumlu tarafından tevkif edilen KDV hiç beyan edilmemiş olabilir.

Tevkifatı yapılan verginin beyanının hiç yapılmaması veya süresinden sonra yapılması durumunda vergi ziyaı ortaya çıkmaktadır. Sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gereken verginin betan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi durumunda bu tutarın re'sen veya ikmalen tarhı gerekmektedir. Ayrıca vergi ziyaı cezası kesilerek gecikme faizi hesaplanır.

Sorumlu sıfatıyla beyan edilmeyen veya eksik beyan edilen KDV'nin satıcı tarafından beyan edilmiş olması durumunda sorumlu adına yapılacak olan tarhiyatta vergi aslı aranmaz. Sorumlu tarafından beyan edilerek ödenmesi gerekmesine rağmen satıcı

tarafından beyan edilen KDV'nin ödenmiş olması durumunda, normal vade tarihinden ödendiği tarihe kadar; verginin ödenmemiş olması durumunda ise normal vade tarihinden yapılacak tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar gecikme faizi uygulanmaktadır[904]. Alıcı tarafından tevkifata tabi tutulmayan ve satıcı tarafından beyan edilen KDV, alıcı tarafından faturaya dayanarak genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabilir. Nitekim indirimi düzenleyen KDVK'nın 29. maddesinde bunu sınırlayan bir hüküm de yer almamaktadır[905].

Sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gereken verginin beyan edilmemesi veya eksik beyanı halinde yapılacak işlemler hakkında Tebliğde yapılan açıklamalar doktrinde çeşitli yazarlar tarafından eleştirilmektedir. Maç'a göre, KDV sorumluluğunun, sorumlunun 1 No.lu KDV beyannamesi ile veya satıcının KDV beyanıyla telafi edildiği durumlarda vergi aslı ve vergi ziyaı cezası alınmaması gerektiği, gecikme faizinin ise telafi ödemesinin yapıldığı günden itibaren durdurulması gerektiği değerlendirilmektedir[906].

Uzunoğlu'na göre, *"Sorumlu sıfatıyla beyan edilmeyen veya eksik beyan edilen KDV tutarının satıcı tarafından beyan edilmiş olması halinde sorumlu adına yapılacak tarhiyatta vergi aslı aranmayacaktır."* şeklinde getirilen hüküm olumlu ancak eksik bir hükümdür. Düzenlemedeki eksiklik, işlemde satıcının beyan ettiği ve ödediği vergi dikkate alınırken bu vergiyi indirim hakkı olan alıcının yani tevkifat yapacak olanın verdiği 1 No.lu KDV beyannamesindeki beyanlarının dikkate alınmamasıdır. Bu nedenle ilgili düzenlemenin adil olmadığı belirtilmektedir. Oysa burada yapılması gereken verginin beyan edilmemesi veya geç beyan edilmesi hallerinde yapılacak tarhiyat ile ceza ve gecikme faizi uygulamasında alıcının verdiği 1 No.lu KDV beyannamesi de dikkate alınmalıdır. Ayrıca ek tarhiyat, ceza ve gecikme faizi uygulaması için Hazine'nin bir kaybının olup olmadığına da bakılmalıdır. Bu nedenle ilgili döneme ait 1 No.lu KDV beyannamesinde, 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gereken tutar kadar ödenecek vergi beyan edilmişse, ödenecek toplam vergide bir hazine kaybı oluşmadığından hareketle, 2 No.lu beyannameyle beyan edilmeyen tutar için gecikme faizi ve her ne kadar indirim konusu yapılabilecekse de verginin aslı aranmamalıdır. Bu görüşe göre böyle bir durumda vergi ziyaı cezası uygulanmalıdır. Ayrıca

[904] **Çakıcı/Kütükçü/Akçay/Ersan,** KDV Tevkifatı, s. 327.
[905] **Çakıcı/Kütükçü/Akçay/Ersan**, KDV Tevkifatı, s. 318.
[906] **Maç, Mehmet** (2022) "2 No.lu KDV beyannamesi ile KDV sorumluluğunun veya Tevkifatının Yerine Getirilmemesi Halinde Ortaya Çıkabilecek Vergi Ziyaı Cezası", Yaklaşım Dergisi, S: 356, s. 2, www.yaklasim.com, s.e.t. 30.01.2024.

ilgili dönem için 1 No.lu beyannamede hiç ödenecek vergi beyan edilmemesi halinde gecikme faizi 1 No.lu beyannamede ödenecek vergi çıktığı döneme kadar hesaplanmalıdır. Söz konusu verginin satıcı tarafından beyan edilerek ödenmesi halinde gecikme faizi ödeme tarihine kadar aranmaktadır. Bu nedenle ödenmesi gereken verginin satıcı tarafından beyan edilerek ödenmesi halinde, sorumlu sıfatıyla beyanda bulunması gereken alıcı lehine yapılan düzenlemenin dolaylı da olsa alıcı tarafından ödenmiş olması durumunda da geçerli olmamasının geçerli bir nedeni bulunmamaktadır[907].

Vural ise, verginin normal vade tarihinden sonra ancak son tarhiyatın tahakkuk tarihinden önce ödenmiş olması durumunda gecikme faizinin normal vade tarihinden ödendiği tarihe kadar geçen süre için hesaplanmasının benimsenmiş bir görüş olduğunu ifade etmektedir[908].

İnaltong'a göre, satıcının beyanda bulunduğu hallerde alıcı hakkında yapılacak tarhiyatta vergi aslı aranmayacak ve vergi ziyaı cezası uygulanacaktır. Ancak alıcının 1 No.lu beyannamesindeki durum hiç dikkate alınmadan kendisine gecikme faizi uygulanması noktasında, gecikme faizinin uygulama gerekçesi dikkate alınmalı ve alıcının 1 No.lu beyannamedeki vergi ödeme durumuna göre değerlendirilmelidir. İlgili ay için düzenlenen 1 No.lu beyannamede, 2 No.lu beyannameyle beyan edilmesi gereken KDV kadar ödenecek vergi beyan edilmiş ise vergide eksiklik olmadığı için gecikme faizi de uygulanmamalıdır. Ancak ilgili ay için ödenecek KDV çıkmayıp sonraki döneme devreden KDV çıkması halinde ödenecek KDV'nin ortaya çıkacağı döneme kadar gecikme faizi uygulanmalıdır. 1 No.lu beyannamedeki ödenecek KDV, 2 No.lu beyannamede ile beyan edilecek tutardan az olması halinde ise gecikme faizi yalnızca eksik ödenen kısım için uygulanmalıdır[909].

Tebliğ metninde açık bir şekilde ceza uygulanacağına dair ifade yer almamaktadır. Dolayısıyla bu durumda ceza uygulanmayacağına dair bir durum anlaşılsa da "*sorumlu adına yapılacak tarhiyatta vergi aslı aranmaz*" ifadesinden vergi ziyaı cezasının uygulanması gerektiği sonucu çıkmaktadır. Sorumlu sıfatıyla beyan edilmeyen veya eksik olarak beyan edilen KDV'nin satıcı tarafından beyan edilmiş olması alıcının vergi aslına dair sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır. Beyan edilen verginin ödenmiş olması gerekir.

[907] **Uzunoğlu,** Katma Değer Vergisi, s. 916-917.
[908] **Vural,** Katma Değer Vergisi, C: 2, s. 366-367.
[909] **İnaltong,** Katma Değer Vergisi'nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları, s. 391-392.

Danıştay kararlarında ise alıcı adına cezalı tarhiyat yapılamayacağı, sorumlu adına tarh edilen ve uzlaşmayla kesinleşen KDV üzerinden gecikme faizi hesaplanmaması gerektiği belirtilmektedir[910].

Beyana ilişkin incelenmesi gereken ikinci özel durum sorumlu sıfatıyla beyanın beyan süresinden sonra yapılmasıdır. Bu durumda iki şekilde beyanın yapılması mümkündür. Birincisi pişmanlıkla beyan, ikincisi ise pişmanlık hükümlerinden yararlanmadan yapılan beyandır. Sorumlu sıfatıyla süresinden sonra beyan edilen KDV, VUK'un 371. maddesi kapsamında pişmanlık hükümleri kapsamında beyan edildiği takdirde vergi ziyaı cezası kesilmez. Gecikme faizi hesaplanmaz. Bunun yerine pişmanlık zammı hesaplanır. Pişmanlık zammı ise her ay ve kesri için 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesinde belirlenen nispette uygulanacak olan gecikme zammı oranında hesaplanmaktadır. Haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenir[911]. Pişmanlık hükümlerine dayanılarak verilen beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen ödeme süresi geçen vergiler için bu verginin normal vade tarihinden pişmanlığa dayanılarak verilen beyanname tarihi esas alınarak pişmanlık zammı hesaplanmaktadır.

Pişmanlık hükümlerinden yararlanmayanlar için beyan edilen tutar için vergi ziyaı cezası kesilir ve gecikme faizi hesaplanır. Gecikme faizi VUK'un 112. maddesine göre tarhiyata ilişkin döneme ait normal vade tarihinden, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar hesaplanmaktadır. Gecikme faizi 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesine göre tespit edilen gecikme zammı oranında[912] uygulanmaktadır.

Faturanın düzenlendiği kişiyle ödemeyi yapan kişinin farklı olması da mümkündür. Kural olarak tevkifat kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin KDV malın teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı dönemde mal ve hizmetin alıcıları tarafından tevkifata tabi tutulur. Kendi adına fatura düzenlenen alıcı dışında başkası tarafından bedelin ödenmesi de mümkündür. Böyle bir durumda tevkifat adına fatura düzenlenen alıcı tarafından ve işlemin

[910] **Vural,** Katma Değer Vergisi, C: 2, s. 365; Danıştay 3. Dairesi, T: 01.03.2018, E: 2016/2699, K: 2018/1002; Danıştay 9. Dairesi, T: 09.04.2019, E: 2015/2443, K: 2019/1482.
[911] 21.05.2024 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 20.05.2024 tarih ve 8484 sayılı Cumhurbaşkanı kararıyla, 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesinde yer alan gecikme zammı oranı her ay için ayrı ayrı uygulanmak üzere %4,5 olarak yeniden belirlenmiştir. Bu nedenle 2024 yılı için pişmanlık zammı da %4,5 olarak uygulanmaktadır.
[912] 2024 yılı için %4,5 olarak uygulanmaktadır.

yapıldığı dönemde uygulanmalıdır.

Kısmi tevkifata ilişkin uygulamada ortaya çıkan bir diğer durum ise, tevkifat oranlarının eksik uygulanması veya hiç uygulanmaması halidir. Bu durumda alıcılar aracılığıyla peşin olarak tahsil edilmeyen vergiler mevzuat gereği alıcılardan tahsil edilmelidir. KDVGUT'de eksik tevkifat uygulamasına ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Eksik tevkifat uygulamasına satıcı açısından bakıldığında, söz konusu işlem fazladan hesaplanan KDV boyutuna dönüşmektedir. Bu nedenle ilgili Tebliğde, fazla veya yersiz hesaplanan vergilerin iadesi bölümünde yapılan açıklamalar doğrultusunda eksik tevkif edilen verginin iadesinin gerçekleştirilmesi gerekmektedir[913].

### 3.7.5. Düzeltme İşlemleri

Tevkifat kapsamındaki işlemlerde mal iadeleri ve matrah değişiklikleriyle ilgili olarak yapılması gereken işlemler KDVGUT'de düzenlenmiştir.

#### 3.7.5.1. Mal İadeleri

Mal iadelerinde düzeltme, işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tevkifata tabi olmayan kısmı üzerinden yapılır. Tevkifata tabi tutularak sorumlu tarafından beyan edilmiş ve indirim konusu olan tutar için düzeltme işlemi yapılmamaktadır.

Tevkifat kapsamındaki hizmetlerde, hizmetin niteliği gereği iade mümkün olmadığı için, düzeltme işlemi iki durum halinde yapılabilir. Bu kapsamda faturanın hizmet ifasından önce düzenlenmesi halinde hizmetten tamamen vazgeçilmesi veya hizmetin sözleşme şartlarına uygun bir şekilde yapılmaması nedeniyle işlemin matrahında bir değişiklik gelmesi durumunda düzeltme yapılabilir.

Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri hariç olmak üzere, KDV mükellefi olmayan alıcıların tevkifat uyguladıkları işlemlerde düzeltme işleminin ne şekilde gerçekleştirileceği KDVGUT'de ayrıca belirtilmiştir. Buna göre, alıcı işlem bedeli ve tevkif edilmeyen KDV'yi ayrıca göstermek suretiyle iade amaçlı bir belge düzenler. Bu belgede

[913] **Yılmaz**, "Sorumlular Tarafından Kısmi Tevkifat Uygulaması Kapsamında Eksik Tevkif Edilen KDV'nin Durumu", s. 103.

gösterilen tutarlar alıcı ve satıcı tarafından iade işlemini gösterecek şekilde mevzuata uygun bir şekilde kayıt altına alınır. Düzeltmenin bu şekilde yapıldığının belgelendirilmesinin ardından işleme ilişkin tevkif edilen KDV, bu vergiyi vergi dairesine beyan edip ödeyen alıcıya iade edilir.

Satıcının tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade talebi sonuçlandıktan sonra KDV iadesini ortaya çıkaran işleme ilişkin düzeltme yapılmasının gerekmesi durumunda

Düzeltmenin yapılması gerektiğinin ortaya çıktığı vergilendirme döneminde belirtilen şekilde düzeltme yapan mükellef ilgili beyannamede de düzeltmeyi yapması gerekir. Beyannamede düzeltmeyi yaptıktan sonra vergi dairesine yazılı olarak başvurarak daha önce iadesini aldığı miktarı iade etmesi halinde bu miktar, gecikme faizi ve vergi ziyaı cezası uygulanmadan mükelleften geri alınmaktadır. Mükellefin bu şekilde düzeltme işlemini yapmaması durumunda tevkifat sebebiyle iade edilen KDV, değişikliğin meydana geldiği dönemden düzeltmenin yapıldığı döneme kadar gecikme faizi uygulanarak vergi ziyaı cezası ile beraber mükelleften aranmaktadır.

#### 3.7.5.2. Matrahta Değişiklik

Fiyat farkı, kur farkı gibi nedenlerle tevkifata tabi işlem bedelinde bir artış olması halinde artışa ilişkin fatura düzenlenerek KDV hesaplanır. Tevkifat alt sınırı dikkate alınmaksızın hesaplanan KDV üzerinden tevkifat uygulanır. Ancak bu şekilde işlem tesis edilebilmesi için fiyat farkı, kur farkı ve benzerlerinin ait olduğu asıl işleme ait KDV dahil bedelin tevkifat alt sınırını geçmiş ve tevkifat tabi tutulmuş olması gerekir.

Alıcı lehine ödemenin yapıldığı tarihte kur farkı oluşmuş ise, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenir. Teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanır. Böylelikle matrahta oluşan azalma tutarı, tevkifata tabi tutulmayan KDV tutarı ile birlikte satıcı tarafından alıcıya iade edilir. Belirtilen KDV tutarı alıcı tarafından 1 No.lu KDV beyannamesiyle beyan edilir.

Malların kısmen iade edilmesi, hizmetin bir bölümünün tamamlanmaması, malların ve hizmetin sözleşmede belirtilen niteliklere uymaması ve benzeri nedenlerle tevkifata tabi işlem bedelinde daha sonra bir azalma oluşmuş ise, azalma miktarıyla ilgili olarak mal

iadelerine ilişkin açıklamalar çerçevesinde işlem tesis edilir.

Uzunoğlu'na göre, tebliğde malların iadesi ve matrahta değişiklikle ilgili yapılan düzenleme KDVK'nın 35. maddesine uygun değildir. KDVK'nın 35. maddesine göre, malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemden vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik olması durumunda vergiye tabi işlemi yapmış olan mükellefin bunlar için borçlanmış olduğu vergiyi, bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı olan vergiyi değişikliğin içeriğine uygun olarak ve değişikliğin meydana geldiği dönem içinde düzeltmeleri gerekmektedir. Ancak Tebliğdeki hüküm bunu sağlamamaktadır.

Alıcı bakımından incelendiğinde iade edilen mala ilişkin tevkif edilen ve indirim konusu yapılan vergi, herhangi bir mal veya hizmet alımına dayanmayan vergiye dönüşmektedir. Bu durum ise verginin indirimi KDVK'nın 29. maddesi bakımından da eleştirilmektedir[914]. Bu verginin fazla vergi olarak değerlendirilmesi ve indirim konusu yapılamaması halinde iadesine ilişkin bir Tebliğ hükmü bulunmamaktadır. Satıcı bakımından ise işlemin düzeltilmemesi iade ve indirim açısından sorun oluşturabilecek niteliktedir. Dolayısıyla bu vergilerine KDVK'nın 35. maddesindeki düzenlemeye uygun şekilde tamamının düzeltilmesi veya fazla tevkif edilen vergi kapsamında değerlendirilerek ilgili Tebliğ hükümlerinin uygulanması gerektiği ifade edilmektedir. Belirtmek gerekir ki hizmetler niteliği gereği iade edilemeyeceği için bu hallerde düzeltme faturanın hizmet ifasından önce düzenlendiği hallerde hizmetten tamamen vazgeçilmesi veya hizmetin sözleşme şartlarına göre ifa edilmemesi sebebiyle işlemin matrahında değişiklik oluşması durumunda yapılabilir[915].

#### 3.7.5.3. Fazla veya Yersiz Tevkif Edilen Vergilerin İadesi

Fazla veya yersiz tevkif edilerek ödenen verginin bulunması halinde gerek alıcı gerekse satıcının beyanlarının düzeltilerek işlemin tevkifat uygulanmadan önceki haline döndürülmesi gerekir. Fazla ve yersiz tevkifatta temel referans noktası, fazla ve yersiz hesaplanan tevkifat nedeniyle ortaya çıkan haksız durumun giderilmesine yöneliktir[916].

[914] **Uzunoğlu,** Katma Değer Vergisi, s. 924.
[915] **Uzunoğlu**, Katma Değer Vergisi, s. 925.
[916] **Sağır, Harun** (2024) "Fazla ve Yersiz Tevkif Edilen KDV'nin İadesinde Mükellefleri Bekleyen Tarhiyat Risk; Tebliğ Hükümlerinin Dikkate Alınmaması", Vergi Dünyası Dergisi, Y: 43, S: 510, Şubat, s. 138.

Tevkifata tabi olmamasına rağmen işlem üzerinden yersiz tevkif edilen KDV olması durumunda, fazla veya yersiz tevkif edilen verginin öncelikle tevkifatı yapan alıcı tarafından satıcıya iade edilmesi gerekmektedir. Alıcı, fazla veya yersiz tevkif ettiği KDV tutarını satıcıya ödediğini gösteren belge ve satıcının düzeltmeyi yaptığını gösteren vergi dairesi yazısı ile birlikte başvurduğu takdirde, fazla veya yersiz tevkif edilen vergi, bu vergiyi beyan ederek ödeyen alıcıya iade edilir. Tevkifata tabi olmamasına rağmen tevkifat uygulanan ve satıcı tarafından verginin tamamının beyan edildiği hallerde, satıcının düzeltme yaptığını gösteren vergi dairesi yazısının ibraz edilmesi gerekmez.

Tevkifata tabi olan bir işlem olmasına karşılık satıcı tarafından yasal orandan daha fazla oranda verginin tamamının beyan edildiği hallerde, satıcı düzeltmeyi yaptıktan sonra, eğer varsa önceki beyanı üzerine ödenen KDV'nin ilgili işlemle sınırlı olan kısmı satıcıya iade edilir. Bu durumda alıcıya iade uygulanmaz. Tevkifata tabi tutulan KDV'nin alıcı tarafından beyan edilmiş ancak ödenmemiş olması durumunda, sorumlu sıfatıyla beyan edilen vergi tahakkuktan terkin edilir. Bu durumlarda satıcı tarafından verginin tamamının beyan edilmesi durumunda satıcının düzeltme yaptığına dair yazının ibraz edilmesine gerek yoktur.

5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle fazla veya yersiz uygulanan vergi olması durumunda, söz konusu idarelerin muhasebe birimleri tarafından beyanların düzeltildiğini gösteren vergi dairesi yazısını ibraz etmesi üzerine ödeme yapan muhasebe birimleri tarafından düzeltilir ve gerekli durumlarda iade edilir. Söz konusu yazının genel bütçeli idarelerde belirtilen tutarın tahsil edildiği ve gelir hesaplarına aktarıldığı, diğer idare, kurum ve kuruluşlarda ise beyan edilerek vergi dairesine ödendiğini belgelemesi gerekmektedir.

Alıcı, fazla ya da yanlışlıkla tevkif edilen KDV'yi beyan edip ödemişse ve hem alıcı hem de satıcı bu durumu yazılı olarak talep ederse, alıcıya fazla veya hatalı ödenen KDV iade edilmemek şartıyla, satıcının yaptığı beyan geçerli sayılır. Bu durumda, satıcının beyannamesine ve kısmi tevkifat uygulamasına dair yapılan işlemlerde herhangi bir düzeltmeye gerek olmaz. Ancak, fazla ya da yanlış tevkifat yapıldığı, satıcıya KDV iadesi yapılmadan önce fark edilirse, bu durumda satıcıya herhangi bir iade yapılmaz. Bunun yerine, işlem tevkifat uygulanmamış hâle getirilerek düzeltilir[917].

[917] İthalatta iade konusunda ayrıntılı bilgi için bkz: **Kurt, Serkan** (2019) "Fazla veya Yersiz Tahsil Edilen

### 3.7.6. İndirim ve İade İşlemleri

İndirim işlemleri konusunda, KDVK'nın belirli hükümleri çerçevesinde Hazine ve Maliye Bakanlığına düzenleme yetkisi verilmiştir. Bakanlık da kendisine verilen bu yetkiyi genel tebliğler aracılığıyla kullanarak KDVGUT'de konuya ilişkin düzenlemeler yapmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığına vergi indirimi uygulamasında doğabilecek sorunları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine sebep olmayacak şekilde, bu Kanunun ana ilkelerine uygun olarak çözmeye ve indirime ilişkin usul ve esasları düzenleme yetkisi veren madde KDVK'nın 29/4. maddesidir. Bu yetki kapsamında, alıcının 2 No.lu KDV beyannamesinde beyan ettiği KDV tutarlarının alıcı tarafından aynı döneme ait 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapması kabul edilmiştir. Tevkifat uygulamasıyla amaçlanan vergi alacağının güvence altına alınmasıdır. Bu amaca yönelik olarak da kayıt dışılığın fazla olduğu bazı sektörlere tevkifat uygulaması getirilmiştir.

İadeler mahsuben veya nakden yapılabilir. Tevkifat uygulamasından kaynaklanan KDV alacaklarının mükellefe iade edilebilmesi için bazı şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Öncelikle satıcının tevkifat uygulanmayan KDV tutarını 1 No.lu KDV beyannamesi ile beyan etmesi, alıcının ise yapmış olduğu tevkifata ilişkin 2 No.lu KDV beyannamesini vergi dairesine vermesi zorunlu tutulmuştur.

İade hakkı doğuran işlemi bulunan mükellefin bu işlem nedeniyle yüklendiği KDV'yi nakden veya mahsuben iade olarak talep etmek yerine indirim yoluyla giderme talebinde bulunabilirler. Ancak mükellefin iade hakkı doğuran işlemi sebebiyle iadesini talep ettiği tutarın bir kısmının iade alınarak kalan kısmının indirim yoluyla giderilmesi mümkün değildir[918].

İade taleplerinin yerine getirilmesinde ise alıcı tarafından 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV'nin ödenmiş olma şartı aranmamaktaydı. 35 No.lu KDV Tebliği ile ödeme şartı getirilmişti. Tebliğ ile getirilen ödeme şartı hakkında

KDV'lerin Düzeltilmesi ve İadesi", Mali Çözüm Dergisi, C: 29, S: 154, s. 171-180; **Tokaç, Gökhan** (2010) "Fazla ve Yersiz Ödenen Katma Değer Vergisinde İade Uygulaması ve İadede Özellikli Durumlar", Vergi Raporu Dergisi, S: 133, Ekim, s. 40-46. Örnek uygulamalar için bkz: **Araplar, Mine/Atmaca, Nilüfer/Ünal Yılmaz, Dilber** (2009) "Fazla veya Yersiz Ödenen Katma Değer Vergisinin İadesi", Vergi Raporu Dergisi, S: 113, Şubat, s. 65-70.

[918]**Deliktaş, Erol** (2020) "Kısmi Tevkifat Uygulamasından Kaynaklanan KDV İade İşlemlerinde İade Hakkının Kısmen İade, Kısmen İndirim Yoluyla Kullanılması Mümkün Mü?" Mali Çözüm Dergisi, S: 30 (161), Eylül Ekim, s. 305.

açılan bir dava neticesinde Danıştay 4. Dairesi öncelikle düzenleme hakkında yürütmeyi durdurma kararı verdi[919]. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından esastan karar verilene kadar ödeme şartı aranmayacağı hakkında bir Genel Yazı hazırlandı[920]. Ardından Danıştay 4. Dairesinin 10.11.2022 tarihli ve E:2021/2647, K:2022/6427 sayılı kararıyla ödeme şartına ilişkin düzenleme iptal edilmiştir. İptal kararının gerekçesinde ise, kanun koyucunun indirim mekanizmasında verginin ödenip ödenmediğine önem atfetmediği, Kanunda açıkça yetki verilmeyen hususlara yönelik düzenleme içeren düzenleyici işlemin hukuka aykırı olduğu belirtilmiştir. Belirtmek gerekir ki, isteğe bağlı tam tevkifat uygulaması bakımından tevkifata uğrayanın KDV iade ve mahsup taleplerinde, tam tevkifatı yapanın tevkif ettiği KDV tutarını ödeme şartı devam etmektedir.

Genel bütçe kapsamında yer alan idarelere yapılan işlemlerde beyan ve ödeme aranmaz ancak hakedişin harcama yetkilisi tarafından onaylanması şarttır. İade olarak istenen tutar belirlenirken tevkif edilen KDV esas alınmaktadır. İşlemin bünyesine giren KDV esas alınmaz. İadesi talep edilen KDV, hiçbir şekilde tevkifata tabi tutulan KDV'den fazla olamaz.

Tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinde vergi dairesi tarafından 429 Seri No.lu VUK Genel Tebliğinde belirtilen iade talep dilekçesi ve internet vergi dairesi aracılığıyla gönderilen listelere ilişkin liste alındısı, tevkifatlı işlemlerin gerçekleştiği döneme dair indirilecek KDV listesi ve tevkifat uygulanan işleme ait satış faturalarını gösteren liste aranır.

İade talebinde bulunulması için iade tutarının bulunduğu ilgili dönem KDV beyannamesi ve eki olan işlemlere ait bildirimin verilmiş olması şarttır. İade taleplerinde iade talep dilekçesi ve iade hakkı doğuran işlem itibarıyla yukarıda sayılan belgelerin ibrazı gerekir. İade talepleri belirtilen belgeler tamamlanmadığı sürece hüküm doğurmaz. Vergi inceleme raporu, YMM raporu ve/veya teminat ile yapılan nakden iade taleplerinde ise bunların eksiksiz bir şekilde ibraz edildiği tarihte geçerlilik kazanmaktadır. Benzer şekilde, teminat veya YMM raporu ile yapılacak olan mahsuben iade taleplerinde diğer belgelerle birlikte eksiksiz olarak ibraz edildiği tarihte geçerlilik kazanmaktadır. Vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılacak olan mahsuben iade

[919] Danıştay 4. Dairesi, E: 2021/2647, K: 2022/2647, T:10.11.2022, danistay.gov.tr, s.e.t. 12.04.2025.
[920] Gelir İdaresi Başkanlığı, 13.05.2022 tarih ve E-64994458-130[5509-815]-63230 sayılı Genel Yazısı.

taleplerinde mahsup talep dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarihte iadeye hak kazanılmış olur.

Tebliğin "*KDV İadesinde Ortak Hususlar/Özel Esaslar*" başlığını taşıyan IV/E bölümünde yer alan açıklamalar tevkifata tabi işlemlerde iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından da geçerlidir. Özel esaslara tabi olan satıcılar için tevkifata tabi işlemlerden doğan iade talepleri Tebliğin IV/E bölümündeki açıklamalara göre yerine getirilir. Alıcının işleme ilişkin tevkifat tutarını beyan etmesi ve ödemesi özel esasların uygulanmasına engel teşkil etmemektedir. Nitekim böyle bir durumda esas olarak satıcının indirilecek KDV tutarında bir şüphe veya olumsuz bir durum bulunmaktadır.

Hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunanlardan tevkifat uygulayarak temin ettiği mal veya hizmeti iade hakkı doğuran bir işlemde kullanan alıcı, bu işleme dair iade talebinde bulunduğu takdirde iade talebi genel esaslara göre yerine getirilir. Ancak belirtilen kişilerden alımlarda tevkifata tabi KDV'nin sorumlu tarafından vergi dairesine nakden veya ödenmiş olma şartı bulunmaktadır. Tevkifatlı işlemlere ilişkin satıcıya ödenen/borçlanılan KDV hariç tutulmuştur. Ayrıca bu şekilde işlem tesis edilebilmesi için alıcının diğer alımlarına ilişkin özel esas uygulamasını gerektirecek bir durumunun da bulunmaması gerekmektedir.

Tevkifata tabi alımı sebebiyle tevkifat uygulayan alıcılar tarafından 2 No.lu KDV beyannamesiyle beyan edilen verginin 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılması ve aynı dönem içinde indirim yoluyla giderilemeyen bu verginin de iade alacağına dönüşmesi sebebiyle aynı dönem 2 No.lu KDV beyannamesinden doğan borca mahsup edilmesi durumunda, önceki paragrafta belirtilen ödeme şartının gerçekleşmediği kabul edilmektedir. Ancak diğer dönemlere ilişkin iade alacağının mahsup edilmesi durumunda ödeme şartı gerçekleşmiş kabul edilir.

Önceden KDV iade talebinde bulunabilecek süre düzeltme zamanaşımı süresine tabi olarak uygulanmaktaydı. Ancak KDVK'nın 32. maddesine 7104 sayılı Kanunla eklenen "*işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar talep edilmesi şartıyla*" ibaresi ile KDV iade talep süresi, hakkın doğduğu yılı izleyen takvim yılının başından itibaren 2 yıl şeklinde sınırlandırılmıştır. Doktrinde yer alan bir görüşe göre, sadece indirimli orandan kaynaklanan KDV iade talep süresi Maliye İdaresi tarafından 2 yıl yerine 1 yıl olarak sınırlanmış olup bu sınırlama yetki aşımı içermektedir. Bu görüşe göre,

KDVK'nın 32. maddesiyle getirilen süre yalnızca 32. madde ile sınırlı olup 9. madde kapsamında uygulanan kısmi tevkifattan kaynaklanan iadeler bakımından geçerli değildir. Ancak idare kısmi tevkifat kaynaklı KDV iadelerinde de 2 yıllık süreyi aramaktadır[921].

İade hakkı doğuran işlemler için sınır bulunmaktadır. İade hakkı doğuran işlemlere ilişkin KDV iade talebinde bulunabilecek asgari tutar 6775 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 2025 yılında 10.000 TL olarak belirlenmiştir[922].

### 3.7.7. Bildirim Zorunluluğu ve Müteselsil Sorumluluk

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki işlemlerde satıcılar tevkifata tabi satışları ve satış yaptıkları alıcılara ilişkin bir listeyi satışın yapıldığı döneme ait 1 No.lu KDV beyannamesi ekinde elektronik ortamda vermek zorundadır. Bu bildirim zorunluluğuna uymayan veya eksik veya yanıltıcı bildirimde bulunanlar hakkında VUK hükümleri çerçevesinde işlem yapılmaktadır.

Tevkifat uygulanan her satış belgesi itibariyle; belge tarih ve numarası, tevkifat uygulanan işlemin cinsi, tutarı, işlemin tabi olduğu KDV oranı, toplam hesaplanan KDV tutarı, alıcı tarafından tevkif edilen KDV tutarı, alıcının adı/soyadı-unvanı ve vergi kimlik numarası veya T.C. kimlik numarası ve benzeri bilgileri içeren liste satıcı mükellef tarafından beyannamenin ekinde sunulur.

VUK'un 11. maddesinde, mal alım satımı ve hizmet ifası nedeniyle vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülüklerini yerine getirmemeleri durumunda verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanların müteselsilen sorumlu olacağı düzenlenmiştir. Bu kapsamda belirtilen kişi veya kişiler işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV ile sınırlı olarak Hazineye intikale etmeyen KDV'den müteselsilen sorumludurlar.

[921] **Maç,** KDV-6, s. 80.
[922] Resmi Gazete Tarihi: 15.03.2025, Resmi Gazete Sayısı: 32842.

KDV iade taleplerinde alt firmalar hakkında olumsuz tespit bulunması veya alt firmaların adresinde bulunamaması, ödevleri yerine getirmemesi gibi nedenlerle bu firmalardan yapılan alımlara ait KDV yüklenimlerinin iadesi reddedilmektedir.

Tebliğe göre, tevkifata tabi alımları nedeniyle KDV tevkifatı uygulayanlar, tevkifat tutarını beyan edip ödemiş olmak şartıyla, tevkif edilen vergiyle sınırlı olarak bu işlemlerle ilgili önceki aşamalarda ortaya çıkan verginin Hazineye intikal etmemiş olması sebebiyle müteselsil sorumluluk uygulamasıyla muhatap tutulmamaktadır. Görüldüğü üzere, alt firmadaki sorunlar sebebiyle ortaya çıkacak müteselsil sorumluluk, ilgili işleme ait KDV tutarının tevkifata konu olmayan kısmı için söz konucu olacaktır. Dolayısıyla tevkif edilen KDV tutarı bu sorumluluk dışında tutulacaktır[923].

[923] **Maç,** KDV-6, s. 81.

# ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

# KATMA DEĞER VERGİSİ SORUMLULUK UYGULAMALARINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

## 1. GENEL OLARAK

KDV'de sorumluluk müessesesinin düzenlendiği KDVK'nın 9. maddesi ve uygulama incelendiğinde KDV'de sorumluluğa ilişkin çeşitli sorunlar olduğu tespit edilmiştir. Söz konusu sorunlar ise esas olarak mevzuat hükümlerinden ve uygulamada yaşanan bazı karışıklıklardan kaynaklanmaktadır.

Bu bölüm kapsamında öncelikle ilgili mevzuat hükümleri anayasal ilkeler bağlamında ele alınacaktır. Ardından uygulamada sorun teşkil eden, kısmi tevkifat uygulamasına tabi işlemlerin kapsamı, kısmi tevkifatta iade uygulaması, kısmi tevkifatta indirim mekanizması, bedelin yansıtılmasında KDV sorumluluğu, isteğe bağlı tam tevkifat uygulamasındaki sorun teşkil eden hususlar ve tam tevkifata tabi hizmet ithalinde kur farkı sorununa ilişkin sorunlar belirtilecek ve çözüm önerileri sunulacaktır.

## 2. ANAYASAL İLKELER BAĞLAMINDA KATMA DEĞER VERGİSİNDE SORUMLULUK

KDV'de sorumluluk KDVK'nın 9. maddesinde düzenlenmiştir. Kanun maddesine bakıldığında belirli sorumluluk hallerinin düzenlendiği görülmektedir. İlgili maddede yer alan bir ifade ise çeşitli tartışmalara neden olmuştur. Kanun'un 9. maddesinin birinci fıkrasında vergi alacağını güvence altına almak amacıyla gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığının vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği düzenlenmiştir. Söz konusu hükmün anayasal ilkeler bağlamında temel olarak verginin kanuniliği ilkesini zedelediği değerlendirilmektedir. Ayrıca ilgili hükmün diğer anayasal ilkeler incelendiğinde eşitlik ilkesi, hukuk devleti ilkesi ve hukuki güvenlik ilkelerine de aykırılık teşkil ettiği de ifade edilebilir. Çalışmamızın bu bölümünde öncelikle KDVK'nın 9. maddesi bağlamında kanunilik

ilkesi, sonrasında ise diğer anayasal ilkeler bakımından değerlendirmelere yer verilecektir.

### 2.1. Verginin Kanuniliği İlkesi

Verginin kanuniliği ilkesi, devletin vergilendirme yetkisinin yasama organınca kişisel olmayan, genel, soyut, vergiye dair temel unsurları içeren ve anayasal usullere uygun şekilde çıkarılan kanunlarla kullanılması anlamına gelmektedir. Diğer bir anlatımla, keyfi uygulamaları önlemek için bu ilkelere kanunda yer verilmesi gerekir; çünkü bu ilkeler, bireyin özgürlüklerini devlete karşı koruyan sınırları oluşturur. Devlet bakımından vergi salınmasının zorunluluğu ve verginin cebren alınması, mükellef bakımından verginin belirgin bir şekilde, rızayla ve kanunla alınması anlamına gelir[924]. Kanunilik ilkesi, kişi ve devlet arasındaki ilişkilerin kanunda bir dayanağının bulunması gerektiğini ve bu gerekliliği içeren işlemlerin karine olarak hukuka uygun olduğunu göstermektedir[925]. Verginin kanuniliği ilkesi, kişilere temel bir hak getirirken yasama organına da devredilemez bir yetki tanımaktadır. İlkenin sınırlarına da yine Anayasa'da yer verilmektedir. Bu ilke hukuk devleti ilkesinin unsurlarından biri olduğu gibi uygulanması bakımından hukuk devletinin gerekleriyle de sınırlıdır. Vergi kanunlarının hukuk devleti ilkesini de ihlal etmeyecek şekilde düzenlenmesi gerekmektedir[926].

Keyfi ve sınırsız uygulamaları önlemeyi amaçlayan verginin kanuniliği ilkesinin çeşitli alt ilkeleri bulunmaktadır. İlk olarak bir vergi kanununun varlığı gerekmektedir. Söz konusu kanun, devletin yasama organına ait olmalıdır. Ayrıca kanunda verginin düzenlemesi ve kanunun da vergiye ilişkin ana ögeleri içermesi gerekmektedir. Verginin kanuniliği ilkesi gereği, vergi konulurken veya değiştirilirken kanun dışındaki kullanımlara kural olarak yer verilemez. Bu kuralın sonucu olarak da yasama organı, vergileme alanındaki yetkisini başka bir organa devredemez[927].

---

924 **Çağan,** Vergilendirme Yetkisi, s. 103; **Doğrusöz, Bumin** (2000) Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen, Marmara Üniversitesi Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını, s. 137-138; **Öz, Ersan** (2005) "Vergilendirmede Kanunilik İlkesi ve Bütçe Kanunları", Vergi Sorunları Dergisi, S: 201, Haziran, s. 107.

925 **Öz,** "Vergilendirmede Kanunilik İlkesi ve Bütçe Kanunları", s. 75.

926 **Bal, Ali/Başar, Cemal** (2017) "Verginin Kanuniliği İlkesi", Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler, Editör: Yusuf Karakoç, Ankara, Yetkin Yayınları, s. 106.

927 **Güneş,** Verginin Yasallığı İlkesi, s. 14.

Verginin belirgin olması boyutundan bakıldığında ise, vergi kanunu vergiye ilişkin tüm özellikleri kapsayarak öngörülebilir olmalıdır. Verginin kanuniliği ilkesi gereği verginin oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler tarafından belirgin olması gerekir. Bazı ana ögelerin kanunda yer almaması, söz konusu vergi kanununu anayasaya aykırı hale getirmektedir. Verginin kanuniliği ilkesi yalnızca vergi alacağının ana ögelerinin değil, aynı zamanda vergiden doğan ödev ve yöntem (usul) ilişkilerinin de kanun ile düzenlenmesini gerektirir[928]. Verginin ana ögeleri, verginin konusu, vergiyi doğuran olay, vergi mükellefi, matrah, oran, istisnalar ve indirimlerdir. Verginin kanuniliği ilkesinin uygulanabilmesi için ana ögelerin ve vergisel ödev ve yöntemlere ilişkin hususların kanunda açık bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Kanun ile belirlenecek ana ögelere ilişkin olarak yürütmeye ve vergi yönetiminin takdirine ilişkin hiçbir açık nokta bırakılmamalıdır[929]. Söz konusu ilke sayesinde birey karşısında üstünlüğü bulunan devletin, bireylerin temel hak ve özgürlüklerine kolay bir şekilde müdahale etmesi de önlenmiş olmaktadır[930].

Nitekim Anayasa Mahkemesi'nin de bu yönde kararı bulunmaktadır. Karara göre[931]: *"Mahkememizin yerleşmiş içtihatlarında da açıkça belirtildiği üzere, Anayasa Koyucu, her çeşit mali yükümün kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümün ilgililere yükletilmesine olur vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Mali yükümlerin, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırlar gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla yasayla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yolaçabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümler belli başlı ögeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasalarla düzenlenmelidir."*

Vergi mükellefi ve vergi sorumlusu verginin ana ögeleri içerisinde yer almaktadır. Vergi mükellefiyeti, VUK'un 8. maddesinde düzenlenmiştir. Vergi sorumluluğu da mükellefiyetin kimlik değiştirmiş bir başka şeklidir[932]. Verginin kanuniliği ilkesi gereği bir

[928] **Güneş,** Verginin Yasallığı İlkesi, s. 18-20.
[929] **Güneş,** Verginin Yasallığı İlkesi, s. 135.
[930] **Yılmaz, Güneş** (2003) "Verginin Yasallığı İlkesi ve Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, S:177, Haziran, s. 205.
[931] Anayasa Mahkemesi, T: 31.03.1987, E: 1986/20, K: 1987/9, lexpera.com.tr, s.e.t. 05.07.2024.
[932] **Tuncer, Selahaddin/Şanver, Salih** (1959) "Vergi Mükellefiyeti- Vergi Borcu – Vergi Mes'uliyeti" İMD,

verginin mükellefinin veya vergi sorumlusunun kim olduğu kanunda açık bir şekilde gösterilmelidir. Vergi sorumluluğu oluşturulurken bireysel özgürlüklerin korunması gerekmektedir. Devletin alacağı kolay bir şekilde tahsil etmek için kimi bulursa ondan istemesi, birinin borcunu başkasına yüklemeye, vergiyi doğuran olayla hiçbir ilgisi, hiçbir kusuru olmayan kişileri sorumlu tutmaya çalışması hukuk devleti ilkesi ile de bağdaşmamaktadır[933].

Verginin kanuniliği ilkesi kapsamında değinilmesi gereken bir diğer konu ise yasal düzenlemenin sınırına ilişkindir. Verginin ana ögelerine dair yasal düzenlenmenin bir noktada durması gerekmektedir ancak bunun sınırının da hukuka uygun olarak tespit edilmesi gerekir. Mükellefe veya ilgiliye, hangi mercie, ne zaman, nasıl ve ne gibi bir davranışta bulunacağını belirleyerek öngörülebilirliği tesis eden kanun kurallarının yürütmenin düzenleyici işlemleriyle aşılmasına da izin verilmemesi gerekir. Günümüzdeki teknolojik gelişmeler, ekonomik yapıdaki hızlı değişimler, hızlı karar alma gereksinimi ve ekonomik durum ile hızlı uyum gibi sebeplerle vergi kanunlarının yürütme organına yetki verdiği görülmektedir. Anayasal temeli bulunmadığı halde, uygulamada vergi kanunlarında usul ve esas belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığının yetkili kılındığını belirten hükümler yer almaktadır. Bu bağlayıcı bakanlık tebliğleri gerek verginin kurucu ögelerine gerek vergisel ödev ve yönteme ilişkin temel ögelere yönelik olduğu için verginin kanuniliği ilkesini zedelemektedir. Anayasa'nın 73. maddesinde tanınan istisnalar ayrı tutulduğunda belirtilen unsurların düzenlenmesi düzenleyici işlemlere bırakılmamalıdır[934].

Anayasa'nın "*Vergi Ödevi*" başlığını taşıyan 73. maddesinde verginin temel ilkeleri belirtilmiştir. 73. maddede *"Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır."* hükmü ile verginin kanuniliği ilkesi yer almaktadır. Aynı maddenin devamında ise bu durumun istisnaları belirtilmiştir: *"Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanına*

İstanbul, C: 5, S: 11, s. 529.

933 Anayasa Mahkemesi, T: 19.03.1987, E: 1986/5, K: 1987/7, Karşı Oy Yazısı, Mehmet Çınarlı, www.lexpera.com.tr, s.e.t. 05.07.2024.

934 **Güneş,** Verginin Yasallığı İlkesi, s. 152; **Buyrukoğlu, Selçuk/Bozdoğan, Doğan** (2015) "Danıştay İçtihatlarında Vergilendirmede Kanunilik", Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi, S: 10/1, s. 280; Düzenlemenin sınırlarına ilişkin bkz: **Apak, Sedat** (2017) "Vergide Kanunilik İlkesi ve Ekonomik Yaklaşım Sınırı Sorununun İncelenmesi", Vergi Sorunları Dergisi, S: 346, Temmuz, s. 23-30; **Uçar, Serkan** (2008) "Verginin Kanuniliği İlkesi ve Vergi Hukukunda Yorum", Vergi Dünyası Dergisi, Şubat, www.vergidunyasi.com.tr, s.e.t. 15.04.2025.

*verilebilir.”*. Anayasa’nın 73. maddesinde vergi koyma, kaldırma veya değiştirme yetkisinin yalnızca yasama organına ait olduğu düzenlenmiştir. Verginin kanuniliği ilkesi, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin kanun ile getirilmesini zorunlu kılmakta ve verginin ana unsurlarının da kanunla belirlenmesi noktasında bağlayıcı bir kural niteliği taşımaktadır[935].

73. maddenin devamında verginin kanuniliği ilkesinin istisnaları düzenlenmiştir. Bu kapsamda Cumhurbaşkanına belirli konularda ve belirli sınırlar içerisinde düzenleme yapma yetkisi verilmiştir. Anayasa ile vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklere ilişkin değişiklik yetkisi muaflık, istisna, indirim ve oran ile sınırlı olmak üzere yalnızca Cumhurbaşkanına verilmiştir. Cumhurbaşkanına tanınan yetki ise konu ve kapsam bakımından sınırlandırılmıştır. Konu bakımından yapılan sınırlama, muaflık, istisnalar, indirimler ve oranlar şeklinde öngörülmüştür. Kapsam bakımından yapılan sınırlama ise, kanunun belirttiği alt ve üst sınırlar içerisinde hareket etme zorunluluğu şeklinde karşımıza çıkmaktadır[936]. Söz konusu sınırlamalara ek olarak bu yetkinin kullanılabilmesi için mutlaka verginin temel unsurlarının bir kanunla düzenlenmiş olması gerekmektedir[937]. Bu yetki aynı zamanda bağlı bir yetkidir, bu nedenle dar yorumlanmalı ve Cumhurbaşkanı bu yetkiyi bir başkasına devredememelidir[938]. Nitekim Anayasa ile muaflık, istisna, indirim ve oran da dahil olmak üzere hiçbir konuda Hazine ve Maliye Bakanlığına düzenleme yetkisi tanınmamış, yetki yalnızca Cumhurbaşkanına verilmiştir.

Anayasa’nın 73. maddesi uyarınca vergiler ancak kanunla konulabilir. Ancak bu ilkenin kapsamı açık bir şekilde Anayasa’da tanımlanmamıştır. Bu nedenle, ilke iki farklı şekilde yorumlanmaktadır. Geniş kapsamlı yoruma göre, verginin sadece konusu değil; oranı, tahsil şekli ve vergilendirme ile ilgili diğer temel unsurlar da kanunla düzenlenmelidir. Yalnızca vergi konusunun belirlenip diğer detayların yürütmeye bırakılması Anayasa’ya aykırı olur. Tüm esaslı unsurların kanunla düzenlenmesi gerekir. Buna karşılık dar kapsamlı yorum, sadece verginin konusunun kanunla belirlenmesinin yeterli olduğunu savunmaktadır. Bu görüşe göre, yürütme organına belli konularda yetki verilmesi Anayasa’ya aykırı değildir. Geniş yoruma göre amaç, vergilendirmede keyfî uygulamaların önüne geçmek ve bireylere yasal güvence sağlamaktır. Dar yorum ise, ekonomik koşulların hızla

[935] **Kumrulu,** “Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül”, s. 417.
[936] **Seyhan, Mahcemal** (2020) “Yürütme Organının Katma Değer Vergisinde Oran Belirleme Yetkisinin Değerlendirilmesi”, Ankara Barosu Dergisi, S: 2020/4, s. 81.
[937] **Karakoç,** Genel Vergi Hukuku, s. 1007; **Güneş,** Verginin Yasallığı İlkesi, s. 185.
[938] **Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkcı,** Vergi Hukuku, s. 57.

değişebileceği dikkate alınarak, yürütmenin esnek ve hızlı karar almasını sağlamayı hedefler[939]. Vergilendirme alanındaki kanun çıkarma zorunluluğunu dar anlamda değil, verginin temel unsurlarının kanunda yer alması şeklinde anlayarak uygulamak kanunilik ilkesinin gerçek amacı olarak ifade edilmektedir[940].

Verginin kanuniliği ilkesi, sadece vergilerin kanunla konulmasını değil; aynı zamanda vergilendirme yetkisinin yürütme ve yargı organlarına devredilemeyeceğini de ifade eder. Bu ilke, yasama organı dışında hiçbir makamın bireylere vergi yükü getiremeyeceği veya benzer nitelikte yükümlülükler doğuramayacağı anlamına gelir. Doktrindeki bazı görüşler, bu ilkenin oldukça katı bir biçimde uygulanması gerektiğini savunmaktadır. Yasama organının vergiye ilişkin yetkiler, hatta bir kanunla bile başka bir kuruma devredilmemelidir. Dolayısıyla, yalnızca kanunla düzenlenmesi gereken konuların idari düzenlemelerle belirlenmesi, ilkeye aykırıdır. Örneğin, vergi tevkifatına ilişkin kararların sadece kanunla alınması gerekir; bu konunun idare tarafından düzenleyici işlemlerle düzenlenmeye çalışılması, kanunilik ilkesini ihlal eder[941]. Buna karşılık bir başka görüş ise, kanunilik ilkesinin yalnızca bir vergi yasası çıkarmaktan ibaret olmadığı, verginin kanunla hem oluşturulması hem de vergilendirmeye ilişkin temel unsurların da açıkça kanunda yer alması gerektiği yönündedir[942].

Verginin kanuniliği ilkesi kapsamında KDV'de sorumluluk müessesesinin de incelenmesi gerekmektedir. Mevzuat hükümleri dikkate alındığında KDV'de vergi sorumlusunu düzenleyen KDVK'nın 9. maddesinin verginin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil ettiği doktrinde ifade edilmektedir. Bu kapsamda Hazine ve Maliye Bakanlığına kanun ile verilen yetki, bu yetkinin idarenin düzenleyici işlemi olan genel tebliğler aracılığıyla kullanılması ve yetkinin sınırları incelenmektedir. Ayrıca istisnai bir uygulama olan KDV'de sorumluluk uygulamasının kapsamının zamanla genişlemesi de bu ilke kapsamında

[939] **Aliefendioğlu, Yılmaz** (1981) "Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları", Danıştay Dergisi, Atatürk'ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, Ankara, s. 83-84; **Tekbaş, Abdullah** (2010) "Vergi Kanunlarının Tabi olduğu Anayasal İlkeler", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 12, Özel Sayı, s. 177.

[940] **Yılmaz Furtuna, Elif** (2021) "Olağanüstü Yönetim Usullerinde Vergilendirme Yetkisinin Hukuki Sınırları ve Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri", Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 25, S: 3, s. 439.

[941] **Şenyüz/Yüce/Gerçek,** Vergi Hukuku, s. 30-31; **Avcı, Orçun** (2020) "Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Değerlendirilmesi", Dokuz Eylül Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 25, S: 42, s. 74.

[942] **Akdoğan**, Kamu Maliyesi, s. 201.

değerlendirilmesi gereken bir diğer husustur.

KDVK'nın 9. maddesinde, önceki bölümlerde de bahsedildiği üzere, belirli sorumluluk halleri düzenlenmiştir. Özellikle maddenin ilk fıkrasında yer alan düzenleme verginin kanuniliği ilkesi bakımından ayrıca incelenmelidir. İlk fıkrada, *"Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, iş yerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir. Şu kadar ki Türkiye'de ikametgâhı, iş yeri, 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."* hükmü yer almaktadır. Maddede yer alan *"... gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir."* ifadesi bu ilke kapsamında tartışılmaktadır.

İlk olarak, kanunda verilen yetki açısından konuyu incelemek gerekmektedir. Kanunda vergi sorumluluğu mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, iş yerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması halleri ve gerekli görülen diğer haller olmak üzere iki durum için öngörülmüştür. Sorumluluk için öngörülen ilk durum lafzi olarak açıktır. Nitekim Kanun gerekçesinde de hükmün konuluşundaki amaca da uygundur. İlk durumda, kanuni mükellefin işlemin karşı tarafından belge düzenleyerek vergiyi tahsil etmesi ve bu verginin vergi dairesine yatırılmasının takibinin güç olması sorumluluk müessesesini zorunlu kılmaktadır. Ancak ikinci durum olarak öngörülen *"gerekli görülen diğer haller"* ifadesi tartışmaya açık bir düzenlemedir. Belirtilen ifade vergi idaresine sınırsız bir şekilde vergi sorumlusu veya vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar kavramının içeriğini belirleme konusunda yetki vermektedir. Vergi idaresi de kanunda belirtilen vergi alacağını emniyet altına alma amacına dahi bağlı olmadan bu yetkisini kullanmaktadır[943].

Kanundaki ifadenin belirsizliğinden kaynaklanan bu durum, belirtilen hükme dayanarak yapılan idari işlemleri de tartışılır hale getirmektedir. Kanunda belirtilen *"gerekli*

[943] **Arslan,** "KDV'de Sorumluluk ve Tevkifat", s.e.t. 30.05.2024; Uzunoğlu, Katma Değer Vergisi, s. 816-817; **Uslu,** "Kısmi KDV Tevkifatı: Kanuni Dayanaktan Yoksun Bir Müessese", s. 74.

*görülen diğer hallerde"* ifadesi Hazine ve Maliye Bakanlığına KDV'de sınırsız olarak vergi sorumlusu belirleme yetkisi tanımaktadır. Nitekim verginin ana unsurlarından biri olan vergi sorumluluğunu belirleme yetkisi idareye bırakılmaktadır[944]. Söz konusu yetkiyi sınırlandırabilecek tek unsur ise yine aynı hükümde belirtilen *"vergi alacağının emniyet altına alınması"* amacına uygun olmasıdır. Yetkinin amaca uygun kullanımı ise madde gerekçesine göre, mükelleflerin idare tarafından takibinin güç olduğu, dolayısıyla tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarında kayıp ve gecikmenin mümkün olduğu durumlar söz konusudur. Ancak yapılan düzenlemeler göz önüne alındığında amacın sadece vergi alacağını güvence altına almak olmadığı, bazı işlemlerde fiskal amaçlarında ön plana çıktığı görülmektedir[945]. Doktrinde yer alan bir görüşe göre ise *"gerekli görülen diğer hallerde"* ifadesini, kanun koyucunun belirtilen nitelikteki durumlarda uygulanmasını öngördüğü ancak uygulamada tahmin edilemeyen ve tanımlanamayan olaylara özgü olarak da değerlendirmek gerektiği ifade edilmektedir[946]. KDV'de sorumluluğa ilişkin hususların genel tebliğler aracılığıyla değil, kanunlar ile düzenlenmesi verginin kanuniliği ilkesinin bir gereği olarak karşımıza çıkmaktadır. İkinci olarak, Kanun'da Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetkinin sınırlarının da belirli olması gerekmektedir. Ancak maddede oldukça geniş bir yetkiye yer verildiği görülmektedir.

Öncelikle Hazine ve Maliye Bakanlığının kendisine verilen usul ve esasları belirleme yetkisini genel tebliğler aracılığıyla kullanmasının bu kapsamda değerlendirilmesi gerekir. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Anayasa'nın 124. maddesi ile kendisine tanınan *"...kanunların uygulanmasını sağlamak..."* görev ve yetkisini genel tebliğler aracılığıyla kullanmaktadır. Kanunların çok olması, ekonomideki hızlı değişiklikler, uygulamada birliği sağlamak gibi amaçlarla genel tebliğler yayımlanmaktadır[947]. Vergi uygulamasına ilişkin olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yapılan düzenlemelerin Anayasa'nın 124. maddesindeki sınırı aşmaması gerekmektedir. Bu kapsamda, idarenin yapacağı düzenleyici işlemler ile kanun hükmünü değiştirmeye veya uygulamada daraltıcı ya da genişletici düzenlemeler yapmaya yetkisi bulunmamaktadır. İdarenin her hal ve şartta düzenleyici işlemlerinde kanunlara uyması ve çizilen sınırların dışına çıkmaması gerekmektedir[948]. Yetki açısından

[944] **Güneş/Yılmaz,** "Katma Değer Vergisi'nde Sorumluluk ve Tevkifat İkilemi", s. 398.
[945] **Uzunoğlu,** Katma Değer Vergisi, s. 817-818.
[946] **Arslan,** "KDV'de Sorumluluk ve Tevkifat", s.e.t. 30.05.2024.
[947] **Oktar,** Vergi Hukuku, s. 40; **Öner,** Vergi Hukuku, s. 36.
[948] **Öztürk, Haluk/Özcan, Bekir** (2023) "Vergi Kanunlarında Hazine ve Maliye Bakanlığına Verilen Yetkilerin Anayasal Hükümler Açısından Durumu", Vergi Sorunları Dergisi, S: 414, Mart, s. 69; **Gürses Şahin, Hilal** (2024) Vergi İdaresinin Düzenleyici İşlemleri ve Yargısal Denetimi, Ankara, Adalet Yayınevi, s.

incelendiğinde, KDVK'nın 9/1. maddesinde Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetki Anayasa'nın 73. maddesine aykırılık teşkil etmektedir[949].

Yukarıda da bahsedildiği üzere, verginin kanuniliği ilkesi gereği verginin ana ögelerinin kanunlarla belirlenmesi gerekmektedir. Verginin sorumlusu da verginin ana ögeleri arasında yer alıp kanunla düzenlenmelidir. Ancak KDVK'nın 9. maddesinde "*gerekli görülen diğer hallerde*" ifadesiyle Hazine ve Maliye Bakanlığına geniş kapsamlı bir yetki tanınarak vergi sorumlusunu belirleme yetkisi tayin edilmiştir. Nitekim Bakanlık da kendisine verilen bu yetkiyi idarenin düzenleyici işlemlerinden birisi olan genel tebliğler aracılığıyla kullanmıştır. KDVK'nın 9/1. maddeden alınan yetkiye dayanılarak yalnızca genel tebliğ gibi idarenin düzenleyici işlemleriyle KDV'nin temelini değiştiren bir müessesenin oluşturulduğu doktrinde ifade edilmektedir[950].

Uyulması zorunlu olan anayasa hükmüne rağmen KDVK'nın 9. maddesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığına tanınmış olan sorumluyu belirleme yetkisi ise doktrinde yer alan ağırlıklı görüşe göre Anayasa'nın 73. maddesine aykırılık teşkil etmektedir. Nitekim Cumhurbaşkanına dahi tanınmamış olan düzenleme yapma yetkisi KDVK'nın 9. maddesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığına tanınmıştır. Aydın'a göre, her ne kadar vergilendirme işlemlerine ait ayrıntıların kanun ile düzenlenmesindeki zorluk bakımından Bakanlığa tanınan yetki makul karşılansa da "*esasları belirlemeye*" yetkili kılınmak suretiyle vergilendirme işlemlerinin özüne müdahale edilmesinin anayasaya aykırılık yönünden kabul edilmesi zor bir durum olarak değerlendirilmektedir[951]. Güneş de aynı şekilde, Bakanlık tebliğlerinin verginin kurucu ögelerine ve vergisel ödev ve yöntemlere ilişkin temel ögelere yönelik olduğu için verginin kanuniliği ilkesini zedelediğini ifade etmektedir. Bunlara ilişkin ayrıntıların ancak ödevliye gizli vergisel maliyet veya sosyal ya da psikolojik maliyet yüklememe şartıyla tebliğlerle yapılabileceğini de ayrıca belirtmektedir[952]. Karakoç'a göre, kanunilik ilkesi, devletin vergilendirme yetkisini genel, soyut, kişisel olmayan ve yasama organı tarafından anayasada belirtilen usuller çerçevesinde çıkartılan kanunlarla kullanılması anlamına gelmektedir. Bu kapsamda verginin temel unsurları olarak kabul

153-154.

[949] **Aydın,** Katma Değer Vergisinde Sorumluluk, s. 101; **Güneş/Yılmaz,** "Katma Değer Vergisi'nde Sorumluluk ve Tevkifat İkilemi", s. 397-398; **Erdoğan Daştan, Nilgün** (2023) "Türkiye'de Katma Değer Vergisi Tevkifatı Ve Vergi İdaresinin Takdir Yetkisi", Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, Yüksek Lisans Tezi, s. 156.

[950] **İnaltong,** Katma Değer Vergisi'nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları, s. 105.

[951] **Aydın**, Katma Değer Vergisinde Sorumluluk, s. 101.

[952] **Güneş,** Verginin Yasallığı İlkesi, s. 152-153.

edilen konu, mükellef, vergiyi doğuran olay gibi unsurların kanunda açıkça düzenlenmiş olması gerekmektedir[953]. Kumrulu, verginin kanuniliği ilkesinin yalnızca vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla getirilmesini zorunlu kılmakla kalmadığını, aynı zamanda verginin temel unsurlarının da yasayla belirlenmesini gerektirdiğini belirtmektedir[954]. Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı ise, yasama organının sadece verginin konusunu belirleyerek bir mali yükümlülüğü kişilere yüklemesinin, bu yükümlülüğün kanunla konulmuş olduğu anlamına gelmeyeceğini ifade etmektedir. Mali yükümlülüklerin tahsil yöntemleri ve bu yükümlülüklere ilişkin yaptırımlar gibi birçok yönü bulunmaktadır ve eğer bu hususlar kanuni bir çerçeveye oturtulmazsa, temel hakları zedeleyebilecek keyfi uygulamalara zemin hazırlanmış olur[955]. Saban da yasanın belirleyiciliğinin esas olduğunu, bu nedenle yasada yer almayan ya da yasanın sınırlarını aşacak şekilde yapılan düzenlemelerin hukuka aykırılık taşıyacağını savunmaktadır[956]. Çağan'a göre ise, devlet vergilendirme yetkisini kullanarak bireylerin hak ve özgürlük alanına çeşitli müdahalelerde bulunmaktadır[957]. Vergilendirme, devletin bireylerin temel hak ve özgürlüklerine yönelttiği en doğrudan müdahale biçimlerinden biri olduğu için, bu müdahalenin sınırlarının ve koşullarının anayasal düzeyde açıkça belirlenmesi ve bireylerin bu yolla güvence altına alınması gerektiği vurgulanmaktadır[958]. Kırman da verginin kanuniliği ilkesi gereği verginin kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasını zorunluluğunun yanı sıra kanun tarafından öngörülmeyen vergiye ilişkin bir ödevin yaratılmasının mümkün olmadığını ifade etmektedir[959]. Doğrusöz'e göre, Hazine ve Maliye Bakanlığına kanunla verilen yetki, yasama yetkisinin devri sonucunu doğuracak biçimde kullanılamaz; ayrıca kanunla yapılan düzenlemelerin kapsamını genişletecek, daraltacak ya da içeriğini değiştirecek şekilde yorumlanamaz[960]. Şenyüz/Yüce/Gerçek'e göre, verginin kanuniliği ilkesi, yürütme organı

[953] **Karakoç, Yusuf** (1996) Türk Vergi Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi, Ankara, Anayasa Yargısı 13. Anayasa Mahkemesi Yayını, s. 323; **Karakoç, Yusuf** (2013) "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", Dokuz Eylül Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 15, Özel Sayı, s. 1266.

[954] **Kumrulu,** "Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül", s. 417.

[955] **Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkcı,** Vergi Hukuku, s. 57.

[956] **Saban,** Vergi Hukuku, s. 30.

[957] **Çağan, Nami (**1982) Vergilendirme Yetkisi, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, s. 144.

[958] **Çağan, Nami** (1984) "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi", Anayasa Yargısı Dergisi, C: 1, s. 171.

[959] **Kırman, Ahmet** (2004) "Vergide Kanunilik İlkesi ve ÖTV Örneği: Türk Silahlı Kuvvetlerine Yapılan Araç Teslimleri", Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Erden Kuntalp'e Armağan, C: 2, S: 2, s. 6.

[960] **Doğrusöz, Bumin** (2000) "Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi", Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, s. 140-141.

ile idareye vergilendirme alanında yetki verilemeyeceğini ortaya koymaktadır. Yalnızca vergilerin yasayla konulmasını değil, aynı zamanda yasama organı dışındaki kurumların vergi yükü doğuran ya da vergi yüküyle eşdeğer sonuçlar doğurabilecek düzenlemeler yapmalarını da engellemektedir. Yazarlar, ilkenin oldukça sıkı bir şekilde yorumlanması gerektiğini savunarak, vergi yükünü etkileyen düzenlemelerin yalnızca yasama organı tarafından ve doğrudan kanunla yapılması gerektiğini vurgulamaktadır. Başka bir deyişle, düzenlenmesi yalnızca kanunla mümkün olan konuların idari düzenlemeler aracılığıyla belirlenmesi, kanunilik ilkesine aykırıdır. Vergilerin kanuna dayanarak alınması, keyfi, sınırsız ve takdir yetkisine dayalı uygulamaların önüne geçerek mükellefler için hukuki güvence sağlar. İlke aynı zamanda hukuki güvenliğin temel dayanaklarından biridir[961]. Tosuner/İnneci'ye göre, Hazine ve Maliye Bakanlığı kendisine verilen yetkileri kanun kapsamını daraltacak veya genişletecek şekilde kullanmamalı, yalnızca yetki veren hükümler konusunda uygulamaya yön veren düzenlemeler yapmalıdır[962].

Doktrinde yer alan diğer görüşe göre ise Hazine ve Maliye Bakanlığına kanunla tanınan yetki hem şartlara bağlıdır hem de sınırlandırılmıştır. Bu nedenle söz konusu yetkinin kanunilik ilkesine aykırılığı söz konusu değildir, yasal sınırlar içerisinde kullanılan bir yetki olduğu ifade edilmektedir[963].

Anayasa Mahkemesi de vermiş olduğu bir kararında, GVK'nın 94. maddesi kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığına tanınan vergi sorumlularını belirleme yetkisi, verginin kanuniliği ilkesi açısından incelenmiştir. Mahkeme kararında, söz konusu yetkinin temel amacının mevcut uygulamalardaki belirsizlikleri gidermek ve gerek duyuldukça yeni vergi sorumlularını belirlemek olduğunu belirtmiştir. Ayrıca bu yetkinin istisnai ve sınırlı nitelikte olduğunu vurgulamış, bu yönüyle Anayasa'daki kanunilik ilkesine aykırılık oluşturmadığı kanaatine varmıştır. Mahkeme, Bakanlığın bu yetkiyi düzenleyici işlemler aracılığıyla kullanabileceğini, bu işlemlerin Resmi Gazete'de yayımlanması sayesinde ilgililerin bilgi sahibi olabileceğini ve bu nedenle uygulamada belirsizlik ya da öngörülemezlikten söz edilemeyeceğini ifade etmiştir[964]. Anayasa Mahkemesi'nin ilgili

[961] **Şenyüz/Yüce/Gerçek,** Vergi Hukuku, s. 25.
[962] **Tosuner/İnneci** "Kanunilik İlkesi Bağlamında Maliye Bakanlığının Usul ve Esas Belirleme Yetkisi", s. 9.
[963] **Gerçek, Adnan/Bakar, Feride** (2017) "Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa'nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi", International Journal of Public Finance, C: 2, S: 1, s. 12; **Avcı,** "Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Değerlendirilmesi", s. 80.
[964] Anayasa Mahkemesi, T: 30.12.2015, E: 2014/183, K: 2015/122, normlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr, s.e.t. 15.04.2025.

kararı, vergi kesme ve ödeme yükümlülüğünün kanunla belirlenmesi gerektiği ilkesine dayalı olarak doktrinde eleştirilmiştir. Eleştirilerde, yeni vergi sorumlularının belirlenmesinin teknik bir mesele olarak değerlendirilemeyeceği, bu tür bir yetkinin Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmesinin verginin kanuniliği ilkesine aykırı olduğu vurgulanmaktadır. Ayrıca, yetki çerçevesinde yapılan düzenlemelerin Resmî Gazete'de yayımlanmasının, anayasal aykırılığı ortadan kaldırmayacağı da ifade edilmektedir[965].

Bir verginin kanunla konulmuş sayılması için ana ögelerinin kanun ile belirlenmiş olması gerekir. Bu kapsamda verginin konusu, vergiyi doğuran olay, mükellef, matrah, oran, istisna, indirim, muafiyetler ve vergi ödevlerine ilişkin düzenlemelerin kanun ile yapılması gerekir. Yürütme organına bu konularda esasa ilişkin değil usule ilişkin yetki verilebilir. İdare tarafından yapılan düzenlemeler ile kişilere vergi sorumluluğu, beyanname verme zorunluluğu ve belli ödevleri yapmak üzere yükümlülükler getirilmesi kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Belirtilen hususlara ilişkin düzenlemelerin Kanun ile yapılması gerekmektedir. KDVK'nın ilgili hükmü incelendiğinde buna ilişkin düzenlemenin bulunmadığı, dolayısıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından KDV tevkifatı getiren düzenlemelerin Anayasa'ya aykırı olduğu belirtilmektedir[966]. Doktrindeki bir görüşe göre ise, KDVK'nın 9. maddesinde işleme taraf olanların verginin ödenmesinden sorumlu tutulması konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığına açık bir yetki verilmiştir. Maddede belirtilen işleme taraf olanların ise mükellefin temsilcisi, vekili, mükellef adına hareket etmeye yetkili herhangi bir kişi veya kendisine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişi olabileceği kanunun gerekçesinde belirtilmiştir. Dolayısıyla bu görüşe göre vergiye tabi işlemin alıcısı konumundaki kişilere sorumluluk yüklenmesi hukuka uygundur. Nitekim getirilen uygulama ile sorumlulara yeni bir yükümlülük getirilmemiştir[967].

Verginin kanuniliği ilkesi kapsamında değerlendirilmesi gereken bir diğer husus, yetkinin sınırlarına ilişkindir. Kanunla verilmiş olan bir yetki olsa da sınırlarının belirli olması gerekmektedir. KDV'de sorumlulukla ilgili bir diğer sorun Kanunda yetki veren ifadenin oldukça geniş kapsamlı olmasıdır. Vergi kanunlarında teknik düzenleme ve yöntem açıklama ihtiyacının doğduğu durumlarda yürütme organı tarafından belirli açıklamalar yapılabilmektedir. Nitekim bu durum, 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 217.

[965] **Yaltı, Billur** (2017) "Vergisel Alanda Kanun Kavramının Yorumu: Anayasa Mahkemesinin Yakın Tarihli Kararlarına İlişkin Bir Değerlendirme", Vergi Sorunları Dergisi, S: 341, s. 21.
[966] **Aydın,** Katma Değer Vergisinde Sorumluluk, s. 100.
[967] **Uzunoğlu**, Katma Değer Vergisi, s. 820.

maddesinde de Hazine ve Maliye Bakanlığına *"kanunlarla veya CBK ile verilen görevleri yerine getirmek"* olarak belirtilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergiye ilişkin Anayasa ile düzenlenmesi mümkün olmayan konularda düzenleyici işlemler yaparak vergi kanunlarının nasıl anlaşılması gerektiği konusunda yol göstermektedir. Düzenleyici işlemler de Bakanlığın görüşü olup idarenin yerleşmiş vergi doktrini olarak doktrinde ifade edilmektedir[968]. Ancak çoğu vergi kanunlarında yer alan "*uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."* veya KDVK'da yer alan *"gerekli görülen diğer hallerde ... vergi sorumlusunu tayin etmeye yetkilidir"* şeklinde sınırları belirli olmayan ifadeler yer almaktadır.

Söz konusu hükümlerde *"usul ve esaslar"* lafzından ne anlaşılması gerektiği net olmayıp bu kelimeler hakkında mevzuatta herhangi bir tanımlama da bulunmamaktadır. Bu ise Bakanlığa sınırları belirli olmayan yetkiler tanınmasına neden olmaktadır. Yetkinin yürütme organının kendisini yeni esaslar belirleme konusunda yetkili görmesine neden olması da doktrinde eleştirilmektedir[969]. Vergi kanunlarında görülen ve Bakanlığa verilen yetkiler, kişiler üzerinde doğrudan vergi yüküne etki eden, yol gösterici ve teknik konuları düzenleme amacı taşımayan yetkiler olarak ortaya çıkarak verginin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil etmektedir[970]. Yetkiyi düzenleyen kanun maddelerindeki ifade sebebiyle Bakanlığın bazı durumlarda kendisine verilen yetkiyi aştığı değerlendirilmektedir. Bunun dayanağı ise, düzenleyici işlem niteliğinde olan genel tebliğler ile kanun hükümlerinin lafzı ve amacı dışına çıkılmasıdır[971]. Bakanlık kendisine verilen yetkiyi kanunun kendisine verdiği sınırlar içerisinde ve kanunun lafzına ve amacına uygun olarak kullanmak zorundadır[972].

KDVK'nın 9. maddesinde yer alan *"gerekli görülen diğer hallerde"* ifadesinin de tanımı net olmayıp ilgili kanun maddesiyle Hazine ve Maliye Bakanlığına sınırları belirsiz

---

968 **Bulutoğlu, Kenan** (1978) Türk Vergi Sistemi, Cilt 1, İstanbul, Fakülteler Matbaası, s. 13; **Öztürk/Özcan,** "Vergi Kanunlarında Hazine ve Maliye Bakanlığına Verilen Yetkilerin Anayasal Hükümler Açısından Durumu", s. 71.

969 **Göker, Cenker** (2009) Vergilerin Yasallığı İlkesi Kapsamında Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Üzerine, Prof. Dr. Mualla Öncel Armağanı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, C: 2, Ankara, s. 1041.

970 **Öztürk/Özcan,** "Vergi Kanunlarında Hazine ve Maliye Bakanlığına Verilen Yetkilerin Anayasal Hükümler Açısından Durumu", s. 73.

971 **Taşkan, Yusuf Ziya** (2010) Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri, 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, s. 52-53.

972 **Acar, Mustafa Gürhan** (2001) "Genel Tebliğ ve Muktezanın Vergi Hukuku Bakımından Mahiyeti Ve Mükellef İle İdare Bakımından Bağlayıcılığı" Vergi Dünyası, s. e.t. 09.03.2025.

bir yetki tanınmıştır. Kanun ile verilen yetkinin sınırlarının belirli ve anlaşılır olması verginin kanuniliği ilkesinin bir gereğidir. KDV'de sorumluluk kapsamına giren kişiler, tevkifat konusu, tevkifat oranı, sorumluluğun başlangıcı ve bitimi gibi durumlar Bakanlık tarafından belirlenmektedir. Bu durum da verginin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil etmektedir[973].

Ayrıca "*gerekli görülen diğer hallerde"* ifadesi üç hususta belirsizlik içermektedir. Bunlardan biri vergi sorumlusunun kim olacağı, diğeri konu unsuru, sonuncusu ise KDV kesinti oranındaki belirsizliktir. Kanun koyucu vergilendirme işleminin konusunu idarenin gerekli gördüğü durumlar olarak belirtmektedir. Konu unsurundaki belirsizlik ve öngörülemezlik idareye sınırsız bir yetki vermektedir. Vergi sorumlusunun kim olacağı noktasında ise her ne kadar *"vergiye tabi işlemlere taraf olanlar"* şeklinde belirtilse de bu kişi veya kurumların vergi mükellefi, vergiden muaf kişi veya kurum veya nihayetinde nihai tüketici olabileceği de gözden kaçırılmamalıdır. Söz konusu kişiler bakımından vergilendirme sürecinin başlangıcında böyle bir sorumluluk ile karşılaşıp karşılaşmayacağı belirsiz olduğu için öngörülemezlik mevcuttur[974]. Kanunla verilmemiş bir yetkinin kullanımı söz konusudur. Kesinti kapsamına girecek işlemler, kesinti oranı ve kesinti yapacak sorumluların belirlenmesi bakımından yetki oldukça geniş kullanılmıştır. Bu durum ise vergilerin kanuniliği ilkesine ve hukuki güvenlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir[975]. Doktrindeki bir görüşe göre ise, KDVK'nın 9/1. maddesinde belirtilen iki durum idarenin yetki sınırını belirleyen bir kriter olmayıp sınırı belirleyen asıl kriter maddede belirtilen vergi alacağının güvence altına alınması amacıdır. 9. maddede belirtilen iki durum ise tali unsurlar olup ana kriter tarafından kavranır. Getirilen idari uygulamalar öncelikle maddede belirtilen vergi alacağını güvence altına alma yönünden incelenmelidir[976].

Kanun'un gerekçesinde vergi alacağının emniyet altına alınması şu şekilde belirtilmiştir: *"... Maddede sayılan haller, mükellefin idarece takibinin güç olduğu, dolayısıyla vergi tarh, tahakkuk ve tahsilatında kaybın mümkün olduğu hallerdir. Bu sayılan haller sınırlı olmayıp vergi alacağının emniyet altına alınmasının gerekli görüldüğü diğer durumlarda da Bakanlığın mükelleften gayrı bir şahsı verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisi bulunmaktadır."* Gerekçeden de görüldüğü üzere, madde sorumluluk müessesesini

[973] **Nas,** Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumluluğu, s. 191.
[974] **Arslan,** "KDV'de Sorumluluk ve Tevkifat", s.e.t. 30.05.2024; **Güneş/Yılmaz,** "Katma Değer Vergisi'nde Sorumluluk ve Tevkifat İkilemi", s. 398.
[975] **Arslan,** "KDV'de Sorumluluk ve Tevkifat", s.e.t. 30.05.2024.
[976] **Uslu,** "Kısmi KDV Tevkifatı: Kanuni Dayanaktan Yoksun Bir Müessese", s. 74.

asıl mükellefin idare tarafından takibinin güç olduğu durumun varlığına bağlamıştır. Mükellefin takibinin güç olması vergi güvenliğinin tehlikeye düşmesi durumuna yalnızca bir örnek teşkil etmektedir. Belirtilen haller dışında da aynı kural uygulanarak vergi sorumluluğunun uygulanması mümkün olmaktadır. Bu nedenle "*diğer durumlar*" olarak bahsedilen haller ilk başta ucu açıkmış gibi görünse dahi aslında geniş ve keyfi olmayıp sınırlıdır. Sınırı ise verginin tarh, tahakkuk ve tahsilini imkansız kılan objektif şartların varlığı belirlemektedir[977].

Bu görüşe göre, verginin tehlikede olduğunun ve bu nedenle önlem alınması gereğinin tespiti için iki objektif kriter bulunmaktadır. Bunlar; vergilendirmenin taraflarından kaynaklanan esaslı sebeplerin varlığı ve tehlikenin verginin tamamı için geçerli olmasıdır. İlk durum hem idare tarafından hem de mükellef tarafından takipteki güçlük sebeplerini ifade etmektedir. İkinci durum ise tehlikenin verginin bir kısmı değil tamamı için geçerli olmasını belirmektedir. Vergi güvenliği gündeme geldiğinde, kısmi KDV tevkifatında olduğu gibi, verginin bir kısmının örneğin %90'ının tehlikede olduğu %10'u hakkında ise herhangi bir sakınca bulunmadığı yönündeki yaklaşımların makul olmadığı değerlendirilmektedir. Bu noktada özellikle kısmi tevkifatın incelenmesinde fayda bulunmaktadır. Tebliğlerde kısmi tevkifata tabi her bir işlem için ayrı ayrı oranlar belirlenmiş ve işlemin türüne göre tevkifat zorunluluğunun kapsamı değişmektedir. Ayrıca verginin beyan ve ödenme yükümlülüğü de aynı oranda değişmektedir. Kısmi tevkifat bu özellikleriyle değerlendirildiğinde KDVK'nın 9/1. maddesinde belirtilen verginin güvence altına alınma amacından çok vergi tahsilatını hızlandırmak gibi bir amaç ortaya çıkmaktadır[978].

Danıştay da konu hakkında vermiş olduğu bir kararında, genel tebliğ ile sorumluluğun genişletildiğini, böylece kanunun öngördüğü yetkinin sınırlarının aşılarak kanunda öngörülmeyen bir yükümlülüğün meydana geldiği gerekçesiyle genel tebliğin iptaline hükmetmiştir. İlgili karar Danıştay VDDK tarafından onanarak kesinleşmiştir[979].

[977] **Uslu,** "Kısmi KDV Tevkifatı: Kanuni Dayanaktan Yoksun Bir Müessese", s. 74-75.
[978] **Uslu,** "Kısmi KDV Tevkifatı: Kanuni Dayanaktan Yoksun Bir Müessese", s. 75-77.
[979] Danıştay VDDK, T: 12.01.2001, E: 2000/238, K: 2001/20. Kanunda öngörülmeyen sınırlamaların Tebliğ gibi düzenleyici işlemler ile getirilmesi nedeniyle Danıştay kararlarına konu olan olaylar bulunmaktadır. Bkz: Danıştay VDDK, T: 25.04.2017, E: 2017/232, K: 2017/266; Danıştay 4. Daire, T: 26.12.2006, E: 2005/1890, K: 2006/3186.

Anayasa Mahkemesi ise vergi kanunlarıyla yürütme organına yetki verilmesini bazı kararlarında anayasaya aykırı bulmamıştır. Özellikle Hazine ve Maliye Bakanlığına usul ve esasları belirleme yetkisi veren hükümleri vergilendirmenin temel unsurları kapsamında değerlendirmemiş ve tamamlayıcı vergi tekniğine ilişkin olduğunu ifade etmiştir[980]. Anayasa Mahkemesi usul ve esasları belirleme yetkisini yalnızca usule ve vergi tekniğine ilişkin hususlar olarak değerlendirmektedir. Ancak doktrinde yer alan bir görüşe göre, vergi kanunlarıyla verilen esasları belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığına vergilendirme işlemlerinin özüne ve temel unsurlarına dair düzenleme yapma imkanı tanımaktadır. Nitekim Bakanlık bu yetkisini yalnız usulü belirleme kapsamında kullansa dahi anayasaya aykırılığı göz önünde tutulmalıdır[981].

Kanunilik ilkesi kapsamında değerlendirilmesi gereken bir diğer husus ise vergi sorumluluğunu düzenleyen KDVK'nın 9. maddesinde tevkifata ilişkin bir ifadenin bulunmamasıdır. KDVK'nın 9. maddesinde bazı sorumluluk halleri öngörülmüş ve gerekli görülen diğer hallerde sorumlu tayin etme yetkisi Bakanlığa bırakılmıştır. Ancak ilgili maddede sorumluluk uygulamasının ne şekilde tesis edileceğine dair bir hüküm bulunmamaktadır. Bakanlık yayımlamış olduğu genel tebliğlerde KDV'de sorumluluğun tevkifat yöntemiyle yapılacağını belirtmektedir. KDV'de tevkifata ilişkin kanunda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. KDVK'nın 39. maddesinde tevkifata ilişkin bir düzenleme yer almakla birlikte bu düzenleme yalnızca vergilendirme döneminin vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar için bir ay olduğu belirtilmektedir. KDVK'nın 9. maddesinde Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen geniş yetki kapsamında Bakanlık genel tebliğ ile düzenleme yaparak vergi alacağını güvence altına almak amacıyla vergi tevkifatı yöntemini kullanmaktadır. Bu kapsamda vergi tevkifatının dayanağının doğrudan KDVK olmadığı da doktrinde ifade edilmektedir[982].

KDV'de sorumluluk uygulaması, vergi alacağını güvence altına almak amacıyla getirilmiştir. Ancak uygulamadaki gelişmelere göre vergi idaresinin takdirine bağlı olduğu için genel bir kuralı değil, istisnai bir müesseseyi ifade etmesi gerekmektedir. Ancak düzenlemeler incelendiğinde istisnai bir uygulamanın hukuki dayanağı olarak değil, vergi idaresinin tüm KDV uygulamaları için yetkilendirildiği KDV kesintisinin hukuki zemini

[980] Anayasa Mahkemesi, T: 25.05.1993, E: 1993/3, K: 1993/20; Anayasa Mahkemesi, T: 07.11.1989, E: 1989/6, K: 1989/42.
[981] **Aydın,** Katma Değer Vergisinde Sorumluluk, s. 102-103.
[982] **Aydın,** Katma Değer Vergisinde Sorumluluk, s. 103.

olarak anlaşılmaya başlamıştır. Bunun sonucu olarak da geniş kapsamlı KDV kesintisi yapan sorumluları ortaya çıkararak kesinti uygulamasını yaygınlaştırmıştır. Ancak belirtmek gerekir ki, bu düzenlemelerin yasal dayanağının hukuki zemininin sağlam olmadığı, düzenlemelere göre yapılan işlemlerin de meşruiyetinin tartışmalı olduğu doktrinde ifade edilmektedir[983].

Vergilemede esas olan KDVK'nın 8. maddesinde belirtilmiş olan mükelleflerin işlemin vergisini beyan etmesidir. Mükelleften vergi tevkifatı yaparak vergi idaresine karşı muhatap olan vergi sorumlusu ise bu esas kuralın istisnasını oluşturmaktadır. Nitekim bu istisnai özelliği sebebiyle kanun koyucu sorumluluğun uygulama alanını da oldukça sınırlı tutmuştur[984]. KDV'de tevkifat uygulaması tarihsel açıdan incelendiğinde uygulamanın kanun maddesinde yer alan bir cümleden vergi müessesesi haline geldiği açıkça görülmektedir[985]. İlk başta ihracat işlemleri sebebiyle iade alan mükelleflerin iade taleplerinin değerlendirilmesinde mal ve hizmet alınan satıcılardan doğan sorunları azaltmak amacıyla tevkifat düzenlemeleri getirilmiş ancak zamanla vergi kaybı riskinin yüksek olduğu alanlarda yaygınlaşmıştır[986].

Doktrinde bir görüşe göre, KDVK'nın 9/1. maddesinde yer alan düzenleme bir idari önlem düzenlemesi niteliğindedir. Hükmün özü ise sınırlı olarak oluşabilecek vergi tahsilatı güvenliğini tesis etmektir. Bu yönüyle de söz konusu uygulama istisnaidir. Görüşe göre, normal koşullarda vergi tahsilatının tehlikeye düşmesi beklenilen bir durum değildir. Vergi emniyeti amacından kaynaklanan nedenlerle getirilen sorumluluk uygulamasının istisnai olmaktan çıkarak yaygınlaşması vergilemede güvenlik açığının oluştuğu şeklinde yorumlara yol açmaktadır[987]. KDV tevkifatı, verginin güvence altına alınmasında fayda sağlasa da KDV sistematiğini bozmakta ve uygulamaları daha karmaşık hale getirmektedir[988].

Tebliğ düzenlemeleriyle KDV tevkifatının tam veya sınırlı olup olmayacağı ve kısmi tevkifat uygulamasında oranların belirlendiği görülmektedir. Ayrıca idare, bu düzenlemeyle

---

983 Arslan, "KDV'de Sorumluluk ve Tevkifat", s.e.t. 30.05.2024.
984 **Uslu, M. Mete,** (2019) "Kısmi KDV Tevkifatı: Kanuni Dayanaktan Yoksun Bir Müessese", Vergi Dünyası Dergisi, Y: 39, S: 457, Eylül, s. 73.
985 **Üngörmüş, Ayhan** (2012) "Katma Değer Vergisi Tevkifatı Uygulaması Artık Derli Toplu", Vergi Dünyası, S: 370, Haziran 2012, s. 26.
986 **Üngörmüş,** "Katma Değer Vergisi Tevkifatı Uygulaması Artık Derli Toplu", s. 28.
987 Uslu, "Kısmi KDV Tevkifatı: Kanuni Dayanaktan Yoksun Bir Müessese", s. 74.
988 **Maç, Mehmet** (2022) "Kısmi KDV Tevkifatına Tabi Servis Taşımacılığı ve Kara Yolu ile Mal Taşımacılığı Hizmetleri" Vergi Dünyası Dergisi, Y: 41, S: 489, s. 70.

iadenin belirli şartlar altında düzenleneceğini öngörmektedir. Bu kapsamda kanunilik ilkesinin büyük ölçüde esnetildiği de doktrinde ifade edilmektedir[989].

Anayasa Mahkemesi de vermiş olduğu bir kararda mali yükümlerin tahsil usullerinin kanunla çerçevelenmesi gerektiğini ifade etmiştir. İlgili kararda: *"... Anayasa Koyucu, her çeşit mali yükümün kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümün ilgililere yükletilmesine olur vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Mali yükümlerin, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırlar gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla yasayla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümler belli başlı ögeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasalarla düzenlenmelidir."* ifadelerine yer vermiştir[990]. Bu kapsamda özellikle tahsil usulleri kısmına dikkat çekmekte yarar bulunmaktadır. KDVK'nın 9. maddesi kapsamında vergi sorumlusundan verginin ne şekilde tahsil edileceğine ilişkin bir hüküm bulunmamasına karşılık KDVGUT ile tevkifat yönteminin uygulanmasına idare tarafından karar verilmiştir. Söz konusu durumun verginin kanuniliği ilkesine aykırılığının da tartışmaya açık olduğu göz önüne alınmalıdır.

Genel tebliğler ile getirilen bir uygulama olan kısmi tevkifatın kanuni dayanağı da doktrinde ayrıca tartışılmaktadır. KDV sistemine 1996 yılında giren kısmi tevkifat uygulaması zaman içerisinde birçok alanda uygulanmaya başlanmıştır. Vergi teorisi açısından KDV'nin sistematiğini bozan bir uygulama olduğu da doktrinde değerlendirilmektedir[991]. KDV'nin temelinde verginin satıcı tarafından hesaplanarak beyan edilmesi gerekmektedir. Kısmi tevkifat uygulaması ile genel kuralın dışına çıkılarak bazı durumlarda alıcılar da beyana ortak edilmiş ve böylelikle vergi güvence altına alınmaya çalışılmıştır. Diğer bir boyutuyla ise bazı alıcıların güven sorunu oluşturabilecek bazı satıcılardan kaynaklanması muhtemel sorunlardan kurtarılmaya çalışıldığı da görülmektedir. Ancak genel kural dışına çıkılarak getirilen tevkifat uygulaması ile satıcı tarafından

[989] **Öztürk/Özcan,** "Vergi Kanunlarında Hazine ve Maliye Bakanlığına Verilen Yetkilerin Anayasal Hükümler Açısından Durumu", s. 79.
[990] Anayasa Mahkemesi, T: 31.03.1987, 20/9, AMKD, Ankara, 1989, S: 23, s. 190 (Aktaran: **Güneş,** Verginin Yasallığı İlkesi, s. 136.)
[991] **Üngörmüş,** "Katma Değer Vergisi Tevkifatı Uygulaması Artık Derli Toplu", s. 30.

hesaplanan KDV'nin tamamının tahsil edilememesi sebebiyle bazı hallerde normalden daha çok vergi yüküne sebep olmaktadır. Yükten kurtulmak için ise çeşitli başvurularda bulunarak verginin iadesinin talep edilmesi gerekmektedir. Konu tarihsel süreç de dikkate alınarak incelendiğinde kısmi tevkifat uygulaması, sorunları çözmek için uygulamanın hukuka yön vermesinin bir örneği olarak karşımıza çıkmaktadır[992].

Doktrinde yer alan bir görüşe göre, kısmi tevkifatın hukuki dayanağı KDVK'nın 9/1. maddesinde Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetkidir ve bu kapsamda verginin kanuniliği ilkesi bakımından bir boşluk bulunmamaktadır. Ancak, kendisine verilen yetkiyi kullanan Hazine ve Maliye Bakanlığı, ihtiyaca yönelik olarak bazı sektörleri farklı oranda tevkifata tabi tutarken bir sınırlamaya tabi olmaması, diğer bir ifadeyle sağlanan yetkinin ucunun açık olmasının eleştirilebileceğini ifade etmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen alanlardaki tevkifat zorunluluğunun çok geniş bir uygulamaya sebep olduğu, söz konusu uygulamanın sınırsız yetki kullanımı açısından ayrıca değerlendirilmesi gerektiği, dolayısıyla uygulama alanı sürekli genişleyen bu müessese için KDVK içinde yapılacak olan düzenlemelerle belirli ve sınırlı bir uygulamanın düzenlenmesi gerektiği ifade edilmektedir[993].

Tevkifatın uygulanmakta olduğu alanlar, kural olarak gerçek usulde KDV mükelleflerinin faaliyet gösterdiği alanlardır. Söz konusu mükelleflere ilişkin temel esas, indirim mekanizmasına dayanan zincirin nihai tüketiciye kadar işletilmesidir. Bu zincirde oluşabilecek vergi kaybının ortaya çıkmasını engellemek, zincirdeki işleyişi bozan unsurların tespit edilmesiyle engellenebilir. KDV'de indirim mekanizması da KDVK'nın 30. maddesinde olduğu gibi bazı hallerde bozulabilir, ancak düzenlemenin sınırları da yine kanunla belirlenmiştir. Kısmi tevkifat uygulamasının indirim mekanizması kapsamındaki etkisi ise vergi idaresine verilen yetki maddesine dayanılarak idare tarafından yayımlanan tebliğler ile düzenlenen geniş ve ayrıntılı ikinci mevzuata dayanmaktadır[994].

Kısmi tevkifat uygulamasıyla ilgili belirtilmesi gereken bir diğer husus ise, yayımlanan özelge ve sirkülerlere ilişkindir. Kısmi tevkifat uygulamasının zaman içinde genişlemesiyle birlikte, idare tarafından örnekler verilerek uygulama daha çok açıklanmaya

[992] **Üngörmüş,** "Katma Değer Vergisi Tevkifatı Uygulaması Artık Derli Toplu", s. 28.
[993] **Uslu,** "Kısmi KDV Tevkifatı: Kanuni Dayanaktan Yoksun Bir Müessese", s. 75; **İnaltong,** Katma Değer Vergisi'nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları, s. 104-105.
[994] **İnaltong,** Katma Değer Vergisi'nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları, s. 106.

çalışılmaktadır. Özellikle işlem yapanlar tarafından gerçekleştirilen işlemin düzenlemelere uygunluğu açık olarak yorumlanamamaktadır. İdare tarafından ayrıca bir görüş talep edilerek uygulayıcı kendi yorumuyla işlemler yürütmektedir. Dolayısıyla, uygulamada geçerli olacak bir kuralın genel düzenlemelerle sağlanamaması da tartışılabilecek bir diğer konu olarak doktrinde ifade edilmektedir[995].

Kanunilik ilkesine aykırılığın çözümüne ilişkin ise Güneş/Yılmaz, KDVK'nın 9. maddesinin madde başlığının değiştirilerek içeriğinde de anayasal aykırılıkların giderilerek birtakım düzenlemelerin yapılması gerektiğini ifade etmektedir. KDVK'nın 9. maddesinin başlığı *"garantörlük", "tersine sorumluluk"* veya *"karşı taraf sorumluluğu"* şeklinde değiştirilebilir. Bu kapsamda sorunun kaynaklandığı bir diğer durum ise tevkifat ve sorumluluk kavramlarının birbirine karıştırılmasıdır. Nitekim vergi sorumlusu bir vergi öznesi niteliğindeyken tevkifat bir vergi tahsil tekniğidir. VUK'un 11. maddesi kapsamında da sistematik bir hata yapılmış olup üçüncü fıkranın KDVK'nın 9. maddesinin altında ifade edilmesi gerektiği önerilmektedir[996].

Özetlemek gerekirse, KDV'de sorumluluk uygulamasının verginin kanuniliği ilkesi kapsamında üç temel noktada aykırılığı bulunmaktadır. Bunlardan ilki yetkiye ilişkindir. Yetki kapsamında ilk olarak Anayasada Cumhurbaşkanına dahi verilmeyen yetkinin Kanun ile Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmesi incelenmiştir. İkinci olarak, Bakanlığın söz konusu yetkiyi düzenleyici işlem olan genel tebliğler aracılığıyla kullanması ele alınmıştır. Son olarak Bakanlığa verilen yetkinin sınırlarının belli olmaması bir diğer sorundur. Verginin kanuniliği ilkesi kapsamında ikinci temel aykırılık, Kanunda tevkifata ilişkin hiçbir hüküm olmamasına karşılık genel tebliğ ile sorumlunun ve tahsil usullerinin belirlenmesidir. Üçüncü ve sonuncu temel aykırılık ise istisnai bir uygulama olan tevkifatın kapsamının zamanla genişlemesidir.

Tüm hususlar göz önüne alındığında, verginin kanuniliği ilkesi gereği ilk olarak verginin ana ögesi olan vergi sorumlusunun kanunda açık bir şekilde belirlenmesi gerektiği değerlendirilmektedir. Kanunla bütün konuların düzenlenmesi mümkün değildir, teknik konuya ilişkin hususlar konusunda Bakanlığa yetki verilmesi mümkündür. Ancak verginin ana ögesi olan vergi sorumlusunun ve tahsil usulünün kanunda açık bir şekilde belirtilmesi

[995] **İnaltong,** Katma Değer Vergisi'nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları, s. 106-107.
[996] **Güneş/Yılmaz,** "Katma Değer Vergisi'nde Sorumluluk ve Tevkifat İkilemi", s. 397.

gerekmektedir. Verginin tevkifat yöntemiyle alınması uygun görülmüş ise bunun yine kanunda belirtilerek yalnızca teknik ve usule ilişkin hususların genel tebliğler ile düzenlenmesi mümkündür. Ancak sorumlunun belirlenmesi teknik ve usule ilişkin bir husus olmayıp yürütmenin takdirine bırakılmamalı ve yasama organınca düzenlenmelidir. Teknik ve usule ilişkin konularda Bakanlığa bir yetki verilmesi halinde ise bu yetkinin kapsamının sınırlarının da kanunda çizilmesi gerekmektedir. Nitekim *"gerekli görülen diğer hallerde"* diyerek oldukça geniş bir yetki tanındığında Bakanlık bu yetkisini kapsamlı bir şekilde kullanmaktadır ki bu durum da kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Ayrıca bir kanun maddesi düzenlenirken ve Bakanlığa bu konuda yetki verilirken kanunun ve maddenin getiriliş amacı da dikkate alınmalıdır. Bu kapsamda istisnai bir uygulama olması gereken tevkifat yönteminin verginin güvence altına alınması amacından ayrılarak yalnızca tahsilatın hızlanması amacına yönlendirilmesi de yine kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Anayasal bir hak olan mülkiyet hakkıyla doğrudan ilişkili olan vergi ödevine ilişkin hususların kanunda düzenlenmesi, teknik hususlarda Bakanlığa yetki verilmesi durumunda ise bu yetkinin sınırlarının kanunlarla açık bir şekilde belirlenmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

### 2.2. Diğer Anayasal İlkeler

KDV'de sorumluluk uygulamasının verginin kanuniliği ilkesinin yanı sıra hukuk devleti, eşitlik ve hukuki güvenlik ilkelerine de aykırı olduğu değerlendirilmektedir. Hukuk devleti ilkesi, hukukun üstünlüğünün devletin her organı ve kişiler tarafından benimsenmesi ve hukuka bağlı kalınması anlamına gelmektedir[997]. Sosyal devlet ve hukuk devleti ilkeleri birbirini tamamlayan ilkeler olup verginin kanuniliği ilkesi ile de bağlantılıdır. Sosyal devlet ilkesi ile devlet bireylerden vergi toplayarak sosyal adalet, sosyal refah sağlama ödevini yüklenmektedir. Verginin kanuniliği ilkesiyle devlete talep hakkı verilmektedir. Vergilerin yalnızca konulmasında değil, aynı zamanda değiştirilmesinde ve kaldırılmasında da yasama prosedürünün olması sosyal devlet ilkesinin de bir gereği olarak karşımıza çıkmaktadır[998]. Hukuk devleti ilkesi de devletin bu faaliyetleri gerçekleştirirken bulunacağı müdahalelerin sınırlarının verginin kanuniliği ilkesi aracılığıyla çizmektedir. Böylece devlet yalnızca vergiler ile kanun koyarken yönetimin de bu sınırlar içerisinde hareket etmesi sağlanmış

[997] **Karakoç, Yusuf** (2012) "Anayasanın Vergi Ödevine İlişkin Hükmünün Değerlendirilmesi", Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler, Editörler: Yenisey, Feridun/Güneş, Gülsen/Şirin, Z. Ertunç, İstanbul, On İki Levha Yayınları, s. 92.
[998] **Güneş,** Verginin Yasallığı İlkesi, s. 126.

olmaktadır. Bu şekilde bireylere de devletin sınırların dışına taşmamasını sağlamak için güven vermektedir[999].

Hukuk devleti ilkesi, hukukun egemen olduğu, vatandaşların hukuk güvenliğine sahip bulunduğu devlet olarak tanımlanmaktadır[1000]. Hukuk devletinin temel nitelikleri; idarenin hukuka bağlılığı, idarenin yargısal denetimi, anayasa yargısının varlığı, temel hakların güvence altında bulunması, yargı bağımsızlığı ve güvencesi, kazanılmış haklara saygı, kanunların genelliği ve devletin mali sorumluluğu olarak ifade edilmektedir[1001]. Kanunda bulunmayan bir kuralın genel tebliğ ile getirilmesi kuvvetler ayrılığı prensibine ve hukuk devleti ilkesine de aykırılık teşkil etmektedir[1002].

KDVK'nın 9. maddesinde düzenlenen yetkinin kullanımının Anayasa'ya uygunluk yönünden eşitlik ilkesinin düzenlendiği Anayasa'nın 10. maddesi bakımından incelenmelidir. Hukuk devleti ilkesi, kişilerin temel haklarını etkileyen kanunların da genel olmasını zorunlu kılmaktadır. Yasaların genelliği ilkesi de anayasaya eşitlik ilkesi olarak yansımıştır[1003]. Anayasa'nın 10. maddesinde düzenlenen eşitlik ilkesi vergi hukuku bakımından da temel ilkelerden biridir.

Anayasa'nın 10. maddesine göre, *"Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. … Devlet organları ve idari makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar."*

Eşitlik ilkesine göre, yükümlülüklerin eşit oranda katılmasının yanı sıra vergileme bakımından benzer durumda olanların da eşit işleme tabi tutulması gerekmektedir. Nitekim verginin kanuniliği ilkesinde kanunların soyut ve genel olması ile eşitlik ilkesi de örtüşmektedir. Bazı kişilere kanun olmadan veya temel esaslar belirlenmeden kanun ile mali yükümlülük koymak, o kişilere aynı durumda bulunan diğer kişiler karşısında keyfiliğe yol

[999] **Güneş,** Verginin Yasallığı İlkesi, s. 126.
[1000] **Soysal, Mümtaz** (1976) 100 Soruda Anayasa, 3. Baskı, İstanbul, s. 183.
[1001] **Kumrulu, "**Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri", s. 153.
[1002] **Göker, Cenker** (2013) "Vergi Kanunlarında Maliye Bakanlığı'na Verilen "Usul ve Esasları" Düzenleme Yetkisinin Yeni Gelir Vergisi Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi", S: 299, Ağustos, s. 63; Danıştay 4. Daire, E: 2007/2323, K: 2008/1612.
[1003] **Çağan,** "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi", s. 178; **Kumrulu, Ahmet** (1981) "Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Atatürk'ün 100. Doğum Yılına Armağan, Ankara, C: 24, S: 1/4, s. 155.

açmaktadır[1004]. Ayrıca verginin kanuniliği ilkesi gereği, vergi usulüne ilişkin kuralların kanunla düzenlenmesinin temel amacı, yönetimin vergilendirmeye dair işlemlerinin yasal yönteme bağlanarak mükellefler arasında eşitliğin sağlanmasıdır[1005].

Anayasa Mahkemesi de eşitlik ilkesine ilişkin olarak *"Anayasa'nın 10. maddesinde yer verilen 'eşitlik ilkesi' ile eylemli değil hukuksal eşitlik öngörülmektedir. Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin yasalarca aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak ve kişilere yasalar karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin ihlâli yasaklanmıştır. Durum ve konumlardaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları gerekli kılabilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik ilkesi ihlâl edilmiş olmaz. Vergilendirmede, malî politika, sosyal, ekonomik ve vergi tekniğinin gerektirdiği nedenlerle bazı kişiler veya gelirler vergi kapsamı dışında tutulabilir."* ifadelerini kullanmıştır[1006].

Eşitlik ilkesinin değerlendirilebilmesi için öncelikle birbiriyle kıyaslanabilir veya karşılaştırılabilir durum ya da kişilerin olması gerekir. Vergide eşitlik ilkesine aykırılık incelenirken de öncelikle yükümlülerin karşılaştırılabilir durumda olup olmadığı belirlenmelidir. Anayasa'nın 10. ve 73. maddeleri beraber değerlendirildiğinde, yükümlülerin birbiriyle kıyaslanabilir olup olmadığı konusunda mali güç belirleyici olmaktadır[1007]. Mali güce göre vergilendirme ilkesinden ayrılan durumlarla karşılaşıldığı zaman ise bu sapmaları meşru kılan bir haklı nedene ihtiyaç duyulmaktadır. Böyle bir durumda düzenlemeyi meşru kılan haklı nedene ihtiyaç duyulmaktadır[1008]. Anayasa Mahkemesi kararlarında ekonomik, mali, hukuki yapılardaki farklılıklar, gelirin mahiyeti, kamu yararı, milli güvenlik ve kamu düzeni gibi durumlar haklı neden olarak kabul edilmektedir[1009].

---

[1004] **Güneş,** Verginin Yasallığı İlkesi, s. 128.
[1005] **Çağan,** "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi", s. 149.
[1006] Anayasa Mahkemesi, T: 01.04.2010, E: 2008/110, K: 2010/55.
[1007] **Aşçı Akıncı, Nuray** (2012) "Dolaysız Vergilerde Ayrımcılık Yasağı", Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 329.
[1008] **Taşdemir, Pınar Nur** (2025) "Vergide Eşitlik İlkesi: Anayasa Mahkemesi'nin Güncel Kararları Kapsamında Bir Değerlendirme", Vergi Dünyası Dergisi, Y: 44, S: 523, Mart, s. 58; **Acar, Fatih** (2003) "Vergi Hukukunda Eşitlik Kavramının Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, S: 176, Mayıs, s. 47-61.
[1009] Anayasa Mahkemesi, T: 18.07.1995, E: 1994/91, K: 1995/34; Anayasa Mahkemesi, T: 15.10.2009, E:

Eşitlik ilkesi bakımından KDV incelendiğinde, KDV'nin oluşmasında piyasa şartlarının ve ücretlendirme politikalarının önemli olduğu görülmektedir. Bir mal veya hizmetin üretimden tüketime kadar oluşacak zincirin halkaları ne kadar artarsa nihai işlemde ödenen KDV de aynı oranda artacak, üretimden sonra doğrudan tüketiciye ulaştırılmasında ödenecek KDV asgari düzeyde kalacaktır. Ayrıca KDV işletmeler açısından finansman yükünü de arttırmaktadır. Bu nedenle eşitlik ilkesinin gereklerinin genel olarak KDV'de sağlanamadığı doktrinde ifade edilmektedir[1010].

KDV'de sorumluluk uygulamasının da eşitlik ilkesine aykırılık teşkil ettiği belirtilmektedir. Vergi ödevini düzenleyen Anayasa'nın 73. maddesinde de vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla koyulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı düzenlenmiştir. Yukarıda da belirtildiği üzere verginin kanuniliği ilkesine aykırı bir şekilde KDVK'nın 9. maddesinde gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığına düzenleme yetkisi verilmiştir. Bakanlık da bu yetkisini kullanarak yayımlamış olduğu genel tebliğlerde KDV'de sorumluluk kapsamında tam tevkifat ve kısmi tevkifat uygulamalarını getirmiştir. Tam ve kısmi tevkifat ile bazı mal teslimleri ve hizmet ifalarına özel haller uygulanmaktadır. Özellikle kısmi tevkifatta KDV'nin bir kısmının alıcı bir kısmının satıcı tarafından ödenmesi, sektör bazında her bir mal teslimi ve hizmet ifası için farklı KDV tevkifat oranı belirlenmesi, iade ve indirim mekanizması uygulamasında özel durumlar ve farklı ödeme şekilleri oluşturulmuştur. Bu kapsamda bazı sektörlerde farklı ödeme vadeleri oluşturulma yetkisinin Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmiş olması, sınırsız yetki kullanımı anlamına gelerek Anayasadaki eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır[1011].

Bunun yanı sıra eşitlik ilkesine aykırılık teşkil edebilecek bir başka durum daha bulunmaktadır. VUK'un 11. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında vergi kesenlerin sorumluluğu düzenlenmiştir. Bu fıkralar ise GVK'nın 94. maddesi ve KVK'nın 15. maddesi kapsamında uygulanmaktadır. Söz konusu hükümlere göre vergi kesmek zorunda olan alıcılar, mal veya hizmeti sunanlara bedeli ödedikleri sırada mükellefe düşen verginin kanunda belirtilen kısmını keserek beyan etmektedir. Ancak KDVK'nın 9. maddesinde, dar mükelleften mal veya hizmeti alan kişi yani alıcı, kanun bakımından mükellefiyet kaydı

2006/119, K: 2009/145; Anayasa Mahkemesi, T: 23.01.2024, E: 2022/34, K: 2024/16; Anayasa Mahkemesi, T: 08.11.2023, E: 2023/93, K: 2023/91; **Taşdemir,** "Vergide Eşitlik İlkesi: Anayasa Mahkemesi'nin Güncel Kararları Kapsamında Bir Değerlendirme", s. 58.

[1010] **Sayın,** "Türk ve Alman Vergi Hukuku Perspektiflerinden KDV'nin Anayasal Vergilendirme İlkeleri Bakımından Hukuk Düzeni İçerisindeki Yeri", s. 63.

[1011] **İnaltong,** Katma Değer Vergisi'nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları, s. 111.

olmayan dar mükellefin vergisini aralarındaki özel sözleşmeye dayanarak kendisi üstlenmekte ve ödeme yaptığı sırada tahsil etmek suretiyle beyan etmektedir. Bir tür satıcıya ait olan bedel üzerinden değil, alıcının bedele ek olarak üstlendiği vergiden söz edilmektedir. Daha önce de açıklandığı üzere, VUK'un 11. maddesinin gerekçesinde KDV'nin de bu madde kapsamında uygulanacağı belirtilmektedir. Bu nedenle farklı durumda olanlara ve vergi yükünü farklı üstlenenlere aynı maddenin uygulanması da eşitlik ilkesi bakımından ele alınmalıdır. Birinde bir taraf kendisine düşen vergiyi beyan ederken diğerinde karşı tarafın vergisini vererek ek bir külfet altına girmektedir.

Bir diğer önemli ilke ise hukuki güvenlik ilkesidir. Hukuki güvenlik ilkesi, herkesin tabi olacağı kuralları önceden bilmesi ve davranışlarını buna göre düzene koyabilmesi anlamına gelmektedir. Hukuki güvenlik ilkesi, bir üst ilke olan ve ideali amaçlayan hukuk devleti ilkesinin birey düzeyinde somutlaşmış hali olarak karşımıza çıkmaktadır[1012]. Bu ilkenin vergi hukukundaki özel anlamı ise, kişilerin devletin vergilendirme yoluyla hak ve özgürlüklerine yapacağı müdahaleleri önceden öngörerek davranışlarını buna göre ayarlamalarıdır[1013]. Vergilerin kanuniliği ilkesi, hukuki güvenliğin sağlanması bakımından şarttır. Nitekim hukuki güvenlik, hukuk kurallarının sıklıkla ve keyfi olarak değişikliğe uğramadığı ve normların öngörülebilir ve belirli olduğu, bireylerin devletin müdahalesini önceden bilerek geleceğe dair plan yapabildiği, devlete güven duyabildiği, hukuk devletinde var olabilecek bir ilke olarak karşımıza çıkmaktadır[1014].

KDVK'nın 9. maddesinde belirtilen "*gerekli görülen diğer hallerde*" ifadesinin bir belirlemeden çok belirsizliği ifade ettiği, bu nedenle sınırsız yetki kullanımına sebep olduğu ve hukuki güvenlik ilkesine de aykırılık teşkil ettiği ifade edilmektedir. Nitekim kanunda yapılacak kesinti oranlarına ilişkin bir hüküm bulunmamakta, yetkinin bu şekilde kullanılabileceğine ilişkin bir ifade yer almamaktadır[1015].

[1012] **Tekbaş, Abdullah** (2010) "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S: 12, s. 133.
[1013] **Çağan,** Vergilendirme Yetkisi, s. 172; **Taylar, Yıldırım** (2007) "Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi", Vergi Dünyası Dergisi, Mart, s. 4.
[1014] **Yılmaz Furtuna**, "Olağanüstü Yönetim Usullerinde Vergilendirme Yetkisinin Hukuki Sınırları ve Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri", s. 443.
[1015] **Arslan,** "KDV'de Sorumluluk ve Tevkifat", s. 9.

Vergilendirmede hukuki güvenlik ilkesinin kapsamına verginin belirliliği, vergi kanunlarının geriye yürümezliği[1016] ve kıyas yasağı ilkeleri de girmektedir[1017]. Çalışmamız kapsamında önem arz eden husus esas olarak hukuki belirlilik ilkesidir.

Hukuki belirlilik ilkesi, kanun veya diğer düzenleyici işlemlerin içeriklerinin açık ve anlaşılır olmasını sağlayarak hukuk güvenliğini tesis etmektedir. Hukuki belirlilik ilkesi yürütmeye yasama tarafından verilecek olan vergiye ilişkin sınırların belirli olması gerekliliğini getirmektedir. Verginin kanuniliği ilkesi kabul edilmediği takdirde, yürütmenin sıklıkla ve beklentinin dışında kullanmış olduğu yetkiler vasıtasıyla vergi yükümlülüklerinde yapacağı değişiklikler hukukilik ilkesini zedelemektedir[1018]. Teknik bir alan olması nedeniyle vergi hukuku normları bakımından bu ilke ayrıca önem taşımaktadır[1019].

Vergi bakımından belirliliğin sağlanmasının bir diğer temeli de verginin esaslı unsurlarının ilgili düzenleyici işlemde gösterilmesini gerektirmektedir. Bu kapsamda söz konusu ilke ile verginin konusunun, miktarlarının, tarh ve tahsil zamanları ve şekillerinin hem idare hem de vergi mükellefleri bakımından açık ve kesin olması sağlanmalıdır[1020]. Her ne kadar verginin kanuniliği ilkesinin verginin belirliliği ilkesinin önkoşulu olduğu belirtilmiş olsa da[1021] belirlilik ilkesi kanunilik ilkesine ilişkin olmakla beraber doğrudan bu ilkenin sonucu da değildir. Bu çerçevede, yürütme organının düzenleme yetkisini kullandığı durumlarda, yaptığı işlemlerde belirlilik ilkesine uygun hareket etmesi gerekir. Gerekli unsurların açık ve anlaşılır biçimde ilgili düzenlemelerde yer alması, hukuki güvenlik açısından önem taşır. Böylelikle mükellefler, kendilerinden ne beklendiğini önceden öğrenebilirler. Bu bilgilendirme, yükümlülüğün ortaya çıkmasından önce yapılmalıdır[1022].

---

[1016] Geriye yürümezlik ilkesi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz: **Yılmaz, Elif** (2014) "Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Gereği Olarak Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi", Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

[1017] **Çağan, Nami** (1980) "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 26, S: 1-4, s. 172.

[1018] **Tekbaş,** "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler, s. 137; **Erdem, Ahmet** (2023) "Vergilerin Kanuniliği İlkesi Bağlamında Cumhurbaşkanının Vergi İle İlgili Düzenleyici İşlem Yapma Yetkisi Üzerine Bir İnceleme", Karatekin Hukuk Dergisi, C: 1, S: 2, s. 98.

[1019] **Yılmaz Furtuna,** "Olağanüstü Yönetim Usullerinde Vergilendirme Yetkisinin Hukuki Sınırları ve Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri", s. 447.

[1020] **Çağan,** "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", s. 172; **Karakoç,** "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", s. 1290.

[1021] **Feyzioğlu, Bedi Necmeddin** (1952) "Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiyi Doğuran Hadise)" Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, C: 6, S: 1-4, s. 63-89.

[1022] **Tekbaş,** "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", s. 135.

Belirlilik ilkesi, yasama organının vergilendirme yetkisini yürütme organına devrettiği durumlarda, bu yetkinin sınırlarının anayasal kurallara uygun biçimde açıkça belirlenmesini zorunlu kılar. Esasında bu ilke, yürütmeye bırakılan yetkilerin nasıl kullanılacağına ilişkin şartların da önceden net bir şekilde tanımlanmasını gerektirir[1023].

Anayasa Mahkemesi de vermiş olduğu bir kararda, bu konuya değinmiştir. Buna göre, hukuki güvenlik ve hukuki belirlilik ilkeleri, hukuk devleti ilkesinin temel dayanaklarındandır. Hukuki güvenlik ilkesi, bireylerin hukuk düzenine güven duyabilmesini sağlamayı amaçlar ve bu doğrultuda hukuk kurallarının öngörülebilir olmasını, bireylerin davranışlarında devlete güvenerek hareket edebilmesini, devletin ise düzenlemelerinde bu güveni sarsacak tutumlardan uzak durmasını gerekli kılar. Belirlilik ilkesi ise, çıkarılan yasal düzenlemelerin hem bireyler hem de idare açısından herhangi bir tereddüde yol açmayacak biçimde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olmasını ifade eder. Aynı zamanda bu ilke, kamu otoritelerinin keyfi davranışlarına karşı bireyleri koruyacak güvenceleri de içerir[1024].

Vergi kanunları ile Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen "*usul ve esasları belirleme*" yetkileri, kanunilik ilkesinin yanı sıra belirlilik ilkesine de aykırılık teşkil etmektedir. Bu yetkiler sonucunda yayınlanan tebliğ gibi düzenlemeler de kanunu genişleten veya daraltan düzenlemelere neden olmakta ve böylece vergi sisteminin karmaşık yapısı daha da anlaşılmaz hale gelmektedir[1025].

Bu kapsamda gerek verginin kanuniliği ilkesi gerek diğer anayasal ilkeler olan hukuk devleti, eşitlik ve hukuki güvenlik ilkeleri dikkate alınarak gerekli kanuni düzenlemeler yapılmalıdır. Bu ilkelerin göz ardı edilmesi halinde vatandaşların vergiye gönüllü uyumu azalacaktır.

## 3. TEVKİFAT UYGULAMASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Uygulamada tam ve kısmi tevkifat kapsamında karşılaşılan çeşitli sorunlar bulunmaktadır. Bu bölüm kapsamında kısmi tevkifat uygulamasına tabi işlemler, kısmi

[1023] **Çağan,** "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", s. 173; **Tekbaş,** "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", s. 137.
[1024] Anayasa Mahkemesi, T: 03.11.2020, Başvuru Numarası: 2016/3675.
[1025] **Çakır, Muharrem** (2021) Türk Vergi Sisteminde Vergi Karmaşıklığının Analizi, Ankara, Gazi Kitabevi, s. 31-39; **Öztürk/Özcan,** "Vergi Kanunlarında Hazine ve Maliye Bakanlığına Verilen Yetkilerin Anayasal Hükümler Açısından Durumu", s. 73.

tevkifatta iade uygulaması, kısmi tevkifatta indirim mekanizması, bedelin yansıtılmasında KDV sorumluluğu, isteğe bağlı tam tevkifat uygulaması ve tam tevkifata tabi hizmet ithalinde kur farkı ele alınacaktır.

### 3.1. Kısmi Tevkifat Uygulamasına Tabi İşlemler

Kısmi tevkifat uygulamasına ilişkin doktrinde çeşitli eleştiriler yer almaktadır. Bunlardan ilki kısmi tevkifat uygulamasının kanuni dayanaktan yoksunluğuna ilişkindir. Konuya ilişkin ayrıntılı değerlendirme bir önceki başlık altında yapıldığı için bu başlık altında tekrar incelenmeyecektir.

Kısmi tevkifata ilişkin bir diğer temel sorun ise uygulamanın işlem türüne göre bölünmüş olmasına ilişkindir. Tebliğler incelendiğinde tevkifata tabi işlemler işlem türüne göre farklı oranlarla tevkifata tabi tutulmaktadır. KDVK'nın 9. maddesinde vergi emniyetinin güvence altına alınması amacıyla idari önlemlerde işlem türü ne olursa olsun vergilemenin tarafları dikkate alınarak düzenleme yapılmalıdır. Bu kapsamda örneğin ağaç ve orman ürünleri teslimine tevkifat gerekiyor ise bu teslim edilen ürünün ağaç ve orman ürünü olmasından dolayı değil, asıl mükellef konumunda olan ürünün satıcının verginin beyan ve ödemesini tehlikeye düşürecek derecede takip edilemez durumda olmasından kaynaklanması gerektiği belirtilmektedir. Benzer şekilde servis taşımacılığı yapan işletmelerin tamamı vergi dairesine gerçek usule göre kayıtlı olmasına karşılık bunların beyan ve ödeme yükümlülüklerinin yalnızca vergiyi güvence altına almak amacıyla müşterilere verilmesinin izahı da bulunmamaktadır. Böyle bir durum kayıtlı bir mükelleflerin bir kısmının vergi alacağını tehlikeye atan sakıncalı mükellef sınıfına dahil etmek anlamına gelmektedir. Ancak kayıtlı mükelleflerin birbirine üstünlüğü olmamakta ve bir kısmının yaptığı işlemlerin içeriği nedeniyle sakıncalı kategorisine dahil edilmesi sakıncalı olmaktadır. Mükellefler vergi alacağını kasten tehlikeye atmaktadırlar. Kasıt bireysel nitelik taşıdığı için bir sektöre atfedilmesi de doğru değildir[1026]. Diğer yandan bu anlayışla hareket edildiği takdirde, kısmi tevkifat kapsamındaki teslim ve hizmetleri gerçekleştiren mükellefler kendi aralarında alışveriş yaptığında her iki tarafın da birbirine tevkifatlı fatura düzenlemesi gerekecek ve vergi alacağının hangi tarafça güvence altına alınması gerektiği noktasında tereddüt oluşacaktır[1027]. Bu nedenle kısmi tevkifata tabi

[1026] **Uslu,** "Kısmi KDV Tevkifatı: Kanuni Dayanaktan Yoksun Bir Müessese", s. 76.
[1027] **Ağaç, Şamil Safa** (2024) "Vergi Kaçakçılığıyla Mücadele Kapsamında; Katma Değer Vergisi'nde Yapısal

işlemler belirlenirken vergi alacağının güvence altına alınması amacını koruyabilmek için farklı yöntemler belirlenmesi gerektiği değerlendirilmektedir. Yalnızca kişinin yaptığı iş sektöründen hareketle o işlemin alacağının tahsilinin tehlike altına girdiğinden bahsetmek bir varsayımdan ibaret olmaktadır. Kanundaki amacı gerçekleştirmek yani vergi alacağı güvence altına alınmak isteniyor ise bunun için mükelleflerin vergi ödeme yönündeki yönelimleri de dikkate alınmalıdır.

Kısmi tevkifat uygulamalarına sektörler dahil edilirken öncelikli amacın verginin emniyet altına alınması gerektiği unutulmamalı ve düzenlemeler bu çerçevede değerlendirilmelidir. Farklı işlemler için farklı tevkifat oranları yerine birkaç standart oran belirlenmeli ve sadeleştirilmiş uygulamalara geçilmelidir. Örneğin tam tevkifat %100 oranında iken, kısmi tevkifat %50 oranında olacak şekilde sabit bir oranın belirlenmesi mümkündür. Sektörel bazda ayrıma gidilmesinin temel bir izahının yapılmasının güçlüğü ve eşitlik ilkesine de aykırılığı düşünüldüğünde sabit oran belirlemenin hukuki olarak da uygunluğu değerlendirilmelidir. Nitekim uygulama açısından bakıldığında da sabit oran belirlenmesi durumunda mükelleflerin ve idarenin oran hatası yapma riskleri de ortadan kalkacaktır.

Kısmi tevkifat uygulamasına ilişkin bir diğer sorun ise, verginin beyan ve ödeme yükümlülüğündeki bölünmedir. Kısmi tevkifata tabi işlemlerde, verginin bir kısmının mükellef bir kısmının ise sorumlu tarafından ödenmesi öngörülmektedir. Buradaki uygulamanın sebebinin alacağın tehlikeye düşmesine ve sektörün işleyişine göre olduğu ifade edilse de[1028], uygulamanın hangi kriterler dikkate alınarak yapıldığı net ve açık değildir[1029]. Nitekim KDVK'nın 9. maddesinde verginin bir kısmının alıcı bir kısmının satıcı tarafından ödeneceğine ilişkin de bir düzenleme bulunmamakta olup kanun metninden verginin tamamından bir tarafın sorumlu tutulacağı anlaşılmaktadır. Ancak genel tebliğler ile bir kısmı mükellefe bir kısmı satıcıya yüklenen farklı bir yaklaşım benimsenmiştir. Tevkifat ödemesinin bir kısmının alıcıya bir kısmının satıcıya yüklenmesi noktasında her bir işlem türü için farklı oran belirlenmesi de uygulamada karışıklığa yol açmaktadır.

Sorunlar, Denetim Sonuçları ve Çözüm Önerileri", Vergi Raporu Dergisi, S: 299, Ağustos, s. 11.

[1028] **Yılmaz, Hasan** (2021) "Sorumlular Tarafından Kısmi Tevkifat Uygulaması Kapsamında Eksik Tevkif Edilen KDV'nin Durumu", Vergi Sorunları Dergisi, S: 399, Aralık, s. 102; **Kaya, Ufuk** (2016) "Katma Değer Vergisi Türkiye Uygulamasında Vergi Kesenlerin Sorumluluğunun İncelenmesi" Legal Mali Hukuk Dergisi, C: 12, S: 133.

[1029] **İnaltong,** Katma Değer Vergisi'nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları, s. 82; **Uslu,** "Kısmi KDV Tevkifatı: Kanuni Dayanaktan Yoksun Bir Müessese", s. 77.

Uygulamanın gidişatı ve yapılan düzenlemeler dikkate alındığında kısmi tevkifat uygulamasının temel amacının Kanunda belirtilen vergi alacağının emniyet altına alınması değil, verginin hızlı bir şekilde tahsil edilmesine yönelik olduğu değerlendirilmektedir[1030]. Ancak doktrinde yer alan bir başka görüşe göre, verginin Hazineye hızla intikalini sağlayabilmek için sorumluluk döneminin vergilendirme döneminden kısa olmasını veya ödeme süresinin kısalması gerekmektedir. Oysa KDV'de sorumluluk dönemleri ile ödeme süresi örtüşmektedir. Bu nedenle gelir vergilerinin aksine verginin hızla Hazineye aktarılmasına katkı sağlamadığı belirtilmektedir[1031].

Tevkifat uygulamalarının kapsamının genişletilmeye devam edilmesi de sorunu daha da büyütmektedir. KDV'nin normal sisteminin dışına çıkan bu sistemin yaygınlaştırılması yerine buna neden olan işlemlerin azaltılarak normal işleyişin korunması gerekmektedir. Ancak uygulama bunun tersi bir şekilde ilerlemektedir.

Tebliğlerde hangi işlemlerin tevkifata tabi olduğunun açık, güncel ve sektörel örneklerle anlatılarak zenginleştirilmesi gerekmektedir. Her sektör için yayınlanacak olan sektör rehberlerinin de yine uygulamada pratik olarak fayda sağlayacağı değerlendirilmektedir.

Mevcut durumda idarenin yanıtladığı özelgelerle uygulamadaki boşluklar doldurulmaya çalışılmaktadır. Ancak bu durum sistemin daha karmaşık hale gelmesine neden olmaktadır. Nitekim mükelleflerin, kanuna, genel tebliğlere, genel tebliğlerde hüküm bulunmayan durumlarda ise özelgelere ve sirkülerlere bakarak sorunlarına yanıt araması beklenmektedir. Bu durum da vergiye gönüllü uyumu zorlaştırmaktadır. Bu nedenle gri alanların netleştirilmesi ve mükellefin dolaylı birçok yoldan sorunu öğrenme zorunluluğunun ortadan kaldırılması gerekmektedir.

Kısmi tevkifat uygulayacak alıcılar açısından da bu bölüm kapsamında bir değerlendirme yapmak gerekmektedir. Bilindiği üzere kısmi tevkifat uygulayacak alıcılar, belirlenmiş alıcılar ve KDV mükellefleri olarak belirtilmiş olup her bir işlem bazında ayrı ayrı tevkifat yapacak olanlar belirtilmiştir. Belirlenmiş alıcıların ekonomi içindeki nispi ağırlığı oldukça fazladır. Belirlenmiş alıcılar arsında yer alan 5018 sayılı

[1030] **Uslu,** "Kısmi KDV Tevkifatı: Kanuni Dayanaktan Yoksun Bir Müessese", s. 77.
[1031] **Kaya,** "Katma Değer Vergisi Türkiye Uygulamasında Vergi Kesenlerin Sorumluluğunun İncelenmesi", s. 11.

Kanuna ekli cetvelde yer alan idare, kurum ve kuruluşların tamamı kamu kuruluşudur. Ek olarak kamu ekonomisi içerisinde olan kamu iktisadi teşebbüsleri, özelleştirme kapsamındaki kuruluşları da belirlenmiş alıcılar arasındadır. Dolayısıyla ülkemizdeki büyük alıcıların neredeyse tamamına KDV tevkifatı getirilmiştir. Kural olarak mal veya hizmet teslîminde satıcı KDV mükellefidir. Ancak sorumluluk ile sistem tam tersi hale getirilerek alıcı KDV'yi ödemektedir. Bu durum da sistemde tıkanıklığa olduğuna işaret etmektedir[1032].

Kısmi tevkifat kapsamında yer alan bir diğer sorun da bütün hizmetlerin tevkifat kapsamına alınmış olmasıdır. Tebliğde çeşitli hizmet kalemleri sayılmıştır. Ancak Tebliğin 2.1.3.2.1.3. başlığı altında bir de *"Yukarıda Belirlenenler Dışındaki Hizmetler"* başlığına yer verilmiştir. Bu hizmet grubunda tevkifat yapmaya ise yalnızca kamu kurumları yetkili kılınmıştır. Böylelikle hizmetlerin tamamı bir anlamda sağlama yapılmak suretiyle sorumluluk kapsamına alınmıştır[1033]. İlgili düzenleme torba bir düzenleme olup tüm kamu hizmet alımlarını tevkifat kapsamına almaktadır. Ancak kamuya hizmet veren tüm kişi ve kurumlar KDV'nin tamamını tahsil edemeyeceklerinden dolayı bunlara ilişkin ödemiş oldukları KDV üzerlerinde yük olarak kalacaktır[1034].

Alıcı ve satıcı sıfatıyla tevkifat yapacakların net bir şekilde tespit edilmesi ve güncel listeler halinde yayımlanmasının faydalı olacağı düşünülmektedir. Bu listelerin de e-defter, e-fatura gibi sistemlere entegre edilerek işlem sırasında otomatik olarak kontrolünün sağlanmasının da yine pratik olarak faydalı olacağı değerlendirilmektedir.

Tevkifat uygulamasının kapsamının sürekli genişlemesi teslim ve hizmetlerin tevkifata tabi olup olmadığı konusunda belirsizliğe de neden olmaktadır. Uygulamada alıcı sorumluluk almamak için tevkifat yapmazken satıcı belirli şartlarda iade talep etmektedir. Vergi dairesi de iade sürecinde daha çok usul ve şeklin mevzuata uygunluğunu kontrol ederek işlemin tevkifata tabi olup olmadığını göz ardı etmekte ve tevkifata dair şartların gerçekleşmesi şartıyla iadeyi yerine getirmektedir. Bu durum da vergi inceleme sürecinde yapılan çalışma neticesinde fark edilmektedir. Doktrinde yer alan görüşe göre, vergi idaresi tarafından satıcıya iade yapıldıktan sonra vergi inceleme sürecinde yalnızca tevkifata tabi

[1032] **İleri,** "KDV Tevkifatının Şifreleri", s. 93.
[1033] **İleri,** "KDV Tevkifatının Şifreleri", s. 93.
[1034] **Gökmen, Selahattin** (2012) "KDV'de Tevkifat Çözüm mü?" 28.11.2012, https://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/selahattingokmen/003/ , s.e.t. 27.04.2025.

olmadığı gerekçesiyle cezalı tarhiyat verilmesi KDVK'nın ve vergi hukukunun lafzına ve ruhuna aykırılık teşkil etmektedir[1035].

### 3.2. Kısmi Tevkifatta İade Uygulaması

Kısmi tevkifat uygulaması sebebiyle satıcının yaşamış olduğu ekonomik kaybı gidermek amacıyla KDV iadesi yolu öngörülmüştür. KDV tevkifatında iade, işlemlerin KDV tevkifatı gerçekleşmeseydi nasıl olacaksa beyanların o hale getirilmesine dayanmaktadır[1036]. Kısmi tevkifata tabi işlemlerde satıcı tarafından hesaplanan ancak tevkifat sebebiyle alıcıdan tahsil edilemeyen KDV iadesi ortaya çıkmaktadır. Tevkifat uygulaması olmasa idi, alıcı tarafından tevkif edilen KDV tutarı kadar veya bunun üzerinde devreden KDV'yi beyan eden satıcı, tevkif edilen KDV'yi de bu tutara dahil edecek ancak vergi dairesine bir ödeme yapmayacaktı. Buna karşılık satıcı tevkif edilen KDV tutarı kadar alıcıdan alabilecekti. Tevkifat uygulaması ile beraber satıcı açısından doğan bu kayıp, alıcıdan tahsil edilemeyen KDV'nin satıcıya iadesi yoluyla telafi edilmektedir[1037].

Diğer bir ifadeyle, kısmi tevkifat uygulamasındaki iade, işlemin bünyesine giren yüklenilen KDV iadesi olmayıp alıcı tarafından tevkifat uygulanan ve satıcıya ödenmeyen KDV'den, indirim KDV'nin fazla olması sebebiyle tahsil edemediği KDV'nin iade edilmesidir. Satıcının iade talebinde bulunabilmesi için tevkifatın yapıldığı dönemdeki indirilecek KDV tutarının hesaplanan KDV'den fazla olması ve sonraki döneme devredecek KDV'nin bulunmasıdır[1038].

KDV tevkifatına tabi işlemlerde satıcıların tevkifat sebebiyle indiremedikleri vergilerin iadesi konusunda ise düzenlemeler KDVGUT'de düzenlemeler yer almaktadır[1039]. KDVGUT'e göre, mükellef, satmış olduğu mal veya yapmış olduğu hizmet sebebiyle hesapladığı KDV'nin bir kısmının tevkifata tabi tutulması durumunda, bu işleme ait KDV

---

[1035] **Sağır, Harun** (2024) "Fazla ve Yersiz Tevkif Edilen KDV'nin İadesinde Mükellefleri Bekleyen Tarhiyat Risk; Tebliğ Hükümlerinin Dikkate Alınmaması", Vergi Dünyası Dergisi, Y: 43, S: 510, Şubat, s. 140; **Yıldırım, Murat** (2024) "Sorumlu Sıfatıyla Beyan Edilen KDV'nin İndirimi İçin Getirilen "Ödenmiş Olma" Şartı, 06.02.2024, https://vergialgi.com/sorumlu-sifatiyla-beyan-edilen-kdvnin-indirimi-icin-getirilen-odenmis-olma-sarti, s.e.t. 25.04.2025.

[1036] **Sırça,** "Kısmi Tevkifatlı İşlemlerde KDV İadesi", E-Yaklaşım, www.yaklasim.com, s.e.t. 05.06.2024.

[1037] **Avci,** "Tevkifat Kaynaklı KDV İade Uygulamasından Yansımalar", s. 125-126.

[1038] **Çakıcı/Kütükçü/Akçay/Ersan**, KDV Tevkifatı, s. 344; **Avci, Özcan** (2016) "Tevkifat Kaynaklı KDV İade Uygulamasından Yansımalar", Vergi Dünyası Dergisi, S: 419, Temmuz, s. 125.

[1039] KDV iadesi çalışmamızın temel konusu olmadığı için çalışma konumuzla bağlantılı olduğu kadar ilgili düzenlemelerden bahsedilecektir.

tahsilatının bir kısmından mahrum kalmaktadır. Dolayısıyla işlemi yapan mükellefin ilgili ayda indirimle giderilemeyen KDV'si bulunuyorsa, bu tutarı aşmamak şartıyla uğradığı kesinti tutarının kendisine iade edilmesi gerekmektedir. Kısmi tevkifat uygulanmasaydı, satıcı alıcıdan tahsil edeceği KDV'den yüklenmiş olduğu KDV'leri indirerek kalan kısmını vergi dairesine ödeyecekti. Kısmi tevkifat uygulamasıyla birlikte, satıcının tahsil etmesi gereken KDV'nin bir kısmı vergi dairesi tarafından doğrudan tahsil edilmekte, bu nedenle satıcı tarafından indirilemeyen bir KDV alacağı ortaya çıkmaktadır. Alıcı her ne kadar bu KDV tutarını satıcıya ödemiş olsa da indirim konusu yapabilecektir. Ancak, bu KDV doğrudan satıcıya ödenmediğinden, satıcı üzerinde indirilemeyen bir KDV yükü oluşabilir. Bu tür durumlarda, satıcının bu yükten kurtulabilmesi için ilgili KDV tutarının iadesi yoluna gidilmesi gereklidir[1040].

Kısmi tevkifatta iade uygulamasına ilişkin ilk eleştiri, kanunilik ilkesine aykırılığa ilişkindir. Doktrinde yer alan bir görüşe göre, kısmi tevkifatta iade uygulamasına ilişkin kurallara ilişkin kanunda hiçbir hüküm olmamasına rağmen doğrudan genel tebliğ ile düzenlenmektedir. Kanunilik ilkesi gereği vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır. KDV iadesi bir mali yükümlülük niteliğini haiz olduğundan bu hususa ilişkin düzenlemelerin de kanunda yapılması gerekmektedir. Ancak mevcut KDVK'da KDV tevkifatına tabi işlemlerde indirilemeyen verginin iadesine yönelik bir düzenleme veya bu konuda Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmiş bir yetki bulunmamaktadır. Bu nedenle tevkifata tabi işlemlerden doğan KDV iadesine ilişkin düzenlemelerin kanuni dayanağının bulunmadığı değerlendirilmektedir[1041]. Doktrinde yer alan diğer görüşe göre ise tevkifat uygulamasıyla satıcı mükellefin indiremediği KDV yüklenimi bulunuyor ise, KDVK'nın 29/4. maddesinde Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetkiye dayanılarak genel tebliğlerde iade düzenlenmiştir[1042]. Bu görüşe göre, kısmi tevkifatın kanuni dayanağını KDVK'nın 29. maddesinde düzenlenen iadeye ilişkin genel hüküm oluşturmaktadır.

[1040] **İnaltong,** Katma Değer Vergisi'nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları, s. 401.
[1041] **Uzunoğlu,** Katma Değer Vergisi, s. 927; **Pamuk, İsmail (**2024) "KDV İadelerinde Yaşanan Sorunlar", Mali Çözüm Dergisi, C: 34, S: 181, s. 271. Ayrıntılı bilgi için bkz: **Uzunoğlu, Nihat** (2012) "KDV Tevkifatına Tabi İşlemlerle İlgili Yapılan KDV İadelerinin Yasal Dayanağı Var Mıdır Yoksa Bu Şekilde İade Yapanlar veya Yaptıranlar Suç mu İşlemektedir?", Vergi Dünyası Dergisi, Kasım, S: 375; **İnaltong,** Katma Değer Vergisi'nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları, s. 399 vd.
[1042] **Çakıcı/Kütükçü/Akçay/Ersan**, KDV Tevkifatı, s. 343.

Bilindiği üzere kısmi tevkifat ile öngörülen sorumluluktan farklı bir sorumluluk hali düzenlenerek verginin bir kısmının alıcı bir kısmının satıcı tarafından ödenmesi belirtilmiştir. İstisnai bir uygulama için genel tebliğlerde ayrıca özel bir iade mekanizması öngörülmüştür. Bu durum ise istisnanın sınırlarının genişletilmesi anlamına gelmektedir. Verginin alınması mülkiyet hakkını da ilgilendiren bir husus olduğu için iade uygulaması da doğrudan buna ilişkindir. Bu nedenle ayrıntıların genel tebliğde belirtilmek üzere, iade mekanizmasına ilişkin temel esasın kanunda düzenlenmesi gerektiği, kanunda zikredilmeyen bir hususun genel tebliğlerde mülkiyet hakkına zarar verecek ölçüde ayrıntılı olarak düzenlenmemesi gerektiği değerlendirilmektedir.

KDV iadesi, mükellefin lehine olan bir durum iken devlet bakımından bir mali yükümlülük anlamına gelmektedir. Özellikle bazı zamanlarda ekonominin girebileceği kriz durumlarında devlet bakımından daha ağır bir durum alarak buna bağlı bir şekilde iadeler gecikme riski taşıyabilmektedir. Bu durumda ise, KDV'yi üstlenenler bakımından olumsuz bir durum meydana gelmekte ve yeni üretimler için yeterli kaynak oluşturamama riski gündeme gelmektedir. Ayrıca bazı ticari faaliyetlerde sık sık nakit paraya ihtiyaç duyulmaktadır. KDV iadelerinin geç alınması bu bakımdan da bir olumsuzluk meydana getirmektedir[1043].

### 3.3. Kısmi Tevkifatta İndirim Mekanizması

Bu başlık kapsamında değerlendirilebilecek ilk sorun KDV tevkifatının indirim mekanizmasına zarar vermesine ilişkindir. KDV tevkifatı uygulaması indirim mekanizmasının etkisini ortadan kaldırdığı için KDV'nin yapısına aykırı olduğu doktrinde ifade edilmektedir. KDV'nin temel özelliği indirim mekanizmasına dayanmasıdır. Nihai tüketiciye olan bütün aşamalarda KDV alınır ancak her aşama için hesaplanan KDV bir önceki aşamanın vergisinden düşülerek kalan kısım Hazineye ödenir. Tevkifat uygulaması ile KDV'nin temelini teşkil eden indirim mekanizması sekteye uğramaktadır. KDV tevkifatı uygulamasıyla mükelleflerin işlem bedeli üzerinden hesaplamış oldukları verginin bir kısmı alıcı tarafından tevkifata tabi tutulur ve satıcıya ödenmez. Böylelikle satıcının işlemleriyle ilgili ödediği verginin bir kısmının indirim konusu yapılamaması ve üzerinde yük kalması

[1043] **Birgili, Mehmet Aydın/Birgili, Mehmet Feyzi (**2019) "Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi (KDV) İadeleri", E-Yaklaşım, S: 324, Aralık, www.yaklasim.com, s.e.t. 09.09.2024; **Oral, Hasan** (2023) "Mülkiyet Hakkı Çerçevesinde Katma Değer Vergisinde İade Mekanizması", İnsan Hakları ve Vergi, Editörler: Bilici, Nurettin/Oral, Hasan, Ankara, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ekim, s. 41- 85.

sonucuna sebep olmaktadır. Bu şekilde bir sonucun doğmasına ise vergi idaresinin uygulamalarının neden olduğu düşünüldüğünde söz konusu uygulamanın Anayasada yer alan verginin yasallığı ilkesiyle uyuşmadığı da görülmektedir. Söz konusu durum iade uygulaması ile telafi edilmeye çalışılsa da iade süreci mükellefe ek külfetler getirmektedir. İadenin uzun bir süreç olması da mükelleflerin bu sürece katlanmamak için iade uygulamasına başvurmamasına yol açmaktadır. Bu nedenle idarenin tevkifat uygulamasına başvururken özenli davranması ve mümkün olduğunca beyan esasına dayanması gerektiği de doktrinde ifade edilmektedir[1044].

Son dönemde özellikle kısmi tevkifat kapsamındaki işlemlerin oldukça artmış olması ve hizmet sektöründe oldukça yayın hale gelmesi indirim mekanizması başta olmak üzere KDV sisteminin özüne zarar vermektedir. Bu nedenle mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, iş yerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması gibi veya buna benzer zorunlu haller haricinde tevkifat uygulamasının daraltılması gerektiği doktrinde ifade edilmektedir[1045].

KDV'nin temel işleyişinden uzaklaşılmasına neden olan bu sistemin giderek genişlemesi neticesinde uygulamalar ne kadar karmaşık ve yaygın olsa da tüm eleştirilere rağmen vergi kaçakçılığını engelleyici özelliği nedeniyle devletin gelir kaybını önleyerek hızlı tahsilat yapıldığı gerekçesiyle olumlu da karşılanmaktadır[1046].

Tevkifatın uygulandığı alanlar gerçek usulde KDV mükelleflerinin faaliyette bulunduğu alanlar olup bunlara ilişkin teslim ve hizmet ifalarında temel kural indirim mekanizmasına dayanan zincirin nihai tüketiciye kadar uygulamasıdır. Bu zincirde oluşabilecek sahte belge gibi yöntemlerle KDV kaybının ortaya çıkışını engellemek için zincirin bozulması değil, zincirdeki işleyişi bozan unsurların tespit edilerek yaptırımlara tabi tutulması şeklinde gerçekleştirilmelidir. KDV'de indirim mekanizmasının bozulduğu durumlar vardır. İndirilemeyecek KDV'yi düzenleyen KDVK'nın 30. maddesi buna örnektir. Ancak hükmün sınırları kanun maddesiyle çizilmektedir. Kısmi tevkifat uygulamasının indirim mekanizmasına etkisi ise örnek hükümdeki gibi açık ve sınırları belli

[1044] **Maç/Turut,** "Katma Değer Vergisi Tevkifatına Tabi "Yapım İşlerinin" Kapsamı", s. 16; **Arslan,** "KDV'de Sorumluluk ve Tevkifat", s.e.t. 30.05.2024; **Akyol, M. Emin** (2008) "Katma Değer Vergisinde Tevkifat Uygulaması", Vergi Dünyası Dergisi, Eylül, www.vergidunyasi.com.tr, s.e.t. 31.05.2024; **İnaltong,** Katma Değer Vergisi'nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları, s. 102.
[1045] **Uzunoğlu,** Katma Değer Vergisi, s. 819.
[1046] **İnaltong,** Katma Değer Vergisi'nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları, s. 105.

düzenleme ile değil vergi dairesine verilen yetki maddesine dayanılarak çıkarılan tebliğlerle oluşturulan ikincil mevzuata dayanmaktadır[1047].

Tevkifat uygulamasına ilişkin diğer bir sorun, 7491 sayılı Kanun ile yapılan değişikliktir. Vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No'lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenen KDV'nin konusu yapılmasına ilişkin düzenleme yapılmıştır. Değişiklik öncesinde indirim için ödeme şartı aranmamaktayken, değişiklik sonrasında sorumlu sıfatıyla beyan edilen KDV ödenmeden indirim konusu yapılamamaktadır.

Kanun değişikliğiyle indirim konusunda kritik bir düzenleme yapılmıştır. Değişiklikten önce, KDV vergi sorumlusu tarafından ödense de ödenmese de söz konusu KDV indirim konusu yapılabilmekteydi. Ancak yeni düzenleme sonrasında, satıcıların KDV'yi indirim konusu yapabilmeleri alıcının bu KDV'yi ödemesine bağlı kılınmıştır. Mal veya hizmet alıcı satıcıya vermediği KDV'yi vergi dairesine ödemediği takdirde satıcı artık bunu indirim konusu yapamamaktadır. Belirtmek gerekir ki KDV'de iade ve indirim mekanizması KDV'nin temelini teşkil etmektedir. KDV'nin temelini teşkil eden bir husus olan indirimin engellenmesi ve alıcının ödeme şartına bağlanması vergi teorisine de aykırılık teşkil etmektedir. Bu değişiklik ile bir anlamda kanun koyucu tarafından yalnızca verginin tahsil edilmesi dikkate alınmış olup KDV'nin ruhu göz ardı edilmektedir.

Uygulamada da söz konusu değişikliğin sorunlara yol açtığı ifade edilmektedir. Bu kapsamda ödeme zorunluluğunun son kullanıcıya yüklenerek vergi kaybının önleneceği belirtilmektedir[1048]. Belirtmek gerekir ki, vergi idaresi daha önce yaptığı tebliğ düzenlemesinde iade taleplerinin yerine getirilmesinde sorumlu sıfatıyla beyan edilen KDV'nin ödenmiş olma şartını getirmişti. Tebliğ değişikliğine ilişkin hükmün yürütmesi Danıştay tarafından verilen kararla durdurularak karara yapılan itiraz reddedilmiştir[1049].

İade ve indirim mekanizmasına ilişkin bir diğer sorun ise indirilemeyen KDV'ye ilişkindir. Kısmi tevkifat, satıcının yaptığı indirim KDV'sinin düşük ve hesaplanan KDV'nin de yüksek olduğu, daha açık bir anlatımla manipülasyonlara açık sektörlerde

[1047] **İnaltong,** Katma Değer Vergisi'nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları, s. 106.
[1048] **Toprak, Sabiha** (2024) "Demir Çelikte "Tevkifat" Sıkıntısı", 17.01.2024, https://www.ekonomim.com/ekonomi/demir-celikte-tevkifat-sikintisi-haberi-725212, s.e.t. 28.04.2025.
[1049] Söz konusu durum çalışmamızın ikinci bölümünde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

uygulanmaktadır. Örneğin etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetlerde kısmi tevkifat oranı 9/10 olarak belirlenmiştir. Tevkifatta %90 oranının belirlenmesinden hareketle yapılan bir yoruma göre, ilgili hizmeti veren satıcının girdi KDV'sinin %10 civarında olduğu, işleme ait toplam KDV'nin %10'u satıcı tarafından beyan edildiğinde, kendisine girdi KDV'sinin indirebilmesi imkanı sağlanacak ve neredeyse aynı KDV söz konusu olacaktır[1050]. Benzer şekilde işgücü temin hizmetlerinde tevkifat oranı 9/10'dur. Hizmetin neredeyse tamamı işçilikten oluştuğu için satıcı mükellefin yüklenmiş olduğu KDV var ise, onun da indirilebileceği 1/10 oranındaki KDV satıcıya bırakılmaktadır. Yapım işlerinde ise KDV tevkifat oranı 4/10 olarak belirlenmiştir. İşgücü temin hizmetlerine kıyasla yapım işlerinde oranın daha düşük olmasının sebebi yapım işlerinde KDV yükleniminin fazlalığından kaynaklanmaktadır. Yapım işinde işçiliğin yanı sıra demir, beton gibi KDV ödenen giderler bulunmaktadır. Bu giderlere ait KDV yüklenimlerini indirebilmesi için satıcı mükellefin alıcıdan tahsil edeceği KDV'nin daha yüksek tutulması gerektiği ifade edilmektedir[1051].

Bazı durumlarda, satıcıların ilgili beyan döneminde kısmi tevkifat kapsamında belirlenen oranda hesapladıkları kısmi tevkifat tutarı, girdi KDV'lerinden düşük kalmaktadır. Bu durumda ise satıcıların indiremediği KDV yükü meydana gelmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığının vergi güvenliğini sağlamak amacıyla getirmiş olduğu kısmi tevkifat uygulamasında oranların milimetrik olarak hesaplanma imkanının olmaması ve mükelleflerin işlemlerindeki farklılıklar sebebiyle satıcının üzerindeki KDV'nin indirilememesine neden olmaktadır. Bütün mükellefler açısından bu durum oluşmamakla birlikte istisnai olarak bu durum meydana geldiğinde telafi mekanizmasına ihtiyaç duyulmaktadır. KDV'nin mekanizmasının bozulması neticesinde KDV'nin indirilemediği bu gibi özel durumlar için yükün giderilmesine yönelik bir düzenleme yapılması gerekliliği doktrinde değerlendirilmektedir[1052].

### 3.4. Bedelin Yansıtılmasında KDV Sorumluluğu

Tevkifata ilişkin uygulamada karşılaşılan bir diğer sorun ise tevkifata tabi tutulmuş mal veya hizmet bedelinin başka firmaya yansıtılmasında tekrar KDV sorumluluğunun

[1050] **İnaltong,** Katma Değer Vergisi'nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları, s. 397.
[1051] **Çakıcı/Kütükçü/Akçay/Ersan**, KDV Tevkifatı, s. 343.
[1052] **İnaltong,** Katma Değer Vergisi'nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları, s. 397-398.

doğup doğmayacağına ilişkindir. Bilindiği üzere, KDV sorumluluğu, KDV yüklenimi düşük olan, emek ağırlıklı iş yapan, KDV'siz hammadde temin eden, sürekli ve yüksek bir şekilde KDV'si çıkan ve bu KDV'yi yasa dışı yollarla beyan dışı bırakma ihtimali yüksek olan faaliyetlerde uygulanmaktadır. KDV sorumluluğuna tabi mal veya hizmeti KDV tevkifatı yaparak temin edenler söz konusu mal veya hizmeti kendi ihtiyaçları için kullandığı takdirde gider veya maliyet olarak kayıtlarına almaları mümkündür. Ancak tevkifata uğramış mal veya hizmetin bir başkasına satılması veya yansıtılması halinde tekrar KDV gerekip gerekmediği konusunda bir netlik bulunmamaktadır.

Doktrinde yer alan bir görüşe göre, KDV tevkifatına tabi tutulmuş olan mal veya hizmetin sonraki aktarmalarında tekrar tevkifata tabi tutulması, tevkifatın amaç ve mahiyetine kural olarak aykırılık teşkil etmektedir. Bu nedenle tekrar tevkifat uygulanmamalıdır. Bu mal veya hizmeti satın alan kimse KDV sorumluluğuna tabi ise ve bunu yerine getirmezse cezalı tarhiyatla da karşılaşabilmektedir. Kendisine verilen mal veya hizmet için önceki aşamalarda tevkifat yapılıp yapılmadığını bilmesi, önceki aşamalarda tevkifat yapılmış ise bunun tebliğ ile açıklanarak tevkifat yapmama şartlarının da belirlenmesi gerekir. Yapılmadığı takdirde alıcılar kendi sorumluluklarından kurtulmak amacıyla alımı yaptıkları mal ve hizmet için tevkifat uygulama yoluna giderek mükerrer vergi tevkifatına yapmış olacaklardır[1053].

Bu konuya ilişkin idare tarafından yayımlanan bir özelgede[1054], *"Buna göre, yapı denetim firmasınca verilen yapı denetim hizmetine ilişkin düzenlenen faturada hesaplanan KDV, firmamızca 9/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır. Ancak, firmanızca yapı denetim hizmeti verilmediğinden, yapı denetim hizmet bedelinin …… Ltd. Şti.'ye yansıtılmasına ilişkin düzenlenen faturada hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacaktır."* görüşünü belirtmiştir. Bu özelgeye göre, tekrar yansıtma durumunda KDV tevkifatı gerekmemektedir. Ancak bu özelgede bunun dayanağı olarak yansıtmayı yapanın yapı denetim hizmeti vermeyen firma olması gösterilmektedir. Doktrinde yer alan görüşe göre böyle bir durumda faturanın tevkifatlı düzenlenmesi daha uygun olmaktadır[1055]. Bir başka özelgede de benzer şekilde[1056], *" - Grup şirketlerinin ihtiyaçları doğrultusunda şirketinizce hizmet alım ihaleleri*

[1053] **Maç, Mehmet** (2007) "KDV Tevkifatına Tabi Tutulmuş Mal veya Hizmetin Aktarılmasında Tekrar KDV Tevkifatı Gerekir Mi?" Vergi Dünyası Dergisi, Temmuz, www.vergidunyasi.com.tr, s.e.t. 25.04.2025.
[1054] Gelir İdaresi Başkanlığı, 31.07.2013 tarih ve 1149 sayılı özelge. Benzer yönde; İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 02.09.2013 tarih ve 39044742-KDV.9-1401 sayılı özelge.
[1055] **Maç,** KDV-6, s. 99-100.
[1056] Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, 05.09.2014 tarihli, 134 sayılı özelge.

*düzenlemek suretiyle organize edilerek sağlanan hizmetlerin katma değer vergisi tevkifat uygulaması kapsamında olması ve hizmetten yararlanan grup şirketinin Tebliğin ilgili bölümünde tevkifat yapmakla sorumlu tutulanlar arasında yer alması halinde söz konusu hizmet alımlarına yönelik şirketiniz adına düzenlenecek faturalarda tevkifat uygulanacaktır. - Şirketinizce fiilen verilmeyip, dışarıdan temin edilerek grup şirketlerine aktarılan hizmetlerle ilgili grup şirketlerine şirketinizce düzenlenecek faturalarda ise tevkifat uygulanmasına gerek bulunmamaktadır."* görüşüyle yansıtma durumunda tevkifat yapılmayacağını belirtmiştir[1057]. Bu kapsamda Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından genel tebliğ düzeyinde bir açıklama yapılarak konunun netleştirilmesinin daha doğru olacağı değerlendirilmektedir.

### 3.5. İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Uygulaması

41 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ[1058] ile 01.05.2022 tarihinden itibaren isteğe bağlı tam tevkifat uygulaması yürürlüğe girmiştir. İsteğe bağlı tam tevkifat ile mükellefler aralarında bir yıllık sözleşme yaparak anlaştıkları satıcı mükelleflerden, kısmi tevkifat uygulanan teslim ve hizmetlere ilişkin[1059] alımlarında tevkifat sorumluluğunun olup olmadığına bakmaksızın hesaplanan KDV'nin tamamı sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenebilmektedir[1060].

İsteğe bağlı tam tevkifat uygulamasına ilişkin iki temel noktada sorun olduğu değerlendirilmektedir. Bu kapsamda kanunilik ilkesi ve özel sözleşmeler ile sorumluluğun devri bakımından isteğe bağlı tam tevkifat uygulamasının incelenmesi gerekmektedir. KDV'de tevkifat uygulamasının, idarenin düzenleyici işlemleri olan genel tebliğlerle belirlenmesinin, verginin kanuniliği ilkesine aykırı olduğu değerlendirilmektedir. Bu durum tartışmalı bir konu olmasının yanı sıra isteğe bağlı tam tevkifat kapsamında tarafların aralarındaki özel sözleşmelerle vergi sorumlusunu değiştirmeleri de benzer şekilde tartışmaya açıktır.

---

[1057] Söz konusu durumun muhasebeleştirilmesi konusunda ayrıntılı bilgi için bkz: **Yanık, Ahmet** (2016) "Tevkifata Tabi Bir Teslimin Yeniden Tesliminde Tevkifat – KDV İadesi ve Muhasebe Uygulaması", Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C: 15, S: 2, s. 395-412.

[1058] Resmi Gazete Tarihi: 21.04.2022, Resmi Gazete Sayısı: 31816.

[1059] "Diğer hizmetler ve diğer teslimler" kapsam dışında bırakılmıştır.

[1060] İsteğe bağlı tam tevkifat uygulaması çalışmamızın ikinci bölümünde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

İsteğe bağlı tam tevkifat uygulamasıyla ilgili ilk tartışılması gereken husus verginin kanuniliği ilkesiyle olan ilişkisidir. KDVK'nın 9. maddesinin ilk fıkrasında gerekli görülen hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığının, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği düzenlenmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı ise bu madde ile kendisine verilen yetkiyi kullanarak Genel Tebliğler yayımlamaktadır. İsteğe bağlı tam tevkifat uygulaması da Bakanlık tarafından yayımlanan genel tebliğler ile getirilmiş bir uygulamadır. İsteğe bağlı tam tevkifat uygulaması, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan genel tebliğlerle yürürlüğe girmiştir. Bu uygulama kapsamında, Hazine ve Maliye Bakanlığının istisnai bir düzenleme olarak getirdiği kısmi tevkifat, sadece belirli durumlarda uygulanacak olup yine tebliğde belirtilen sınırlamalar doğrultusunda tam tevkifata dönüştürülebilir. Mükellefler, istedikleri takdirde, yazılı bir sözleşme ile sorumluluğu başka bir tarafa devretme hakkına sahiptir.

Verginin kanuniliği ilkesine göre, verginin temel unsurlarından biri olan mükellef veya sorumlu, ancak yasama organı tarafından kanunla belirlenebilir. Ancak, KDVK'nın 9. maddesinde belirtilmiş olmasına rağmen, aynı maddeyle idareye verilen yetki doğrultusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı, genel tebliğler aracılığıyla her işlem için vergi sorumlusunu ayrıca belirleme yetkisine sahiptir. Doktrinde, verginin temel unsurlarından biri olan vergi sorumlusunun idare tarafından belirlenmesinin, kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturduğuna dair yaygın bir görüş bulunmaktadır. Ayrıca, idareye bu sorumluluğu tarafların iradesine bırakma yetkisinin verilmesinin de kanuniliği ilkesine ters düşebileceği vurgulanmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığının vergilendirmenin temel esasları üzerinde düzenleme yapma yetkisinin bulunmadığı, sorumluluğun da bu esaslardan biri olduğu ve bu durumun açıkça verginin kanuniliği ilkesine aykırı olduğu ifade edilmektedir[1061].

İsteğe bağlı tam tevkifat uygulaması da yine Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan genel tebliğler ile getirilmiştir. Söz konusu uygulama ile Hazine ve Maliye Bakanlığının istisnai olarak getirdiği ve yalnızca belli hallerde uygulanabilecek olan kısmi tevkifatın yine tebliğde sınırlı bir şekilde belirtilen tam tevkifata dönüştürülmektedir. İsteğe bağlı tam tevkifat ile taraflara aralarında yapacakları özel sözleşme ile vergi sorumlusunu değiştirme yetkisi verilmiştir. Verginin kanuniliği ilkesine göre verginin temel ögelerine

[1061] **Tosuner, Mehmet/İnneci, Ahmet** (2018) "Kanunilik İlkesi Bağlamında Maliye Bakanlığının Usul ve Esasları Belirleme Yetkisi", Maliye Araştırmaları Dergisi, C: 4, S: 1, s. 10.

ilişkin hususlar ancak yasama organı tarafından kanun ile düzenlenebilmektedir. Ancak söz konusu uygulamada genel tebliğler ile vergi sorumlusunu belirleme yetkisi tarafların inisiyatifine bırakılmaktadır. Bu durumun da açık bir şekilde kanunilik ilkesine aykırı olduğu değerlendirilmelidir.

Bunun dışında, isteğe bağlı tam tevkifatla ilgili olarak VUK'un 8/3. maddesinde yer alan özel sözleşmelerin vergi mükellefi ve vergi sorumlusuna olan etkisi de dikkate alınmalıdır. Vergi hukukunda irade özgürlüğüne ve sözleşmeye yer verilmemesi kanunilik ilkesinin bir diğer yönünü oluşturmaktadır. Bu kapsamda vergi mükellefiyetlerinin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması sözleşmelerle yapılamaz. Ancak istisnai olarak bazı hallerde sözleşme yapılmasına izin verilmektedir[1062].

VUK'un 8/3. maddesinde yer alan *"Vergi kanunlariyle kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz."* hükmü ile kanunda belirtilen haller saklı kalmak üzere, özel sözleşmelerin vergi dairesini bağlamayacağı düzenlenmiştir. İsteğe bağlı tam tevkifat uygulaması, alıcı ve satıcı arasında imzalanan bir sözleşme ile kurularak sorumlu taraf değiştirilmektedir. Diğer bir anlatımla özel bir sözleşmeyle KDV'nin vergi sorumlusu değişmektedir.

VUK'un 8/3. maddesinde, kanunda düzenlenen haller hariç olmak üzere iç ilişkide sözleşmelerin geçerliliğine ilişkin doktrinde çeşitli görüşler yer almaktadır. Ağırlıklı görüşe göre, yapılacak sözleşmeler vergi dairesini bağlamamasına karşılık iç ilişkide geçerli olmaktadır[1063]. Bu kapsamda, bu yöndeki bir görüşe göre buradaki kıstas sözleşmenin vergiyi doğuran olaya etkisidir. Kamu düzenini bozmayan ve verginin konulmasındaki amaca aykırı şekilde bulunmayan yükümlülük, sorumluluk ve vergiyi doğuran olaya dair düzenleme içeren özel hukuk sözleşmeleri iç ilişkide geçerlidir. Ancak sözleşme vergiyi doğuran olayı yönlendirmeden yalnızca mükellef veya sorumluyu değiştiriyor ise VUK'un

[1062] **Güner, Nurgül** (2011) "Verginin Kanuniliği İlkesinin Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Değerlendirilmesi", Vergi Raporu Dergisi, S: 140, s. 98.

[1063] **Şenyüz, Doğan** (2002) Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, s. 32-34; **Nadaroğlu, Halil** (1985) Kamu Maliyesi Teorisi, İstanbul, Beta Yayınları, s. 315; **Kaneti,** Vergi Hukuku, s. 97; **Akkaya, Mustafa** (2000) "Özel Hukuk Sözleşmelerinde Yer Alan Vergisel Hükümlerin Geçerliliği ve Bağlayıcılığı Sorunu", Yaklaşım Dergisi, S: 11, www.yaklasim.com, s.e.t. 10.10.2024; **Akkaya, Mustafa** (1997) "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu" Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 46, S: 1, s. 186. Benzer yönde görüşler için; **Doğrusöz,** Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme "Stopaj", s. 27-30; **Sarılı,** Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, s. 33-58.

8/3. maddesi uyarınca bu sözleşme vergi dairesi karşısında geçersizdir[1064]. Benzer şekilde TBK'ya göre kişiler sözleşme yapmakta özgür oldukları için mükellefiyete ilişkin bazı konularda sözleşme yapabilirler[1065]. Bu yöndeki bir diğer görüşe göre, sözleşmeyle sorumluluğun oluşturulamayacağı veya sözleşmeyle sorumluluktan kurtulmanın yasal düzene bağlanmasının amacı kamu alacağını güvence altına almaktır. Bu nedenle iç ilişkide geçerli olmasına rağmen vergi dairesi bakımından özel haller dışında hüküm ifade etmemektedir[1066].

Danıştay'ın da vermiş olduğu kararlarda bu görüşü benimsediği görülmektedir. Bu kapsamda vermiş olduğu kararlarda, *"...vergi yükümlüleri ile üçüncü kişiler arasında yapı-lan sözleşmelerin vergi yükümlüsünün vergi kanunları karşısındaki durumu yönünden bir değişiklik meydana getirmesi mümkün değildir..."* şeklinde görüşünü ifade etmektedir[1067]. Bir diğer kararında ise KDV mükellefi alıcıyla yapılan sözleşmenin vergi dairesini bağlamayacağını ve KDV'yi alıcının ödemeyeceği açık bir şekilde ifade edilmiştir[1068]. Ancak Danıştay kararlarında özel sözleşmelerin vergi dairesini bağlamayacağı açıkça belirtilirken iç ilişkide geçerliliği hakkında bir değerlendirmede bulunmadığı görülmektedir. Yargıtay ise bazı kararlarında özel sözleşme hükümlerinin iç ilişkide geçerli kabul ederek[1069], bazı kararlarında sözleşmelerin dikkate alınmadığını ifade etmektedir[1070].

Doktrinde yer alan diğer görüşe göre ise, bu sözleşmelerin hukuka aykırı olduğu ve iç ilişkide de geçerli olmadığı değerlendirilmektedir[1071]. Bu görüşe göre, mükellefiyet veya sorumluluk kanunda doğmakta olup sözleşmeyle değiştirilmesi de mümkün değildir. TBK'ya göre kanuna aykırı sözleşmelerin düzenlenmesine izin verilmediğinden hareketle vergi dairesini bağlamayan bu sözleşmeler adliye mahkemeleri tarafından da hükümsüz

[1064] **Güneş, Gülsen** (1993) "Vergi Yükümlülüğüne ya da Vergi Sorumluluğuna Yönelik Sözleşmelerin Vergi Dairesi Açısından Bağlayıcılığı" İstanbul Barosu Dergisi, C: 68, S: 7-8-9, s. 595-603.
[1065] **Taşkan,** Vergi Hukuku, s. 70; **Karakoç**, Genel Vergi Hukuku, s. 193.
[1066] **Saban,** Vergi Hukukunda Sorumluluk, s. 36-37; **Tunç,** Vergi Hukukunda Temsil ve Sorumluluk, s. 165-166.
[1067] Danıştay, 3. Dairesi, T: 14.01.1987, E: 1986/1175, K: 1987/106, Danıştay Dergisi, S: 68-69, s. 277-279; Danıştay 4. Daire, T: 22.11.1976, E: 1953/126, Danıştay Dergisi, S: 24-25, s. 208; Danıştay 4. Daire, T: 03.11.2020, E: 2016/10624, K: 2020/4199, karararama.danistay. gov.tr, s.e.t. 10.10.2024;
[1068] Danıştay, 7. Daire, T: 13.04.1990, E: 1990/401, K: 1990/981, lexpera.com.tr, s.e.t. 10.10.2024.
[1069] Yargıtay 15. Hukuk Dairesi, E: T: 04.10.1990, 1990/707, K: 1990/3804, (Aktaran: **Taşkan,** Vergi Hukuku, s. 70).
[1070] Yargıtay 3. Hukuk Dairesi, T: 21.11.1989, E: 1989/7062, K: 1989/8746, (Aktaran: **Taşkan,** Vergi Hukuku, s. 70).
[1071] **Öncel,** "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", s. 49-50; **Uluatam/Yaşar,** Vergi Hukuku, s. 88; **Pehlivan,** Vergi Hukuku, s. 57; **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker,** Vergi Hukuku, s. 81.

sayılabilmektedir[1072].

VUK'un 8/3. maddesinde özel sözleşmelerin vergi dairesini bağlamayacağı kural olarak belirtilirken aynı maddede bu kuralın istisnasının vergi kanunlarıyla kabul edilen haller olduğu düzenlenmiştir. Bu kapsamda genel kural özel sözleşmelerin vergi dairesini bağlamaması iken, kuralın istisnası vergi kanunlarıyla kabul edilen hallerdir.

KDVK'nın 9. maddesinde ise Hazine ve Maliye Bakanlığının vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutulabileceği düzenlenmiştir. Bakanlık ise bu yetkisini Genel Tebliğler aracılığıyla kullanmaktadır. VUK'un 8/3. maddesinde açıkça belirtildiği gibi, vergi kanunlarının izin verdiği diğer durumlarda da özel sözleşmelerin yapılabileceği kabul edilmelidir.

Doktrinde vergi kanunlarıyla kabul edilen haller için örnek olarak VUK'un mükerrer 275. maddesi, AATUHK'nın 11. maddesi, KVK'nın 19. maddesi ve KVK'nın 20. maddesi gösterilmektedir[1073]. İlgili maddeler incelendiğinde ise belirtilen kanun hükümlerinde açıkça sözleşme ifadesinin geçtiği görülmektedir. Kanaatimizce vergi kanunlarıyla kabul edilen haller doktrinde verilen bu örneklerle sınırlı değildir. Vergi kanunlarıyla izin verilen haller ifadesini yalnızca bu iki durum için geçerli olacağını ifade etmek daraltıcı bir yorum olmaktadır. VUK'un 8/3. maddesinde açıkça belirtildiği üzere vergi kanunlarıyla kabul edilen hallerde özel sözleşmeler düzenlenebilmektedir. Ancak, burada vergi kanunlarının kapsamının ne şekilde belirleneceği netleştirilmelidir. Başka bir deyişle, "*vergi kanunları*" ifadesi yalnızca doğrudan vergi kanunlarının izin verdiği durumları mı kapsamalıdır, yoksa vergi kanunları tarafından dolaylı olarak izin verilen durumlar da bu kapsamda yer alabilir mi sorusu açıklığa kavuşturulmalıdır.

Vergi kanunlarıyla izin verilen durumlar ifadesinin yorumu, bu sorunun cevabını etkilemektedir. Eğer vergi kanunları ifadesi dar bir şekilde yorumlanırsa, yalnızca vergi kanunlarında açıkça belirtilen durumlar anlaşılacaktır. Ancak vergi kanunları daha geniş bir şekilde yorumlanırsa, Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetkiler ve Bakanlık tarafından yayımlanan genel tebliğler de bu kapsama dahil olacaktır. Hukuk kurallarını genel kural ve istisnalar şeklinde ayırmak mümkündür. Genel kural, ilgili olduğu her şeyin tamamına ve

[1072] **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker,** Vergi Hukuku, s. 81.
[1073] **Gerçek**, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", s. 183; **Tunç,** Vergi Hukukunda Temsil ve Sorumluluk, s. 169-170.

türlerine uygulanabilirken, istisna niteliğindeki kural ise bu genel kuralların dışında kalan durumları ifade eder. Genel kuralın geniş, istisna kuralının ise dar bir şekilde yorumlanması gerektiği belirtilmektedir[1074]. Ayrıca, istisna kuralını koyma, genişletme ya da daraltma yetkisi yalnızca genel kuralı koyan makamda bulunmaktadır[1075].

İsteğe bağlı tam tevkifat uygulaması, vergi kanunlarıyla belirlenen kurallara dayanmakla birlikte, taraflar arasında yapılacak özel sözleşmelerle vergi sorumlusunun değiştirilmesi söz konusudur. VUK'un 8/3. maddesi, özel sözleşmelerin vergi dairesini bağlamayacağını ancak vergi kanunlarıyla belirlenen durumlarda sözleşmeyle vergi sorumlusunun değiştirilebileceğini belirtmektedir. KDVK'ya göre, Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergiye tabi işlemlere tarafları verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisine sahiptir ve bu yetkiyi tebliğlerle kullanmaktadır. VUK'un 8/3. maddesindeki "*kanun*" ifadesinin dar veya geniş yorumlanması, isteğe bağlı tam tevkifat uygulamasının hukuki geçerliliğini etkiler. Eğer *"kanun"* dar yorumlanırsa, tebliğle getirilen uygulama verginin kanuniliği ilkesine aykırı olabilir. Ancak geniş yorumlandığında, Bakanlığın verdiği yetkiye dayanarak getirilen uygulama kanuna uygun sayılabilir. Bu durumda, verginin kanuniliği ilkesinin de geniş yorumlanması gerektiği, yani temel vergi ögelerinin kanunda belirlenmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Vergi sorumluluğu kanunda düzenlendiğinde, isteğe bağlı tam tevkifat uygulaması net bir şekilde değerlendirilebilir.

Verginin kanuniliği ilkesinin bireysel ve devletsel yönleri bulunmaktadır. Vergi mükellefi veya sorumlusu ile üçüncü kişiler arasında yapılan sözleşmeyle sorumluluğun devrinin vergi dairesini bağlamaması ilkesi verginin kanuniliği ilkesinin devletsel yönü ile yani bu ilkenin verginin alınması zorunluluğuyla ilgilidir. Verginin kanuniliği ilkesinin bireysel yönüne bakıldığında da bu ilke uyarınca vergi ödevini haiz olanların belirli olması gerekmektedir[1076].

Verginin kanuniliği ilkesi ve VUK'un 8/3. maddesinde yer alan düzenlemeler dikkate alındığında, yapılan düzenlemeler kanuna dayandırıldığı takdirde tüm tartışmaların sona ermesi beklenmektedir. Verginin kanuniliği ilkesi gereği, vergilendirmeye ilişkin temel unsurların kanunda belirlenmesi gerekir. Bu unsurlar arasında vergi sorumlusu da

[1074] **Gözler, Kemal** (2015) Hukuka Giriş, 12. Baskı, Bursa, Ekin Basım, s. 249-255.
[1075] **Şenyüz/Yüce/Gerçek,** Vergi Hukuku, s. 62.
[1076] **Güneş, Gülsen** (2014) Verginin Yasallığı İlkesi, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, s. 168.

bulunmaktadır. Eğer vergi sorumluluğuna ilişkin temel düzenlemeler kanunda yapılırsa, kanunilik ilkesine aykırılıklar ortadan kalkacaktır. Aynı zamanda VUK'un 8/3. maddesinde geçen *"vergi kanunlarında düzenlenen haller hariç"* ifadesi çerçevesinde isteğe bağlı tam tevkifat uygulaması da daha net bir şekilde değerlendirilebilir.

İsteğe bağlı tam tevkifat uygulaması, vergi sisteminde hem idari hem de hukuki açıdan denge gözetilmesi gereken yenilikçi ve tartışmalı bir adımdır. Sorumluluğa ilişkin düzenlemelerin açık, net ve öngörülebilir olması taraflar arasındaki sözleşme serbestisini sağlayarak hukuki güvenliği de artıracağı ifade edilebilir[1077].

### 3.6. Tam Tevkifata Tabi Hizmet İthalinde Kur Farkı Sorunu

Tam tevkifata tabi hizmet ithali konusunda karşılaşılan sorunlardan birisi de kur farkıdır. Yurt dışından sağlanan hizmetlerde tam tevkifat hükümleri uygulanmaktadır. Yabancı parayla sağlanan hizmetlere ilişkin faturanın hesaben kayda alındığı tarih ile ödeme tarihinin farklı olması durumunda kur farkı oluşmaktadır.

İdare tarafından da KDV'nin uygulandığı ilk yıllarda kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı yönünde görüş bildirilmiştir[1078]. 1995 yılından sonra ise kanunda değişiklik olmamasına rağmen kur farklarının KDV'ye tabi olduğu yönünde özelgeler verilmeye başlanmıştır. Uzun bir süre boyunca uygulamada kur farklarına ilişkin ihtilaflar yaşanmış ve doktrinde de çeşitli tartışmaların doğmasına yol açmıştır[1079]. KDVGUT'de de idare tarafından kur farkının vade farkı niteliğinde olduğundan hareketle KDV matrahına dahil olduğu şeklinde görüş bildirilmiştir. Söz konusu tebliğ hükümlerinin iptali için konu mahkemeye taşınmış ve Danıştay 4. Dairesi tarafından dava önce reddedilmiş, ardından

[1077] Konuya ilişkin ayrıntılı değerlendirmeler için bkz: **Sarıcalar, Şeyma** (2025) "İsteğe Bağlı Tam Tevkifatın Kanuni Dayanağı", Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Hukuk Dergisi, Y: 10, S: 2025/1, s. 47-82.

[1078] Gelirler Genel Müdürlüğü, 10.05.1993 tarih ve 29975 sayılı özelgesi, Aktaran: **Maç, Mehmet** (2019) "Kur Farklarının Kanunla KDV'ye Tabi Hale Getirilmesi ve Bu Konuda Ön Plana Çıkan Soru ve Sorunlar", s. 2, denet.com.tr, s.e.t. 29.04.2025.

[1079] Doktrindeki eski tartışmalar için bkz: **Uzunoğlu, Nihat** (2018) "Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı Sonrası Kur Farklarında KDV Uygulaması", Vergi Dünyası Dergisi, Y: 38, S: 448, Aralık, s. 103-114; **Buyruk, A. Özkan** (2018) "Son Yargı Kararları Işığında Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu", Vergi Dünyası Dergisi, Y: 38, S: 445, Eylül, s. 85-90; **İnaltong, Ceyhan** (2017) "Kur Farklarında KDV Uygulaması", Vergi Dünyası Dergisi, Y: 36, S: 430, Haziran, s. 60-72; **Avcı, Özcan** (2016) "KDV Yönüyle Kur Farkları", Vergi Dünyası Dergisi, Y: 35, S: 420, Ağustos, s. 69-81; **Yeliven, Lokman** (2014) "Danıştay Kararları Işığında Katma Değer Vergisinde Kur Farkı", Vergi Sorunları Dergisi, S: 306, Mart, s. 145-149; **Maç, Mehmet** (2010) "Kur Farkı Faturaları Normalde "Kur Farkı + KDV" Şeklinde Olmalıdır. KDV'nin İçyüzde Suretiyle Hesabı Tarafların Anlaşmasına Bağlıdır", Vergi Dünyası Dergisi, S: 341, Ocak, s. 4-6.

davanın temyizi üzerine VDDK, Danıştay 4. Dairesinin kararını bozmuştur. Söz konusu kararda, kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı, bu nedenle aksi yöndeki tebliğ hükümlerinin iptal edilmesi, kur farklarının KDV'ye tabi tutulmasının yalnızca KDVK'da yapılacak düzenleme ile mümkün olduğu, tebliğ ile böyle bir düzenleme getirilemeyeceği şeklinde görüş bildirilmiştir[1080]. Bunun neticesinde ise 18.01.2019 tarihinde yayımlanan Kanun ile KDVK'nın 24/c. maddesine *"kur farkı"* ibaresi eklenmiştir. Böylelikle mal ithalinde kur farkları KDV matrahına dahil edilmiştir. İlgili maddeye eklenen hüküm ile mal ithalindeki kur farkı sorunu çözülmüştür.

Kur farklarının KDV'ye tabi olmasına ilişkin doktrinde çeşitli görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre, KDVK'nın 24. maddesine eklenen kur farkı ibaresiyle kastedilmek istenen, mal veya hizmete ilişkin fatura üzerinde kur farkı adıyla bir ekleme yapılır veya TL cinsinden yapılan işlemlere ilişkin olarak sonradan kur farkı açıklamasıyla fatura kesilerek ek para istenirse bunların KDV'ye tabi olacağıdır. Bu görüşe göre, söz konusu ibare dövizli işlem bedelinin gecikmeli ödenmesinden kaynaklanan kur farklarını kapsamamaktadır. Döviz bazında ek bir para veya menfaat sağlanmadığı sürece KDV işlem günündeki kura göre hesaplanmalı ve sabitlenmelidir[1081]. Dövizin karşılığı olan TL tutarındaki değişimler KDV açısından bir önem taşımamakta olup bu şekilde oluşan kur farkı hesaplanan kur farkını değiştirmez. Nitekim kur farkları KDV'ye tabi tutulabilir bir katma değer değildir. Bu kapsamda yapılması gereken, kur farklarının taraflarca gelir veya gider olarak kayda alınarak faturaya bağlanmaması ve KDV ile ilişkilendirilmemesi gerektiğidir. Kur farklarında KDV aranması ticari barışı bozmakta olup devir KDV sorununu artırmaktadır. KDV sistematiğine aykırı olarak lehinde kur farkı oluşan firmanın üzerine yıkılan yük oluşturmaktadır[1082]. Diğer görüşe göre ise, KDVK'nın 24. maddesi uyarınca ödemenin hizmetin ifasından sonraki tarihte yapılması halinde döviz kurunun değişmesi

[1080] Danıştay VDDK, T: 13.12.2017, E: 2017/548, K: 2017/606; Kararın ayrıntılı incelemesi için bkz: **Batı, Murat** (2019) "Danıştay'ın "Kur Farkı" Kararı Özelinde; Kıyas Yasağının İhlali", Vergi Sorunları Dergisi, S: 367, Nisan, s. 99-114.

[1081] **Arslan, Erdoğan** (2019) "Bir Danıştay Kararı'nın Düşündürdükleri: Garabet mi, İsabet mi?", Vergi Dünyası Dergisi, Y: 38, S: 452, Nisan, s. 90-110; **Arslan, Erdoğan** (2019) "KDV Matrahına Dahil Olan Kur Farklarının Kanuna Rağmen Fiilen Uygulanamaması Sorunu", Mali Çözüm Dergisi, C: 29, S: 156, s. 223; **Maç,** "Kur Farklarının Kanunla KDV'ye Tabi Hale Getirilmesi ve Bu Konuda Ön Plana Çıkan Soru ve Sorunlar", s. 4.

[1082] **Maç,** "Kur Farklarının Kanunla KDV'ye Tabi Hale Getirilmesi ve Bu Konuda Ön Plana Çıkan Soru ve Sorunlar", s. 20; **Arslan, Erdoğan** (2009) "Kur Farkları Katma Değer Vergisine Tabi Tutulamaz", Vergi Dünyası Dergisi, S: 335, Temmuz, s. 8-22; **Maç, Mehmet** (2018) "Kur Farklarının KDV'ye Tabi Olmadığı Yönündeki Önemli Danıştay Kararı", Lebib Yalkın Dergisi, S: 177, Eylül, s. 3-4; **Uslu, M. Mete** (2021) "Yürütme, Yargı ve Yasama Arasına Sıkışmış Talihsiz Bir Konu: Katma Değer Vergisinde Kur Farkı", Vergi Dünyası Dergisi, Y: 40, S: 477, Mayıs, s. 56.

nedeniyle oluşacak kur farkı matraha dahildir[1083]. Bir başka görüş de KDV matrahına ilişkin temel düzenlemenin KDVK'nın 20. maddesi olduğunu, 24. maddenin temel alınamayacağını ifade etmektedir. Bu kapsamda KDV'nin matrahı, teslim veya hizmet işleminin karşılığını teşkil eden bedeldir. Bedel deyimi de malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veya bunlar adına hareket edenlerden söz konusu işlemler karşılığında her ne şekilde olursa olsun alınan veya bunlar tarafından borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve parayla temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamıdır. Dolayısıyla bu görüşe göre, kur farkları bu kapsam içinde değerlendirilerek uygulamanın dayanağı KDVK'nın 20. maddesi olacak şekilde kur farkları KDV'ye tabi olmalıdır[1084].

Dövizli işlemlerde ödeme tarihine göre kur farkı vergilemesinin KDV'nin nötr olma özelliğini bozduğu da değerlendirilmektedir. Kanuna eklenen hüküm, vergisel yükün muamelede kullanılan değişim aracının türüne göre farklılaşabileceği anlamına gelmektedir. Diğer bir ifadeyle, mal veya hizmetin Türk parasıyla alınması ya da o sırada elde bulunan döviz kullanılarak alınması gibi tercihler üzerinde etkisinin olmaması gerekmektedir[1085].

Doktrinde yer alan bir başka görüşe göre ise satıcı veya alıcı bakımından kur farkları tartışılmaktadır. Bu görüşe göre, KDVK'nın 24/c. maddesindeki düzenleme satıcı adına oluşan kur farklarının matraha dahil edilmesini hüküm altına almaktadır. Bu nedenle alıcı adına oluşan kur farklarının vergiye tabi olması bakımından tek başına hukuki dayanak teşkil etmemektedir. Kur farkları esas olarak vergiyi doğuran olaydan sonra oluşan ve matrahın düzeltilmesini gerektiren bir değişikliktir. Dolayısıyla satıcı lehine oluşan kur farklarının yanında alıcı lehine oluşan kur farklarının da düzeltilmesi gerekmektedir. Düzeltme ise KDVK'nın 35. maddesi kapsamında yapılmaktadır. KDVGUT'e göre, bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması durumunda alıcı tarafından satıcıya fatura düzenlenerek teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanmalıdır. Alıcı vergi mükellefiyeti olmayan nihai tüketici ise, satıcı aleyhine oluşan kur farkları için satıcı tarafından gider pusulası düzenlenir. İlgili durumda kur farkı için KDV uygulanmaz[1086].

[1083] **Sağır, Harun** (2020) "Hizmet İthalatında KDV Matrahı ve Kur Farkı Sorunsalı", Vergi Dünyası Dergisi, Y: 39, S: 467, Temmuz, s. 106.
[1084] **Oktar, Kemal** (2019) "Kur Farklarında KDV Sorunsalı", Vergi Dünyası Dergisi, Y: 38, S: 455, Temmuz, s. 141-142.
[1085] **Uslu,** "Yürütme, Yargı ve Yasama Arasına Sıkışmış Talihsiz Bir Konu: Katma Değer Vergisinde Kur Farkı", s. 56.
[1086] **Vural,** Katma Değer Vergisi, C: 1, s. 353.

Kur farklarının KDV sorumluluğu bakımından da önemi bulunmaktadır. Türkiye'de KDV mükellefi olmayan yabancı kişilerden alınan ve Türkiye'de faydalanılan hizmetler, KDV'ye tabidir. Bu tür hizmetlerde, KDV'nin tamamı, hizmeti alan kişiler tarafından tam tevkifat kapsamında sorumlu sıfatıyla beyan edilmelidir. Ayrıca, bu hizmet bedelinin ödenmesinden sonra ortaya çıkan kur farkları, alıcı aleyhine sonuçlandığında, bu farklar üzerinden hesaplanan ek KDV'nin de yine hizmeti alan kişi tarafından beyan edilmesi gerekmektedir. Eğer tevkifata tabi bir hizmetin bedelinde, kur farkı nedeniyle sonradan artış meydana gelirse, bu artış için düzenlenecek kur farkı faturasında hesaplanan KDV üzerinden ayrıca tevkifat uygulanmalıdır. Bu durumda, KDV tevkifatı için geçerli olan alt sınır dikkate alınmaz. Buna karşılık, kur farkı alıcının lehine gerçekleşirse, alıcı tarafından düzenlenecek kur farkı faturasında, yalnızca tevkifata tabi olmayan KDV oranı esas alınarak hesaplanacak KDV tutarına yer verilmelidir. Bu şekilde, hizmet bedelinde oluşan azalma ve buna karşılık gelen tevkifata tabi olmayan KDV tutarı, satıcı tarafından alıcıya iade edilir. Ancak alıcının lehine oluşan bu kur farkı için ayrıca KDV tevkifatı yapılmasına gerek yoktur.

Kur farklarının sorumlu sıfatıyla beyan edilip edilmeyeceğine ilişkin doktrinde tartışmalar bulunmaktadır. Doktrinde döviz işlem bedelinin gecikmeli ödenmesinden kaynaklanan kur farklarını kapsamadığı yönündeki görüşe göre, hizmet ithal bedellerinin sonradan ödenmesi halinde hizmeti alan aleyhine oluşan kur farklarında KDV aranmaması, diğer bir ifadeyle sorumlu sıfatıyla tamamlayıcı beyanda bulunulmaması gerekmektedir. Bu görüşe göre, kur düşükken ön ödeme yapılmış ise, sorumlu sıfatıyla ödenecek KDV'nin düşük kura değil hizmetin ithal edildiği gündeki kura göre hesaplanması gerekmektedir. Mal ithalindekiyle aynı şekilde hizmet ithalinde de hizmeti veren yurt dışında mukimdir. Hizmeti veren açısından kur farklı oluşumu bulunmadığı gibi hizmeti alan lehine ya da aleyhine oluşan kur farkı KDV'ye konu olmaz. Nitekim işlem bedeli döviz olarak belirlenmiş olup dövizin ödeme günündeki kuru dikkate alınmaz[1087]. Doktrinde yer alan bir başka görüşe göre ise, yurt dışından temin edilen hizmetlerin esas olarak hizmet ithalatı olduğu dikkate alınarak KDV'nin doğduğu tarihe kadar (faturanın düzenlendiği tarih) ortaya çıkan kur farkları vergiye tabi iken bu tarihten sonra ödemenin geç yapılması sebebiyle ortaya çıkan kur farklarının vergilendirilmemesi gerekir[1088]. Bir başka görüş de benzer şekilde, hizmet

[1087] **Maç,** "Kur Farklarının Kanunla KDV'ye Tabi Hale Getirilmesi ve Bu Konuda Ön Plana Çıkan Soru ve Sorunlar", s. 8-9; **Maç,** "Yurt dışından Alınan Hizmetlerin Hangilerinde KDV Sorumluluğu Vardır?" www.yaklasim.com, s.e.t. 05.06.2024

[1088] **Aras, Coşkun** (2009) "İthalatta Ortaya Çıkan Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu", Yaklaşım Dergisi, S: 199, Temmuz, www.yaklasim.com, s.e.t. 06.05.2025; **Nas, Adil** (2013) "Katma Değer Vergisinde Bir Tevkifat Türü Olarak Tam Tevkifat", Zirve Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 2, S: 2, Eylül, s. 59-

ithalatında ödemenin geç yapılması durumunda ortaya çıkan kur farkının vergiye tabi tutulması durumunda her iki ithalat işlemi farklı vergilendirilmiş olmakta, Kanunda da bu sonucu doğuracak düzenleme bulunmadığını belirtmektedir[1089]. Bir diğer görüş ise, hizmetin ifa edildiği anda geçerli olan döviz kuru esas alınarak KDV hesaplanmalıdır. Ödeme tarihiyle bir bağlantı kurulmamalıdır. Ödeme sırasında çıkan kur farkı için herhangi bir KDV hesaplanmasına ve düzeltilmesine gerek bulunmamaktadır[1090].

Doktrinde yer alan diğer görüşe göre ise, ödeme hizmet ifasından sonraki bir tarihte yapıldığı takdirde döviz kurunun değişmesinden kaynaklanan kur farkı matraha dahil olup ödeme tarihi itibariyle oluşan kur farkı sorumlu sıfatıyla beyan edilmelidir. Danıştay 4. Dairesi 2019 yılında vermiş olduğu bir kararda[1091], KDVGUT'de kur farkına ilişkin bazı bölümlerin[1092] iptaline karar vermiştir. Söz konusu karar Danıştay VDDK tarafından da onanmıştır[1093]. Söz konusu kararda ise KDVGUT'de tevkifatlı işlemlerle ilgili esasların düzenlendiği ve kur farkına yer verilen "*2.1.4.2. Matrahta Değişiklik*" bölümündeki hüküm iptal edilmemiştir. Doktrinde yer alan görüş, dayanak olarak bu hususu da göstermekte ve hizmet ithalatında kur farkları bakımından tarhiyatın yapılması gerektiğini ifade etmektedir[1094].

KDVGUT'de tevkifata tabi bir işlem bedelinin dövizli olması nedeniyle ortaya çıkan satıcı veya alıcı lehine kur farkları için, bu artış ile ilgili olarak fatura düzenlenerek KDV

72.

[1089] **Uzunoğlu,** Herkes İçin Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, s. 311.

[1090] **Çelik, Celal** (2012) Türk Vergi Sisteminde Kur Farklarının Vergilendirilmesi, HUD Yayınları, s. 339.

[1091] Danıştay 4. Dairesi, T: 13.03.2019, E: 2018/6584, K: 2019/1881, lexpera.com.tr, s.e.t. 05.06.2024.

[1092] *"5.3. Kur Farkları: "Bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır. Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir..." ile "1.2.2. Kur Farkları: "Teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle katma değer vergisi hesaplanır. Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir."* düzenlemelerini iptal etmiştir.

[1093] Danıştay VDDK, T: 23.10.2019, E: 2019/902, K: 2019/707, lexpera.com.tr, s.e.t. 05.06.2024.

[1094] **Sağır,** "Hizmet İthalatında KDV Matrahı ve Kur Farkı Sorunsalı", s. 106; **Vural, Mahmut** (2011) Uygulayıcılar İçin KDV Yorum ve Açıklamalar, TÜRMOB Yayınları, s. 345; **Kurnaz,** "Hizmet İthalatlarında Vergiyi Doğuran Olayın; Kurumlar Vergisi Matrahına, KDV Tevkifat Dönemleri ve KDV Tevkifat Matrahlarına Etkileri", s. 154.

hesaplanacağı ve hesaplanan KDV üzerinden, tevkifat alt sınırı dikkate alınmaksızın, tevkifat uygulanacağı düzenlenmiştir. Bu şekilde işlem yapılabilmesi için kur farkının ait olduğu asıl işleme ait KDV dahil bedelin tevkifat alt sınırını geçmiş ve tevkifata tabi tutulmuş olması gerekmektedir. Alıcı lehine, ödemenin yapıldığı tarihte kur farkı oluşması durumunda kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya fatura düzenlenerek teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekir. Böylelikle, matrahta oluşan azalma tutarı, tevkifata tabi tutulmayan KDV tutarı ile birlikte, satıcı tarafından alıcıya iade edilir. İlgili KDV tutarı da alıcı tarafından 1 No.lu KDV beyannamesiyle beyan edilir[1095].

Hazine ve Maliye Bakanlığının önceki tarihlerde vermiş olduğu özelgelerde muhatabın yurt dışında olduğu, muhatabın serbest bölgede olduğu, uluslararası ihaleye çıkarılmış ihalelerle ilgili kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı belirtilmekteydi[1096]. Yapılan değişiklik sonrasında ise son dönemde vermiş olduğu özelgelerde yurt dışı firmalardan alınan hizmet bedellerine ilişkin kur farklarının KDV'ye tabi olduğunu belirtmektedir[1097]. Bu kapsamda bir özelgesinde kur farklarının sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamesiyle beyan edilerek ödenmesi gerektiği belirtilmektedir[1098].

Kur farkı faturasının düzenlenme zamanı da tartışmalıdır. VUK'un 231. maddesine göre, faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren en geç 7 gün içinde düzenlenmesi gerekmektedir. Bu hüküm, KDV tabi kur farkları bakımından, kur farkının doğduğu günden itibaren 7 gün içinde şeklinde anlaşılmalıdır[1099].

Kur farkına ilişkin tüm bu tartışmaların sonlanabilmesi için kur farkının matraha dahil olduğu kanuna eklense de sorumlulukla ilgili hususlarında kanuna eklenmesi gerektiği değerlendirilmektedir. Sorumluların hangi durumlarda ne şekilde tevkifat yapacakları,

---

[1095] KDVGUT, 2.1.4.2. Matrahta Değişiklik. Örnekler için bkz: **Ayaz, Ali** (2022) "Tartışmalı Yönleriyle Demir-Çelik Ürünlerinde Tevkifat Uygulaması", Dünya Gazetesi, 11.05.2022, https://www.pwc.com.tr/tr/medya/kose-yazilari/ali-ayaz/tartismali-yonleriyle-demir-celik-urunlerinde-tevkifat-uygulamasi.html , s.e.t. 24.04.2025.

[1096] Gelirler Genel Müdürlüğü, 04.08.1997 tarih ve 32761 sayılı özelge. (Aktaran: **Maç**, "Yurt dışından Alınan Hizmetlerin Hangilerinde KDV Sorumluluğu Vardır?" www.yaklasim.com, s.e.t. 05.06.2024.)

[1097] Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, 18.07.2018 tarih ve 64597866-125.30-15854 sayılı özelge (Aktaran: **Maç,** "Yurt dışından Alınan Hizmetlerin Hangilerinde KDV Sorumluluğu Vardır?" www.yaklasim.com, s.e.t. 05.06.2024)

[1098] Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı, 09.07.2021 tarih ve 76464994-130[KDV.2019.73]-93626 sayılı özelge; www.gib.gov.tr, s.e.t. 29.04.2025.

[1099] **Maç,** "Kur Farklarının Kanunla KDV'ye Tabi Hale Getirilmesi ve Bu Konuda Ön Plana Çıkan Soru ve Sorunlar", s. 14.

tevkifata dahil olan hususların kanunda açık bir şekilde düzenlenmesiyle beraber tüm bu hususlar açıklığa kavuşacaktır. Nitekim şu anda sorumlulukla ilgili maddenin çok genel hatlarla kanunda düzenlenmesi uygulamaya yön vermekte ve tartışmaların sonlanmasında yeterli olmadığı görülmektedir.

# SONUÇ

Sorumluluk, en genel ifadesiyle, kişinin kendi davranışlarını veya kendi yetki alanına giren bir olayın sonuçlarını üstlenmesini ifade etmektedir. Sonuçları bakımından önemli bir görevi üstlenmek, görevin gereklerini yerine getirmek veya başarısızlığın sonuçlarına katlanmak anlamlarına da gelmektedir. Hukuki kavram olarak sorumluluk ise kişinin haksız eylemlerinden dolayı sorumlu tutulabilme yeteneğini ifade etmektedir. Bir kimsenin üstlenmiş olduğu borçları yerine getirmemesi veya hukuka aykırı davranışları nedeniyle sonuçlarına katlanmak zorunda kalmasıdır. Hukukun çeşitli alanlarında da sorumluluk kavramı karşımıza çıkmaktadır. Medeni hukukta, idare hukukunda ve ceza hukukunda sorumluluk kavramlarının ortak niteliği kişinin kendi fiilinden dolayı sorumluluğunu ifade etmekte olup bazı durumlarda da kusur aranmaksızın kişinin sorumlu tutulacağı ifade edilmektedir. Hukukta sorumluluk halinde bir kimsenin eyleminden veya eylemsizliğinden kaynaklanan bir sorumluluk bulunmaktadır. Bu kapsamda, asıl etken kişinin eylemi olup bundan dolayı kişi, bir sonuçla karşılaşmaktadır. Vergi hukukuna baktığımızda ise, hukukta sorumluluk kavramından farklı nitelikte bir sorumluluk kavramına yer verildiği görülmektedir.

Vergi hukukunda sorumluluk kavramı, başkalarının vergi borçlarından kaynaklanmaktadır. Diğer bir ifadeyle, kişiye bir başkasının eyleminden veya eylemsizliğinden doğan bir sorumluluk yüklenmektedir. Hukukta sorumluluk kavramından ayrılan yönü de burada karşımıza çıkmaktadır. Kural olarak vergi sorumluluğunda, vergiyi doğuran olay sorumlunun kişiliğinde meydana gelmez ve vergiyi doğuran olayla ilgisi, genel olarak, bulunmamaktadır. Ancak istisnai olarak bazı vergi sorumluluk hallerinde vergiyi doğuran olayla ilgisi olan kişilerin de vergi sorumlusu olarak belirlendiği görülmektedir. Bazı sorumluluk hallerinde işleme taraf olmayan üçüncü kişiler sorumlu olarak gösterilirken bazı hallerde de işleme taraf olan ve vergiyi doğuran olayla ilgisi olan kişiler vergi sorumlusu olarak belirlenmiştir. Bu noktada, "*vergi sorumluluğunun öznesi kimdir*?" sorusu karşımıza çıkmaktadır. İlk durumda sorumluluğun öznesi, işleme taraf olmayan ve vergiyi doğuran olaydan bağımsız üçüncü bir kişi iken; ikinci durumda vergiyi doğuran olayla ilişkili olan işleme taraf olan kişi vergi sorumlusudur.

Vergi sorumluluğunun öznesi bakımından vergiler incelendiğinde, dolaylı ve dolaysız vergiler dikkat çekmektedir. Bilindiği üzere, dolaylı vergiler yansıtılabilen vergiler olup verginin yükü yüklenici üzerinde kalmaktadır. Dolaysız vergiler ise, yansıtılamayan vergilerdir. Doğrudan ödeyenin mal varlığından alınır. Dolaylı ve dolaysız vergiler bakımından sorumluluğun öznesinin farklı kişiler olduğu görülmektedir. Dolaysız vergilerde işleme taraf olmayan üçüncü kişiler özne iken; dolaylı vergilerde sorumluluğun öznesi işleme taraf olan kişiler olarak belirlenmiştir. Bu kapsamda, çalışmamızda dolaylı vergiler içinde önemli bir paya sahip olan KDV'de sorumluluk ele alınmış olup sorumluluğun uygulamaya yansıması incelenmiştir. KDV'de sorumluluk uygulaması incelendiğinde hem kanuni düzenleme bakımından hem de uygulamada çeşitli sorunların olduğu tespit edilmiştir.

Çalışmamızın konusu belirlenirken temel olarak vergi hukukundaki sorumluluk kavramının hukukta sorumluluk kavramından farklı olması, dolaylı ve dolaysız vergiler bakımından yapılan ayrım neticesinde KDV özelinde vergi sorumluluğunun kanuni dayanak ve uygulama açısından çeşitli tartışmalara yol açtığı görülmüş olup söz konusu hususların bir bütün olarak ele alınması gerekliliği doğmuştur.

Çalışmamızda öncelikle KDV'ye ilişkin temel unsurlar, hukukta sorumluluk ve vergi hukukunda sorumluluk kavramları incelenmiş olup konunun temeline ilişkin genel çerçeve çizilmiştir. Ardından KDV'de sorumluluk uygulamasının yansıması olan tam tevkifat ve kısmi tevkifat yöntemleri açıklanmıştır. Bu kapsamda, tam ve kısmi tevkifat uygulanacak her bir işlem ayrı ayrı ele alınmış olup konuya ilişkin ayrıntılar belirtilmiştir. Bunun yanı sıra Türkiye uygulamasının iyileştirilebilmesi adına Türk vergi hukukunda kaynak kanun olması nedeniyle Almanya, Anglo-Sakson hukuk sisteminin örneği olan İngiltere, Anglo-Amerikan hukuk sisteminin örneği olarak ABD ve Avrupa'da geniş bir uygulama alanı bulan AB mevzuatı kapsamında vergi hukukunda sorumluluk ve KDV'de sorumluluk kavramlarına yer verilerek Türkiye'de model olarak uygulanabilecek sistemler açıklanmıştır. Son olarak, KDV'de sorumluluk uygulamalarında karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri ayrıntılı olarak değerlendirilmiştir.

KDV'de sorumluluk uygulamalarına ilişkin sorunlar, kanuni düzenlemeden kaynaklı ve uygulamada yaşanan sorunlar üzere iki ana başlık altında incelenebilir. Bu doğrultuda,

ilk olarak konunun kanuni zemine doğru bir şekilde yerleştirilmesi gerekmektedir. KDV'de sorumluluk, KDVK'nın 9. maddesinde düzenlenmiştir. İlgili maddede birtakım sorumluluk hallerinin sınırları net bir şekilde çizilmiştir. Ancak kanunda yer alan bir ifade, çeşitli sorunlara yol açmaktadır.

KDV'de sorumluluğa ilişkin kanuni düzenlemede yalnızca vergi alacağını güvence altına almak için gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığına vergi sorumlularını belirleme yetkisi tanınmıştır. Bakanlık ise, kendisine verilen bu yetkiyi idarenin düzenleyici işlemlerinden olan genel tebliğler aracılığıyla kullanmaktadır. Bu kapsamda yayımlanan KDVGUT'te KDV'de sorumluluk uygulamasının tam tevkifat ve kısmi tevkifat yöntemleri ile gerçekleştirileceği düzenlenmiştir. Genel tebliğde ayrıca kısmi tevkifat ile sorumluluğun bir kısmının satıcı tarafından, bir kısmının ise alıcı tarafından gerçekleştirileceği her bir işlem bazında ayrı ayrı oran belirlenmek suretiyle hüküm altına alınmıştır.

Kanunda vergi sorumlularının Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirleneceğine ilişkin ifadenin kanunilik ilkesine aykırılık teşkil ettiği değerlendirilmektedir. Zira vergi sorumluluğu, verginin ana ögelerinden biri olup vergi sorumluluğunda kişi bir başkasının vergi borçlarından dolayı yükümlülük altına girmektedir. Bazı durumlarda yalnızca işleme taraf olmasından dolayı sorumluluk kişiye yüklenmekte olup kişilerin kendi mal varlığından vergiyi ödenmesi beklenmektedir. Bu şekilde kendi maddi mal varlığını ilgilendiren ve çeşitli ödevler içeren sorumluluk halinin idarenin düzenleyici işlemi olan genel tebliğlerle idare tarafından düzenlenmesi hukuka aykırılık teşkil etmektedir. Nitekim Anayasa'da dahi yalnızca cumhurbaşkanına belirli şartlar altında verilen vergiyi belirleme yetkisi, idareye bırakılmamıştır. Ancak kanun ile idareye geniş bir takdir yetkisi sunulmakta olup bu yetkinin sınırları da kanunda çizilmemiştir. Hukuki güvenlik ilkesi başta olmak üzere kanunilik, hukuki belirlilik ve açıklık ilkeleri gereği verginin ana ögelerinin kanun ile düzenlenmesi şarttır. Bu nedenle vergi sorumluluğuna ilişkin hususların esas olarak kanunda düzenlenmesi, sınırlarının da net bir şekilde çizilmesi gerekmektedir.

Kanunda yalnızca KDV'de sorumluluk kavramından bahsedilmiş olup bunun ne şekilde yerine getirileceğine ilişkin hiçbir ifade yer almamaktadır. Bakanlık, kendisine verilen geniş takdir yetkisini kullanarak bunun tam ve kısmi tevkifat yöntemi olarak

belirtilen yöntemlerle yerine getirileceğini belirtmektedir. Ancak kanunda tevkifata ilişkin hiçbir ifade geçmemekte olup hukuki güvenlik ilkesini zedeleyecek şekilde kişilere genel tebliğ ile birtakım sorumluluklar yüklenmektedir. Ayrıca uygulamaya bakıldığında istisnai nitelikte olması gereken sorumluluk halinin, vergi alacağını hızlı bir şekilde tahsil etmek amacıyla her geçen gün genişletildiği ve birçok işlem türünün tevkifat kapsamına dahil edildiği görülmektedir. İstisnai olması gereken bir uygulamanın bu şekilde sıklıkla genişletilmesi de KDV'nin ruhuna ve yapısına zarar vermektedir.

Mükellefiyetin asıl, sorumluluğun istisnai nitelikte olması gerekmektedir. İstisnanın sınırları ise net bir şekilde belirlenmiş olmalıdır. Bu kapsamda, KDV'de sorumluluk uygulamasının tam tevkifat ve kısmi tevkifat yöntemi kullanılarak yerine getirileceği, tam ve kısmi tevkifat uygulanacak kişiler ve işlemler, kısmi tevkifat oranları, iade ve indirim mekanizmaları gibi doğrudan sorumluyu ilgilendiren hususların kanunilik ilkesi gereği kanunda düzenlenmesi gerekmektedir. Söz konusu hususların kanunda düzenlenmesiyle beraber verginin kanuniliği ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesi de güvence altına alınmış olacaktır.

Genel tebliğ ile getirilen kısmi tevkifat uygulamasında her bir işlem bazında ayrı ayrı tevkifat oranları belirlenmiştir. Genel tebliğler ve kanun incelendiğinde, her bir işlem bazında ayrı oran getirilmesinin kanuni bir dayanağı bulunmamaktadır. Doktrinde bu durumun sebebinin, işlem türlerinde meydana gelebilecek vergi kaçakçılığı ihtimali olduğu ifade edilse de mevzuatta buna ilişkin bir hüküm veya açıklama bulunmamaktadır. Bunun dışında hangi işlemler için hangi oranın belirlendiği noktasında bir öngörülebilirlik bulunmamaktadır. Vergi kaçakçılığında işlem türü değil; mükellef veya sorumlunun davranışları önem kazanmaktadır. Yalnızca işlem türünün riskli olabileceğinden hareketle, her bir işlem için ayrı oran belirlenmesi de hukuki öngörülebilirliği ve kanunilik ilkesini zedelemektedir. Nitekim uygulamada da her işlem için farklı oranların belirlenmesinin karışıklığa yol açtığı, tevkifatın yerine getirilmesinde zorluk oluşturduğu görülmektedir. AB uygulamasına ve diğer ülkelerdeki uygulamalara da bakıldığında da her bir işlem için değişen oran bulunmadığı görülmektedir. Bu bağlamda, kısmi tevkifatta her bir işlem için ayrı oran öngörülmesinin yerine, sabit tek bir tevkifat oranı tespit edilmesi ve bu oranın da kanunda açık bir şekilde belirtilmesi gerektiği değerlendirilmektedir. Böylelikle uygulamada karşılaşılan zorluklar ve karışıklıklar önleneceği ifade edilebilir.

Uygulama bakımından kısmi tevkifatta iade ve indirim mekanizmalarının da çeşitli sorunlara yol açtığı görülmektedir. Kısmi tevkifat nedeniyle satıcının yaşadığı ekonomik kaybı gidermek için iade yolu öngörülmüştür. İstisnai bir uygulama olan kısmi tevkifat için genel tebliğlerde ayrıca özel bir iade mekanizması da öngörülmüştür. Bu durumun ise istisnanın sınırlarının genişletilmesi anlamına geleceği ifade edilebilir. Bu nedenle, ayrıntıların genel tebliğde belirtilmek üzere, iadeye ilişkin temel esasın kanun maddesinde düzenlenmesi gerektiği değerlendirilmektedir. Bunun yanı sıra iade mükellef lehine bir durum iken; devlet bakımından mali yükümlülük anlamına gelmektedir. Ekonominin gidişatına bağlı olarak iadelerin gecikme riski de bulunmaktadır. Böyle bir durumda ise KDV'yi üstlenenler bakımından olumsuz bir durum oluşmaktadır. KDV iadelerinin geç alınması bu açıdan değerlendirildiğinde olumsuzluk da meydana getirmektedir.

Tevkifata ilişkin bir diğer sorun ise, tevkifatın indirim mekanizmasına zarar vermesine ilişkindir. Tevkifat, indirim mekanizmasının etkisini ortadan kaldırdığı için KDV'nin yapısına aykırı olduğu ifade edilebilir. KDV'nin temel özelliği indirim mekanizmasına dayanmasıdır. Tevkifat ile mükelleflerin işlem bedeli üzerinden hesapladıkları verginin bir kısmı alıcı tarafından tevkifata tabi tutularak satıcıya ödenmez. Böylece satıcı işlemleriyle ilgili ödediği verginin bir kısmı indirim konusu yapılamayarak yük olarak kalmaktadır. Uygulamanın sebebi vergi idaresinin düzenleyici işlemleridir. Belirtilen sakıncayı gidermek için her ne kadar iade yolu öngörülse de bu süreç de mükellefe ek yükümlülük getirmektedir. Vergi kaçakçılığını önlemesi gibi olumlu özellikleri olsa da uygulamanın idare tarafından dikkatli bir şekilde yapılması ve istisnai bir uygulama olan tevkifatın kapsamının dar tutulması gerektiği değerlendirilmektedir.

Tevkifat uygulamasına ilişkin bir diğer sorun, 7491 sayılı Kanun ile KDVK'nın 29. maddesine eklenen vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenen KDV'nin, vergi konusu yapılmasına ilişkin düzenlemedir. Söz konusu değişiklikten önce indirim için ödeme şartı aranmamakta iken; değişiklik sonrasında sorumlu sıfatıyla beyan edilen KDV ödenmeden indirim konusu yapılamamaktadır. Kanun değişikliği ile indirim konusunda kritik bir düzenleme yapılmaktadır. Son durumda, mal veya hizmet alıcısı, satıcıya vermediği KDV'yi vergi dairesine ödemediği durumda satıcı artık bunu indirim konusu yapamamaktadır. KDV'nin temelini teşkil eden indirim mekanizmasının bu hüküm ile engellenmesi ve alıcının ödeme şartına bağlanması vergi

teorisine aykırılık teşkil etmektedir. Kanun koyucu tarafından yalnızca verginin tahsilatı göz önüne alınarak hareket edilmiş ve KDV'nin temel mantığı göz ardı edilmiştir. Bu nedenle, belirtilen uygulamadan dönülerek KDV'nin temel sisteminin göz önüne alınarak değişikliklerin yapılması gerektiği ifade edilebilir.

Tevkifata ilişkin diğer sorun ise, tevkifata tabi tutulmuş mal veya hizmet bedelinin başka firmaya yansıtılmasında tekrar KDV sorumluluğunun doğmasına ilişkindir. KDV sorumluluğuna tabi mal veya hizmeti tevkifat yaparak temin edenlerin ilgili mal veya hizmeti kendi ihtiyaçları için kullandığı takdirde gider veya maliyet olarak kayıt altına almaları mümkündür. Ancak tevkifata uğramış bir mal veya hizmetin başkasına satılması veya yansıtılması durumunda tekrar KDV gerekip gerekmediği noktasında bir netlik bulunmamakta olup bu durum uygulamada sorunlara yol açmaktadır. Bu nedenle, konunun Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından genel tebliğ düzeyinde yapılacak bir açıklama ile netleştirilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

KDV tevkifatında yeni bir uygulama olan ve 01.05.2022 tarihinden itibaren yürürlüğe giren isteğe bağlı tam tevkifata ilişkin de çeşitli sorunlar bulunmaktadır. Bu kapsamda, kanunilik ilkesi ve özel sözleşmelerle sorumluluğun devri açısından konunun değerlendirilmesi gerekmektedir. Çalışmamızda da ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, isteğe bağlı tam tevkifat uygulaması ile taraflara, Hazine ve Maliye Bakanlığının istisnai olarak getirdiği ve yalnızca belirli durumlarda uygulanabilecek olan kısmi tevkifatın tam tevkifata dönüştürülme yetkisi verilmiştir. Verginin kanuniliği ilkesine göre verginin temel ögelerine ilişkin hususlar yalnızca yasama organı tarafından kanun ile düzenlenebilir. Ancak bu uygulama ile genel tebliğler aracılığıyla vergi sorumlusunu belirleme yetkisi tarafların inisiyatifine bırakılmış durumdadır. Bu durumun açık bir şekilde kanunilik ilkesine aykırı olduğu değerlendirilmektedir. Ayrıca mükellefiyet veya sorumluluğa ilişkin özel sözleşmelerin vergi dairesini bağlamayacağını düzenleyen VUK'un 8/3. maddesi de göz önüne alınmalıdır. İsteğe bağlı tam tevkifat uygulamasıyla taraflar aralarında yapacakları özel sözleşmeler ile sorumluyu değiştirmektedir. VUK'un 8/3. maddesinde belirli durumlarda istisnalar düzenlenmiştir. Ancak maddede belirtilen istisnanın dar veya geniş yorumlanmasına göre etkisi de değişmektedir. İsteğe bağlı tam tevkifata ilişkin düzenlemelerin kanun düzeyinde yapılması gerektiği ifade edilebilir. Konuya ilişkin temel düzenlemeler kanunda yapıldığı takdirde kanunilik ilkesine aykırılık ortadan kalkacaktır.

Ayrıca özel sözleşmelerle sorumluluğun değiştirilmesine ilişkin kuralın istisnası olan *"vergi kanunlarında düzenlenen haller hariç"* ifadesi kapsamına da isteğe bağlı tam tevkifat dahil edilebilecektir. Böylelikle taraflar sözleşmeyle sorumluyu değiştirdiği takdirde vergi dairesi de bununla bağlı hale gelecektir. İsteğe bağlı tam tevkifat hem idari hem de hukuki açıdan dengenin gözetilmesi gereken yenilikçi bir adımdır. Bu nedenle, sorumluluğa ilişkin düzenlemelerin açık, net ve öngörülebilir şekilde yapılması durumunda hukuki güvenliği de artırarak tarafların vergi sistemine olan öngörüsünü de netleştirebilecektir.

Çalışmamız kapsamında tespit edilebilen KDV'de tevkifata ilişkin son sorun ise kur farkına ilişkindir. Tam tevkifata tabi hizmet ithali uygulamada ve doktrinde oldukça tartışılmıştır. Yabancı parayla sağlanan hizmetlere dair faturanın hesaben kayda alındığı tarih ve ödeme tarihinin farklı olması halinde kur farkı oluşmaktadır. Kur farklarının sorumlu sıfatıyla beyan edilip edilmeyeceğine dair çeşitli tartışmalar yer almaktadır. Söz konusu tartışmaların sonlanabilmesi için ise sorumluluğun sınırlarının, matraha dahil olan unsurların, sorumlu sıfatıyla beyan edilecek hususların açık bir şekilde kanuni düzenlemeye kavuşturulmasına ihtiyaç duyulduğu söylenebilir.

Mevcut düzenlemeler ve uygulamalar incelendiğinde, verginin temel ögelerinden biri olan vergi sorumluluğuna ilişkin hususların çok genel düzeyde kanunda hüküm altına alındığı, kanun ile Hazine ve Maliye Bakanlığına çok geniş bir takdir yetkisi bırakıldığı görülmektedir. Oysa vergilendirmeye ilişkin temel unsurların, sınırlandırma varsa bu sınırların kanunda açıkça tereddüte yer vermeyecek şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Kanunda tüm hususların düzenlemesinin mümkün olmadığı ve tekniğe ilişkin hususların idare tarafından düzenlenebileceği açık olmakla birlikte kanunda adı dahi geçmeyen tam tevkifat ve kısmi tevkifat yöntemlerinin idarenin düzenleyici işlemi olan genel tebliğler aracılığıyla düzenlenmesi sorunlara yol açmaktadır. Bu nedenle, KDV'de sorumluluğun tevkifat yöntemiyle uygulanacağı, bu kapsamda tam tevkifat ve kısmi tevkifat yöntemlerinin belirlendiği, tam ve kısmi tevkifata dahil olan işlemler ve bunlara ilişkin sınırların temel olarak kanun ile hüküm altına alınması gerektiği değerlendirilmektedir. Böylelikle hem doktrinde yer alan tartışmaların hem de uygulamada karşılaşılan sorunların büyük ölçüde azalacağı ifade edilebilir.

Sonuç olarak, KDV'de sorumluluk ve tevkifat uygulamaları, vergi sisteminin işleyişi bakımından önemli bir araç olmakla birlikte, bu uygulamaların sınırları hukuki ilkeler gözetilerek belirlenmelidir. Vergi yükümlülüklerinin sadece mali değil; aynı zamanda hukuki bir boyutu olduğu da unutulmamalı, bu bağlamda hem mükelleflerin hem de sorumluların hak ve yükümlülükleri net biçimde düzenlenmelidir. Bu yönde atılacak adımlar hem uygulamadaki tereddütleri azaltacak hem de vergilemede adaletin ve güvenin tesisine katkı sağlayacaktır. Kanun koyucunun ve idarenin, KDV sorumluluğu kapsamında yapacağı düzenlemelerde verginin yapısına ve anayasal ilkelere uygun hareket etmesi vergi sistemine olan güveni artıracaktır.

# KAYNAKÇA


**4008 Sayılı Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu**, https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c063/tbmm19063119ss0659.pdf , s.e.t. 01.03.2024.

**Acar, Fatih** (2003) "Vergi Hukukunda Eşitlik Kavramının Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, S: 176, Mayıs, s. 47-61.

**Acar, Mustafa Gürhan** (2001) "Genel Tebliğ ve Muktezanın Vergi Hukuku Bakımından Mahiyeti Ve Mükellef İle İdare Bakımından Bağlayıcılığı" Vergi Dünyası, s. e.t. 09.03.2025.

**Acuner, Serkan** (2013) "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, S: 380, Nisan, s. 201-213.

**Acuner, Serkan/Acuner, Elif** (2016) "Profesyonel Turist Rehberlik Mesleğinin Hukuki Niteliği ve Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu", Vergi Sorunları Dergisi, S: 330, Mart, s. 79-92.

**Adam, Stuart/Browne, James** (2006) A Survey of the UK Tax System, Institute for Fiscal Studies.

**Ağaç, Şamil Safa** (2024) "Vergi Kaçakçılığıyla Mücadele Kapsamında; Katma Değer Vergisi'nde Yapısal Sorunlar, Denetim Sonuçları ve Çözüm Önerileri", Vergi Raporu Dergisi, S: 299, Ağustos, s. 7-25.

**Akarca, Akif/Şafak, Mehmet** (2009) "Lisanslı Depoculuk ve Vergi Destekleri" Dünya Gazetesi, 29.10.2009, www.dunya.com, s.e.t. 27.07.2024.

**Akbulut, Berrin** (2019) Ceza Hukuku Genel Hükümler, 6. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi.

**Akçay, Mehmet Bahattin/Buluş, Gökay Canberk** (2022) "Dolaylı Vergi Uygulamalarında Sapmalar ve Dolaylı Vergilerde Melezleşme Sorunu", Başkent Üniversitesi Ticari Bilimler Fakültesi Dergisi, S: 6/2, s. 96-122.

**Akdağ Güney, Necla** (2016) Anonim Şirket Yönetim Kurulu, İstanbul, Vedat Kitapçılık.

**Akdemir, Tuğçe** (2019) Katma Değer Vergisi'nde Reverse Charge-Tersine Vergilendirme Mekanizması: Avrupa Birliği ile Türkiye Üzerine Karşılaştırmalı Analiz, İstanbul, On İki Levha Yayınları.

**Akdoğan, Abdurrahman** (2014) Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 12. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi.

**Akdoğan, Abdurrahman** (2020) Kamu Maliyesi, Ankara, Gazi Kitabevi.

**Akdoğan, Abdurrahman** (2023) Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 16. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi.

**Akdoğan, Ömer/Acar, Mustafa Gürhan** (2000) "Belgesiz Mal Bulunduranların KDV Sorumluluğu ve Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunlar" Vergi Dünyası Dergisi, Şubat, www.vergidunyasi.com.tr, s.e.t.01.03.2024.

**Akkaya, Mustafa** (1997) "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:46, S:1-4, s.185-208.

**Akkaya, Mustafa** (2000) "Özel Hukuk Sözleşmelerinde Yer Alan Vergisel Hükümlerin Geçerliliği ve Bağlayıcılığı Sorunu", Yaklaşım Dergisi, S: 11, www.yaklasim.com, s.e.t. 10.10.2024.

**Aksoy, Şerafettin** (1991) Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, İstanbul, Filiz Kitabevi.

**Aksoy, Şerafettin** (1998) Kamu Maliyesi, İstanbul, Filiz Kitabevi.

**Aksöz, Sıtkı** (2004) "Metal, Plastik, Cam Hurda ve Atıkların Tesliminde KDV İstisnası Uygulaması", Vergi Dünyası Dergisi, S: 274, Haziran.

**Akyılmaz, Bahtiyar/Sezginer, Murat/Kaya, Cemil** (2021) Türk İdare Hukuku, 14. Baskı, Ankara, Savaş Yayınları.

**Akyol, M. Emin** (2008) "Katma Değer Vergisinde Tevkifat Uygulaması", Vergi Dünyası Dergisi, Eylül, www.vergidunyasi.com.tr, s.e.t. 31.05.2024.

**Akyol, M. Emin** (2008) "Pamuk, Tiftik, Yün, Yapağı, Ham Post ve Deri Teslimleri ile Büyükbaş ve Küçükbaş Hayvan Etlerinin Tesliminde KDV Tevkifatı", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S: 53, Mayıs.

**Alantar, Doğan/Aykar, Özkan** (2024) KDV (Katma Değer Vergisi), Ankara, Adalet Yayınevi.

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

**Aliefendioğlu, Yılmaz** (1981) "Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları", Danıştay Dergisi, Atatürk'ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, Ankara.

**Altaş, Soner** (2017) "Limited Şirketin Tasfiye Memurları" Vergi Raporu Dergisi, S: 214, Temmuz, s. 92-99.

**Altaş, Soner** (2021) "ABD Vergi Hukukundaki "Kişi" ile Türk Vergi Hukukundaki "Kanuni Temsilci" Kavramlarının Mukayesesi", Vergi Dünyası, Y:4 0, S: 475, Mart, s. 120-125.

**Anayurt, Ömer** (2017) Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları, 17. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

**Apak, Sedat** (2017) "Vergide Kanunilik İlkesi ve Ekonomik Yaklaşım Sınırı Sorununun İncelenmesi", Vergi Sorunları Dergisi, S: 346, Temmuz, s. 23-30.

**Araplar, Mine/Atmaca, Nilüfer/Ünal Yılmaz, Dilber** (2009) "Fazla veya Yersiz Ödenen Katma Değer Vergisinin İadesi", Vergi Raporu Dergisi, S: 113, Şubat, s. 65-70.

**Aras, Coşkun** (2009) "İthalatta Ortaya Çıkan Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu", Yaklaşım Dergisi, S: 199, Temmuz, www.yaklasim.com, s.e.t. 06.05.2025.

**Arıkan, Zeynep/Arıkan, Abdullah** (2023) "Vergi Usul Kanunu'nun 11. Maddesinin 3. Ve Devamı fıkralarında Düzenlenen Müteselsil Sorumluluk Esasının Değerlendirilmesi", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S: 72(2), s. 759-810.

**Arslan, Ahmet** (2020) "Belediyelerin KDV Tevkifatı Yükümlülüğü" Vergi Dünyası, Y: 39, S: 464, Nisan, s. 115-124.

**Arslan, Erdoğan** (2008) "KDV'de Sorumluluk ve Tevkifat", Vergi Dünyası Dergisi, Mayıs, S.321, www.vergidunyasi.com.tr, s.e.t. 30.05.2024.

**Arslan, Erdoğan** (2009) "Kur Farkları Katma Değer Vergisine Tabi Tutulamaz", Vergi Dünyası Dergisi, S: 335, Temmuz, s. 8-22.

**Arslan, Erdoğan** (2019) "Bir Danıştay Kararı'nın Düşündürdükleri: Garabet mi, İsabet mi?", Vergi Dünyası Dergisi, Y:3 8, S: 452, Nisan, s. 90-110.

**Arslan, Erdoğan** (2019) "KDV Matrahına Dahil Olan Kur Farklarının Kanuna Rağmen Fiilen Uygulanamaması Sorunu", Mali Çözüm Dergisi, C: 29, S: 156, s. 215-244.

**Aslan, Memduh** (2011) "Mirasçıların Vergi Borçlarından Sorumluluğu", Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, C: 17, S: 3-4-, s. 127-144.

**Aslanpınar, Y. Burak** (2025) Gayrimenkullerde Miras ve Bağışın Vergilendirilmesi, 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları.

**Aşçı Akıncı, Nuray** (2012) "Dolaysız Vergilerde Ayrımcılık Yasağı", Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

**Ateşağaoğlu, Erdem/Saklan, Ali** (2023) "Atanmış Mirasçıların ve Muayyen Mal Vasiyeti Lehtarının Murisin Vergisel Borçlarından Sorumluluğu", Ordu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi, C: 13, S: 1, s. 1195-1214.

**Atila, Özkan** (2006) "Belgesiz Mal Bulundurulması veya Hizmet Satın Alınması Dolayısıyla KDV Sorumluluğu", Vergi Dünyası Dergisi, Ocak, www.vergidunyasi.com.tr, s.e.t. 01.03.2024.

**Avcı, Orçun** (2020) "Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Değerlendirilmesi", Dokuz Eylül Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 25, S. 42, s.67-93.

**Avci, Özcan** (2016) "KDV Yönüyle Kur Farkları", Vergi Dünyası Dergisi, Y: 35, S: 420, Ağustos, s. 69-81.

**Avci, Özcan** (2016) "Tevkifat Kaynaklı KDV İade Uygulamasından Yansımalar", Vergi Dünyası Dergisi, S: 419, Temmuz, s. 125-133.

**Ayan, Mehmet** (2016) Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 11. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

**Aydın, Erkan** (2009) Katma Değer Vergisinde Sorumluluk, İstanbul, On İki Levha

Yayıncılık.

**Aydın, Selda** (2013) "Dünyadaki Ekonomik Krizlerle Mücadelede Katma Değer Vergisindeki Yeni Tartışmalar", Vergi Sorunları Dergisi, S: 303, s. 82-90.

**Aydos, Oğuz Sadık** (2019) Borçlar Hukuku (Genel Hükümler), Temel Hukuk Dizisi, Editör: İbrahim Ermenek, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

**Bahtiyar, Mehmet** (2022) Ortaklıklar Hukuku, Güncellenmiş 16. Bası, İstanbul, Beta Yayıncılık.

**Bal, Ali/Başar, Cemal** (2017) "Verginin Kanuniliği İlkesi", Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler, Editör: Yusuf Karakoç, Ankara, Yetkin Yayınları, s. 89-146.

**Barlass, İrfan** (2005) Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, İstanbul, Vedat Kitapçılık.

**Başaran Yavaşlar, Funda** (2013) Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

**Başaran Yavaşlar, Funda/Karaçoban Güneş, Tuğçe** (2017) Vergi Danışmanları (3568 Sayılı Kanuna Tabi Meslek Mensupları), Ankara, Seçkin Yayınları.

**Başaran Yavaşlar, Funda/Karaçoban Güneş, Tuğçe/Kapucu, Gizem/Kocatepe, Metin** (2018) Vergi Hukuku ve Uygulama, Ankara, Adalet Yayınevi.

**Batı, Murat** (2019) "Danıştay'ın "Kur Farkı" Kararı Özelinde; Kıyas Yasağının İhlali", Vergi Sorunları Dergisi, S: 367, Nisan, s. 99-114.

**Batri, Maria** (2017) "Is The Reverse Charge Mechanism an Effective Solution to European Union's Value Added Tax Fraud?" L.L.M. Dissertation, Tilburg University.

**Baykara, Bekir** (2000) "Vergi Sorumluluğu, Vergiden Sorumluluk ve VUK'un 11. Maddesine Göre KDV'den Müteselsil Sorumluluk", Vergi Dünyası, S: 222, vergidunyasi.com.tr, s.e.t. 10.08.2023

**Bekçioğlu, Selim/Arslaner, Hakan** (2010) "Vergilendirme İşlemlerinde Yeminli Mali Müşavir YMM'lerin Sorumluluğunun Sınırı", Muhasebe ve Denetime Bakış, S: 32, s. 29-52.

**Beretta, Giorgio** (2019) European VAT and the Sharing Economy, United Kingdom, Wolters Kluwer.

**Bilici, Nurettin** (2020) Avrupa Birliği ve Türkiye II, 8. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi.

**Bilici, Nurettin** (2024) Kamu Maliyesi, 16. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi.

**Bilici, Nurettin** (2024) Türk Vergi Sistemi, 48. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi.

**Bilici, Nurettin/Canyaş, Oytun** (2025) Vergi Hukuku, 57. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi.

**Bilici, Nurettin/Üstün, Ümit Süleyman** (2025) Damga Vergisi ve Harçlar, 3. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi.

**Birgili, Mehmet Aydın/Birgili, Mehmet Feyzi** (2019) "Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi (KDV) İadeleri", E-Yaklaşım, S: 324, Aralık, www.yaklasim.com, s.e.t. 09.09.2024.

**Blumich/Falk** (1955) Einkommensteuer Gesetz, 7 Auflage, Verlag Franz Vahlen Gmbh Berlin und Frankfurt.

**Bozdoğan, Doğan/Çataloluk, Cuma** (2017) "Belediyelerin Vergilendirme Yetkisinin Kanunilik İlkesi Açısından İncelenmesi", Ordu Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi, C: 7, S: 3, s. 433-444.

**Boztaş, Hakan** (2009) "Katma Değer Vergisi Kanununda Sorumluluk Uygulaması" Vergi Dünyası Dergisi, S: 331, Mart, www.vergidunyasi.com.tr, s.e.t. 01.03.2024.

**Bulutoğlu, Kenan** (1978) Türk Vergi Sistemi, Cilt 1, İstanbul, Fakülteler Matbaası.

**Bulutoğlu, Kenan** (2004) Türk Vergi Sistemi, 8. Baskı, İstanbul, Batı Türkeli Yayıncılık.

**Bussy, Adrien** (2021) "Cross-border Value Added Tax Fraud In The European Union", Lee Kuan Yew School of Public Policy.

**Buyruk, A. Özkan** (2007) "Vergi Hukukunda Müteselsil Sorumluluk-Vergi Sorumluluğu" Vergi Dünyası, S: 309, Mayıs, www.vergidunyasi.com.tr, s.e.t. 19.07.2024.

**Buyruk, A. Özkan** (2018) "Son Yargı Kararları Işığında Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu", Vergi Dünyası Dergisi, Y: 38, S: 445, Eylül, s. 85-90.

**Buyruk, A. Özkan** (2024) Damga Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.

**Buyrukoğlu, Selçuk/Bozdoğan, Doğan** (2015) "Danıştay İçtihatlarında Vergilendirmede Kanunilik", Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi, S: 10/1, s. 263-282.

**Büyükışık, Pınar** (2006) "Belgesiz Mal Bulundurulması veya Hizmet Satın Alınması Dolayısıyla KDV Sorumluluğu", Vergi Dünyası Dergisi, S: 300, Ağustos, www.vergidunyasi.com.tr , s.e.t. 01.03.2024.

**Candan, Turgut** (1998) Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, Ankara, Tüze Yayıncılık.

**Candan, Turgut** (2006) Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, 2. Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları.

**Canyaş, Oytun** (2006) Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları.

**Ceylan, Abdullah** (2024) "5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Devir (Vergisiz Birleşme)", Gaziantep Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S: 2, s. 1-21.

**Coşgun, Okan** (2019) "Vergi Sorumlusu Emsal Bedel Üzerinden KDV Tevkifatı Yapabilir mi?" Vergi Dünyası Dergisi, Nisan, S: 452, s. 125-130.

**Çağan, Nami** (1975) Vergi Hukukunda Süreler, Ankara, Sevinç Matbaası.

**Çağan, Nami** (1976) "Bankaların Vergi Yükümlülükleri ve Vergi Sorumlulukları", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 23, S: 1-4, s. 21-47.

**Çağan, Nami** (1980) "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 26, S: 1-4.

**Çağan, Nami** (1982) Vergilendirme Yetkisi, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları.

**Çağan, Nami** (1984) "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi", Anayasa Yargısı Dergisi, C:1, S:4, s.171-183.

**Çağlar, Kemal** (2015) Vergi Usul Kanunu ve Yorumu. Ankara, Adalet Yayınevi.

**Çakıcı, Ömer/Kütükçü, Abdullah/Akçay, M. Bahattin/Ersan, Mustafa** (2012) KDV Tevkifatı, Ankara, Seçkin Yayınları.

**Çakır, Muharrem** (2021) Türk Vergi Sisteminde Vergi Karmaşıklığının Analizi, Ankara, Gazi Kitabevi.

**Çavdar, Fatih** (2017) "Elektronik Ticaretin Vergi Denetimi Üzerindeki Etkileri", Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, C: 9, S: 1, s. 13-27.

**Çelik, Celal** (2012) Türk Vergi Sisteminde Kur Farklarının Vergilendirilmesi, HUD Yayınları.

**Çelik, Erkan** (2022) Belediye Gelirleri ve Uygulaması, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

**Dakın, Mustafa** (2022) "Sahte Faturaya Önlem "İsteğe Bağlı Tam Tevkifat", DKN Vergi Denetim Danışmanlık, 30.04.2022, www.dkn.com.tr, s.e.t. 27.09.2024.

**Dal, Emre** (2016) "Yurt dışına Yapılan Royalty Ödemelerinin Vergilendirilmesi ve Royalty Ödemelerinde Oluşan Kur Farklarının Kurumlar ve Katma Değer Vergisi Tevkifatı Sorumluluğu Açısından Değerlendirilmesi", Vergi Dünyası Dergisi, Y: 36, S: 423, Kasım, s. 155-160.

**Dayanç Kuzeyli, N. Nilay** (2019) "Sermaye Şirketlerinin Birleşmesinde Vergi Sorumluluğu", Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 9, S: 1, s. 129-158.

**Deliktaş, Erol** (2020) "Kısmi Tevkifat Uygulamasından Kaynaklanan KDV İade İşlemlerinde İade Hakkının Kısmen İade, Kısmen İndirim Yoluyla Kullanılması Mümkün Mü?" Mali Çözüm Dergisi, S: 30 (161), Eylül Ekim, s. 303-310.

**Demir, İhsan Cemil** (2008) "ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi", Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, C: 10, S: 1, s. 275-297.

**Demir, Ömer** (2022) "5 Soruda İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Uygulaması", https://www.verginet.net/dtt/1/istege-bagli-tevkifat-uygulamasi.aspx , s.e.t. 27.12.2023.

**Demirbaş, Timur** (2019) Ceza Hukuku Genel Hükümler, 14. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

**Demirci, Zeynep/Avcı, Orçun** (2019) "KDV'ye Yeni Bir Öneri: İngiliz Modeli", Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C: 21, S: 2, s. 597-607.

**Deschenaux, Henri/Tercier, Pierre** (1993) Sorumluluk Hukuku, Çeviren: Salim Özdemir, Ankara, Kadıoğlu Matbaası.

**Dikmen, Orhan** (1945) "Türkiyede Muamele Vergisinin İnkişafı", İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, C: 5, S: 1-4, s. 96-126.

**Dilber, Emircan/Belge, Gökhan** (2011) "Serbest Bölgelerde Faaliyette Bulunan Mükellefler Tarafından Yapılan Katma Değer Vergisi Tevkifatı", Vergi Dünyası Dergisi, S: 360, Ağustos, s. 126-131.

**Dinçeli, Nuriye** (2009) "Belgesiz Mal Bulunduran veya Hizmet Satın Alanların KDV Sorumluluğu", Vergi Sorunları Dergisi, S: 248, Mayıs.

**Doğan, Abdullah Aykon** (1985) KDV Kanunu Açıklaması ve Yorumu, Ankara.

**Doğan, Beşir Fatih** (2011) Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Organizasyonu ve Yönetim Yetkisinin Devri, İstanbul, Vedat Kitapçılık.

**Doğrusöz, Ahmet Bumin** (1992) Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme "Stopaj", İstanbul, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını No: 3.

**Doğrusöz, Ahmet Bumin** (2000) "Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi", Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, s. 135-160.

**Duran, Lütfi** (1974) Türkiye İdaresinin Sorumluluğu, Ankara, Sevinç Matbaası.

**Durgun, Ercan** (1996) "Belgesiz Mal Bulundurma ve Hizmet Satın Alınmasında Sorumlu Sıfatıyla KDV Uygulaması ve Vergi İndirimi" Vergi Dünyası Dergisi, Haziran, www.vergidunyasi.com.tr, s.e.t. 01.03.2024.

**Dursun, Memduh** (2019) "Sahte Fatura Kullanımında ve Kayıt Dışı Alım/Satımlarda KDV Sorumluluğu", Vergi Raporu Dergisi, S: 238, Temmuz, s. 40-49.

**Duru, Ahmet Alptekin** (2020) "Belediyelerin İlan ve Reklam Vergisi Uygulamaları Üzerine Bir Değerlendirme", Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C: 8, S: 3, s. 831-943.

**Ekici, Dilara** (2011) "Türk Vergi Sisteminde Vergi Reformları", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

**Ekinci, Erdal** (2018) "New VAT Liability for Non-Resident Suppliers of Electronically Supplied Services in Turkey" International VAT Monitor, C: 29, S: 5.

**Eminoğlu, Cafer** (2023) Anonim Şirket Özelinde Fiili Yönetim Organı, Ankara, Adalet Yayınevi.

**Erdem, Ahmet** (2023) "Vergilerin Kanuniliği İlkesi Bağlamında Cumhurbaşkanının Vergi İle İlgili Düzenleyici İşlem Yapma Yetkisi Üzerine Bir İnceleme", Karatekin Hukuk Dergisi,

C: 1, S: 2, s. 93-128.

**Erdem, Metin/Şenyüz, Doğan/Tatlıoğlu, İsmail** (2017) Kamu Maliyesi, 14. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi.

**Erdoğan Daştan, Nilgün** (2023) "Türkiye'de Katma Değer Vergisi Tevkifatı Ve Vergi İdaresinin Takdir Yetkisi", Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, Yüksek Lisans Tezi.

**Eren, Fikret** (1975) Sorumluluk Hukuku Açısından Uygun İlliyet Bağı Teorisi, Ankara Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 361, Ankara, Sevinç Matbaası.

**Eren, Fikret** (2020) Borçlar Hukuku, 25. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları.

**Ergin, Numan Emre** (2021) "Avukatlık Hizmetlerinde KDV Tevkifatı ve Sorunlar", Vergi Dünyası Dergisi, Y: 41, S: 481, Eylül, s. 63-66.

**Erginay, Akif** (1953) Vergi Hukuku Prensipleri, Ankara, AÜHF Yayını.

**Erginay, Akif** (1977) Türkiye Cumhuriyeti Dönemi, Vergi Resim Harç ve Kanunları, C: 2, Ankara.

**Erginay, Akif** (1995) Vergi Hukuku, Ankara, Savaş Yayınları.

**Erginay, Akif** (2003) Kamu Maliyesi, 17. Baskı, Ankara, Savaş Yayınları.

**Ernst&Young**, "Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2025", https://www.ey.com/en_gl/technical/tax-guides/worldwide-vat-gst-and-sales-tax-guide, s.e.t. 28.03.2025.

**Ertaş, Bilal Levent** (2017) "Dijital Ekonomide Yurt Dışından Alınan Hizmetler Bakımından KDV Mevzuatındaki Sorunlar", Vergi Raporu Dergisi, Aralık, S: 219, s. 131-140.

**Ertekin, Hamza** (2021) "Yeni Getirilen KDV Tevkifatlarında Çözüm Bekleyen Belirsizlikler", 31.05.2021, https://www.alomaliye.com/2021/05/31/kdv-tevkifatlarinda-cozum-bekleyen-belirsizlikler/?srsltid=AfmBOop0j6LXF8T3xcb5NoFED2i-Y9BLRAjbgkc8478unGIM3JoVaOWJ, s.e.t. 25.04.2025.

**Ertekin, Şaban** (2013) "Personel Çalıştırılmasına Dayalı Hizmet Alımlarında KDV Tevkifatı Uygulaması", Gümrük&Ticaret Dergisi, S: 2, s. 49-55.

**Feria, Rita** (2019) "The New VAT General Reverse-Charge Mechanism" EC Tax Review, S: 4, s. 172-175.

**Feyzioğlu, Bedi Necmeddin** (1952) "Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiyi Doğuran Hadise)" Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, C: 6, S: 1-4, s. 63-89.

**Gençay Çapanoğlu, Sema** (2014) Sorularla AB Politikaları ve Türkiye Serisi, İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları.

**Gendron, Pierre-Pascal** (2009) "How Should the United States Government Entities,

Nonprofit Organizations, and Tax-Exempt Bodies under a VAT", 63 Tax L. Rev. s. 477-508

**Gerçek, Adnan** (2003) Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği, Bursa, Ekin Kitabevi.

**Gerçek, Adnan** (2005) "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi" Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 54, S: 3, s. 157-193.

**Gerçek, Adnan/Bakar, Feride** (2017) "Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa'nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi", International Journal of Public Finance, C: 2, S: 1, s. 7-26.

**Giray, Filiz** (2018) Maliye Tarihi, Bursa, Dora Yayınları.

**Gökçay, Şerif Emre** (2022) Harcama Vergilerinin Tarihsel Gelişimi, Kuramsal Yapısı ve Etkinliği, İstanbul, Oniki Levha Yayınları.

**Göker, Cenker** (2009) Vergilerin Yasallığı İlkesi Kapsamında Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Üzerine, Prof. Dr. Mualla Öncel Armağanı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, C: 2, Ankara.

**Göker, Cenker** (2013) "Vergi Kanunlarında Maliye Bakanlığı'na Verilen "Usul ve Esasları" Düzenleme Yetkisinin Yeni Gelir Vergisi Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi", S: 299, Ağustos, s. 60-66.

**Göker, Cenker** (2013) Yürütme ve Yargı Organlarının İlişkileri Açısından Katma Değer Vergisinin Konusu, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

**Gökkaya, Murat** (2013) "Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kapsamındaki İşlemlerin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu", Vergi Raporu Dergisi, Ağustos, S: 167, s. 16-21.

**Gökmen, Selahattin** (2012) "KDV'de Tevkifat Çözüm mü?" 28.11.2012, https://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/selahattingokmen/003/ , s.e.t. 27.04.2025.

**Görgülü, Tuncay** (2020) Avrupa Vergi Hukuku, Ankara, Yetkin Yayınları.

**Gözler, Kemal** (2015) Hukuka Giriş, 12. Baskı, Bursa, Ekin Basım.

**Gözler, Kemal** (2019) Hukukun Temel Kavramları, 17. Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım.

**Gülçiçek, Ayşe** (2023) Yorum ve Açıklamalarla Katma Değer Vergisi Özelgeler, Yargı Kararları, Örnek Uygulamalar, Özellikli Hususlar, 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

**Günay, Fehmi** (2003) "Katma Değer Vergisi Uygulamasında Yeni Bir Tevkifat Sorumluluğu", Vergi Sorunları Dergisi, S: 182, Kasım, s. 73-78.

**Güner, Nurgül** (2011) "Verginin Kanuniliği İlkesinin Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Değerlendirilmesi", Vergi Raporu Dergisi, S: 140, s. 96-101.

**Güneş, Gülsen** (1993) "Vergi Yükümlülüğüne ya da Vergi Sorumluluğuna Yönelik Sözleşmelerin Vergi Dairesi Açısından Bağlayıcılığı" İstanbul Barosu Dergisi, C: 68, S: 7-8-9.

**Güneş, Gülsen** (2014) Verginin Yasallığı İlkesi, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.

**Güneş, Gülsen/Yılmaz, Güneş** (2021) "Katma Değer Vergisi'nde Sorumluluk ve Tevkifat İkilemi", Güncel Maliye Tartışmaları 3 Dr. Veysi Seviğ'e Armağan, Seçkin Yayınları, Ankara, s.371-404, Editörler: Dr. A. Bumin Doğrusöz, Prof. Dr. Ayşe Güner, Prof. Dr. Gülay Akgül Yılmaz.

**Güngör, Gürcü** (2017) "Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisinin Tarihi, Vergi Gelirleri İçerisindeki Yeri ve Reform İhtiyacı" Vergi Raporu Dergisi, S: 219, Aralık, s. 75-87.

**Gürses Şahin, Hilal** (2024) Vergi İdaresinin Düzenleyici İşlemleri ve Yargısal Denetimi, Ankara, Adalet Yayınevi.

**Güzel, Volkan** (2018) "Türk Vergi Hukuku'nda Ölüm Hali", Vergi Raporu Dergisi, S: 226, Temmuz, s. 73-83.

**Haase, Florian/Steierberg, Daniela** (2024) Tax Law in Germany, 3. Baskı, München, C.H.Beck.

**Hatemi, Hüseyin** (1998) Sözleşme Dışı Sorumluluk Hukuku, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul.

**Işık, Abdülkadir** (2014) Kamu Maliyesi, 3. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi.

**İleri, Yusuf** (2015) "KDV Tevkifatının Şifreleri", Vergi Dünyası Dergisi, S:408, Ağustos, s. 90-95.

**İlgar, Büşra** (2018) "Avrupa Birliği ve Türkiye KDV Mevzuatlarının Uyumlaştırılması ve Türkiye'nin E-Dönüşüm Sürecinin AB Uyumuna Etkisi", Vergi Sorunları Dergisi, S: 353, Şubat, s. 93-104.

**İnaltong, Ceyhan** (2013) Katma Değer Vergisi'nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını.

**İnaltong, Ceyhan** (2017) "Kur Farklarında KDV Uygulaması", Vergi Dünyası Dergisi, Y: 36, S: 430, Haziran, s. 60-72.

**James, Simon** (1997) "Self-Assestment and The UK Tax System", Australian Tax Forum. C: 13, s. 205–226, heinonline.com, s.e.t. 04.12.2024.

**James, Simon/Alley, Clinton** (2009) "Tax Compliance, Self-Assestment and Tax Administration", Journal of Finance and Management in Public Services, C: 2, S: 2, s. 27-42, https://ore.exeter.ac.uk/repository/bitstream/handle/10036/47458/james2.pdf , s.e.t. 04.12.2024.

**Janssen, Anne** (2021) "The Problematic Combination of EU Harmonized and Domestic Legislation regarding VAT Platform Liability" International VAT Monitor, A Global Guide

to Sales Taxation, S: 32(5), s. 231-239

**Jochum, Heike/Thiele, Philipp J.** (2013) Introduction to German Tax Law, Stuttgart, Boorberg.

**Kaneti, Selim** (1986) Vergi Hukuku. İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi.

**Kaneti, Selim/Ekmekci, Esra/Güneş, Gülsen/Kaşıkcı, Mahmut** (2019) Vergi Hukuku. İstanbul, Filiz Kitabevi.

**Kanlı, Sedat/Dumurcaklı, Engin** (2018) "Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Sistemi ve Bu Sisteme İlişkin Vergi Kanunlarında Yer Alan Düzenlemeler", Vergi Dünyası Dergisi, Y: 37, S: 438, Şubat, s. 139-149.

**Kara, Mustafa Sefa** (2013) "Belgesiz Mal Bulunduran veya Hizmet Satın Alanlarda KDV Sorumluluk Uygulaması", Vergi Raporu Dergisi, S: 160, Ocak, s. 91-97.

**Karakoç, İsmail** (2018) "Katma Değer Vergisinde Yeni Dönem: 3 No'lu KDV Beyannamesi", Vergi Sorunları Dergisi, S: 354, Mart, s. 51-55.

**Karakoç, Yusuf** (1996) Türk Vergi Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi, Ankara, Anayasa Yargısı 13. Anayasa Mahkemesi Yayını.

**Karakoç, Yusuf** (2012) "Anayasanın Vergi Ödevine İlişkin Hükmünün Değerlendirilmesi", Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler, Editörler: Yenisey, Feridun/Güneş, Gülsen/Şirin, Z. Ertunç, İstanbul, On İki Levha Yayınları, s. 83-98.

**Karakoç, Yusuf** (2013) "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", Dokuz Eylül Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 15, Özel Sayı, s. 1259-1308.

**Karakoç, Yusuf** (2017) Genel Vergi Hukuku, Ankara, Yetkin Yayınları.

**Karataş Durmuş, Neslihan** (2016) "Spor Kulüplerinin Vergilendirilmesi" Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Y: 7, S: 27, Temmuz, s. 245-278.

**Karataş Durmuş, Neslihan** (2018) Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları, Ankara, Adalet Yayınevi.

**Karyağdı, Nazmi** (2006) Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi, Ankara, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2006/371.

**Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Gerekçesi**, Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları, https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/KDV/cilt_2_3065_sayili_kanun.pdf , s.e.t. 27.02.2024.

**Katma Değer Vergisi Kanunu Tasarısı Gerekçesi**, TBMM Tutanak Dergisi, 17. Dönem, Yasama Yılı 2, Cilt: 7, s. 1-498, https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d17/c007/tbmm17007017.pdf , s.e.t.26.02.2024.

**Kay, J.A./King, M.A.** (1990) The British Tax System, Fifth Edition, Oxford University

Press, New York, https://ifs.org.uk/sites/default/files/output_url_files/kay_king.pdf, s.e.t. 04.12.2024.

**Kaya, Mustafa Göktuğ/ İlik, Hüseyin Kamil/ Türkmen, Hakan** (2017) Uluslararası Vergi Sistemi ve Denetim, 2. Baskı, Ankara, Nobel Bilimsel Eserler.

**Kaya, Ufuk** (2016) "Katma Değer Vergisi Türkiye Uygulamasında Vergi Kesenlerin Sorumluluğunun İncelenmesi" Legal Mali Hukuk Dergisi, C: 12, S: 133.

**Kayar, İsmail** (2019) Borçlar Hukuku - Genel Hükümler Özel Borç İlişkileri, 11. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

**Kırbaş, Sadık** (2004) Vergi Hukuku, Ankara, Siyasal Kitabevi.

**Kırman, Ahmet** (1985) "Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk", Mali Sorunlara Çözüm, S: 8, s. 27-41.

**Kırman, Ahmet** (2004) "Vergide Kanunilik İlkesi ve ÖTV Örneği: Türk Silahlı Kuvvetlerine Yapılan Araç Teslimleri", Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Erden Kuntalp'e Armağan, C: 2, S: 2, s. 3-43.

**Kızılot, Şükrü** (2012) Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.

**Kızılot, Şükrü/Kılıç, Cem/Müderrisoğlu, Okan** (2006) AB Yolunda Mali Dünyamız, Ankara, TİSK Yayınları.

**Kirsner, M.A./Miller, R.S./Neier, D./Traurig, G**. (2001) "Being Held Personally Liable For Debtor Company's Unpaid Taxes", New York Law Journal, August, www.gtlaw.com.

**Kobetsky, Michael** (2011) International Taxation of Permanent Establishments: Principles and Policy, New York, Cambridge University Press.

**Kokott, Juliane** (2022) EU Tax Law, München, C.H.Beck.

**Kumrulu, Ahmet** (1981) "Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Atatürk'ün 100. Doğum Yılına Armağan, Ankara, C: 24, S: 1/4, s. 147-162.

**Kumrulu, Ahmet** (1988) "Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S: 3, s. 412-439.

**Kurnaz, Harun** (2025) "Hizmet İthalatlarında Vergiyi Doğuran Olayın; Kurumlar Vergisi Matrahına, KDV Tevkifat Dönemleri ve KDV Tevkifat Matrahlarına Etkileri", Vergi Dünyası Dergisi, Y: 44, S: 524, Nisan, s. 142-154.

**Kurt, Serkan** (2019) "Fazla veya Yersiz Tahsil Edilen KDV'lerin Düzeltilmesi ve İadesi", Mali Çözüm Dergisi, C: 29, S: 154, s. 171-180.

**Kuşçu, Serdar** (2012) "Damga Vergisinde Sorumluluk", Vergi Raporu Dergisi, S: 153, s. 41-46.

**Lejeune, Ine/van Kesteren, Herman W.M./Bijl, Jeoren** (2010) A Guide to VAT in the 27 EU Member States, Norway and Switzerland, Brussels, PricewaterhouseCoopers.

**Maç, Mehmet** (1998) KDV Uygulaması, İstanbul, Denet Yayıncılık.

**Maç, Mehmet** (2005) "Hizmet İthalinde KDV ve Stopaj Sorumluluğu", Mali Çözüm Dergisi, S: 71, s. 24-29.

**Maç, Mehmet** (2007) "Alüminyum Mamullerinde KDV Tevkifatı Hatalıdır", Dünya Gazetesi, 15 Haziran 2007, www.denet.com.tr, s.e.t. 17.09.2024.

**Maç, Mehmet** (2007) "KDV Tevkifatına Tabi Tutulmuş Mal veya Hizmetin Aktarılmasında Tekrar KDV Tevkifatı Gerekir Mi?" Vergi Dünyası Dergisi, Temmuz, www.vergidunyasi.com.tr, s.e.t. 25.04.2025.

**Maç, Mehmet** (2010) "Kur Farkı Faturaları Normalde "Kur Farkı+KDV" Şeklinde Olmalıdır. KDV'nin İçyüzde Suretiyle Hesabı Tarafların Anlaşmasına Bağlıdır", Vergi Dünyası Dergisi, S: 341, Ocak, s. 4-6.

**Maç, Mehmet** (2018) "Kur Farklarının KDV'ye Tabi Olmadığı Yönündeki Önemli Danıştay Kararı", Lebib Yalkın Dergisi, S: 177, Eylül.

**Maç, Mehmet** (2019) "Kur Farklarının Kanunla KDV'ye Tabi Hale Getirilmesi ve Bu Konuda Ön Plana Çıkan Soru ve Sorunlar", https://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/makaleler/MK05.519.pdf, s.e.t.29.04.2025, s. 2.

**Maç, Mehmet** (2021) "Mücbir Sebep Halinin KDV Tevkifatına Etkisi ve Bu Konuda 34 No.lu KDV Tebliği ile Getirilen Değişiklik", Lebib Yalkın Dergisi, S: 207, Mart.

**Maç, Mehmet** (2022) "2 No.lu KDV beyannamesi ile KDV sorumluluğunun veya Tevkifatının Yerine Getirilmemesi Halinde Ortaya Çıkabilecek Vergi Ziyaı Cezası", Yaklaşım Dergisi, Ağustos, S: 356, www.yaklasim.com, s.e.t. 30.01.2024.

**Maç, Mehmet** (2022) "İsteğe Bağlı Tam (%100 Oranlı) KDV Tevkifatı Yürürlüğe Girmiştir" Lebib Yalkın Dergisi, Haziran 2022, S: 222, denet.com.tr, s.e.t.27.01.2024.

**Maç, Mehmet** (2022) "Kısmi KDV Tevkifatına Tabi Servis Taşımacılığı ve Kara Yolu ile Mal Taşımacılığı Hizmetleri" Vergi Dünyası Dergisi, Y: 41, S: 489.

**Maç, Mehmet** (2022) "Yurt dışından Alınan Hizmetlerin Hangilerinde KDV Sorumluluğu Vardır?" Yaklaşım Dergisi, S: 359, www.yaklasim.com, s.e.t. 05.06.2024.

**Maç, Mehmet**, KDV-6, https://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/kdv6/KDV6-9.pdf, s.e.t. 03.04.2025.

**Maç, Mehmet/Turut, Şenol** (2010) "Katma Değer Vergisi Tevkifatına Tabi "Yapım İşlerinin" Kapsamı, Vergi Dünyası, S: 347, Temmuz, www.vergidunyasi.com.tr, s.e.t. 01.05.2024.

**Merter, Mehmet Emin/Acar, İbrahim Atilla/Arslan, Enver** (2007) "Türk Vergi Sisteminde KDV Uygulaması ve Etkinliğinin Analizi", Maliye Dergisi, S: 153, s. 24-50.

**Musaballı, Hakkı** (1966) "Çağdaş Gider Vergileri", Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, S: 12, s. 1-8.

**Mutlu Kaya, Özge** (2020) "Dijital Hizmet Vergisi ve Türkiye Uygulaması", Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S: 2, s. 447-478.

**Mutlu, Abdullah** (2009) Tanzimattan Günümüze Türkiye'de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi, Ankara, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2009/390.

**Nadaroğlu, Halil** (1983) Kamu Maliyesi Teorisi, İstanbul, Okan Yayıncılık.

**Nadaroğlu, Halil** (1985) Kamu Maliyesi Teorisi, İstanbul, Beta Yayınları.

**Narter, Sami** (2016) Kusursuz Sorumluluk, Haksız Fiil Sorumluluğu ve Tazminat Hukuku, 2. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi.

**Nas, Adil** (2010) "Damga. Vergisinde Vergi Sorumluluğu", Legal Mali Hukuk Dergisi, S: 63.

**Nas, Adil** (2013) "Katma Değer Vergisinde Bir Tevkifat Türü Olarak Tam Tevkifat", Zirve Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 2, S: 2, Eylül, s. 59-72.

**Nas, Adil** (2024) Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumluluğu, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

**Neumark, Fritz** (1951) Maliyeye Dair Tetkikler, 4. Baskı, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları No:118 – İktisat Fakültesi Neşriyatı No: 9.

**OECD** (2019), "The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales", OECD Publishing, Paris.

**Oğuz, Habip** (2016) "Sorumluluk Hukukunda Kusur", Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Y: 7, S: 28, Ekim, s. 273-286.

**Oktar, Kemal (**2005) KDV İstisnalar ve İadeler, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları.

**Oktar, Kemal** (2015) Özel Tüketim Vergisi Yorum ve Açıklamaları, 2. Baskı, Ankara, PWC.

**Oktar, Kemal** (2019) "Kur Farklarında KDV Sorunsalı", Vergi Dünyası Dergisi, Y: 38, S: 455, Temmuz, s. 137-142.

**Oktar, Kemal** (2020) KDV İstisnalar ve İadeler, Ankara, Gözlem Yayıncılık.

**Oktar, S. Ateş** (1997) Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine Düşünceler, Sayıştay Dergisi, C: 8, S: 25, s. 63-105.

**Oktar, S. Ateş** (2017) Vergi Hukuku. 12. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi.

**Onğun, Gülümser** (2012) "Katma Değer Vergisi'nde Örneklerle Teslim ve Teslim Sayılan Haller", Vergi Raporu Dergisi, S: 154, Temmuz, s. 103-114.

**Oral, Hasan** (2005) "Avrupa Birliği'ndeki Vergi Uyum Çalışmaları ve Türkiye", Türkiye

Barolar Birliği Dergisi, S: 56.

**Oral, Hasan** (2018) "Katma Değer Vergisi İndirimi Şartlarına Türkiye ve Avrupa Birliği'nin Yaklaşımı", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S:138, s. 135-158.

**Oral, Hasan** (2023) "Mülkiyet Hakkı Çerçevesinde Katma Değer Vergisinde İade Mekanizması", İnsan Hakları ve Vergi, Editörler: Bilici, Nurettin/Oral, Hasan, Ankara, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ekim, s. 41- 85.

**Orhan, Ali** (1988) "Vergi Kesenlerin Sorumluluğu "Müteselsil Sorumluluk" ve Katma Değer Vergisinde Müteselsil Sorumluluk", Vergi Sorunları Dergisi, S: 38.

**Ortaç, Fevzi Rıfat/Ünsal, Hilmi/Yılmaz, Elif** (2016) "Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Çerçevesinde Ön Vergileme Uygulamasının Vergi Sistemine Etkileri Açısından Değerlendirilmesi", International Journal of Public Finance, C: 1 S: 1, s. 75-94.

**Ortaç, Fevzi Rifat** (1990) "Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk", Yayımlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

**Öksüz, Mehmet/Türgay, Timur** (2018) "Türkiye'de Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Tevkifat Müessesesi", Yönetim Bilimleri Dergisi, C: 16, S: 32, s. 135-156.

**Öncel, Mualla** (1973) "Katma Değer Vergisi", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S: 3, s. 289-312. https://dergiler.ankara.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/20.500.12575/48214/3055.pdf?sequence=1&isAllowed=y , s.e.t. 26.02.2024.

**Öncel, Mualla** (1978) "Türk Vergi Hukukunda Takas", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 35, S: 1-4, s. 9-15.

**Öncel, Mualla** (1983) "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan, Ankara, A.Ü. SBF Yayını No: 522, s. 39-55.

**Öncel, Mualla/Kumrulu Ahmet/Çağan, Nami** (1998) Vergi Hukuku, Ankara, Turhan Kitabevi.

**Öncel, Mualla/Kumrulu, Ahmet/Çağan, Nami/Göker, Cenker** (2019) Vergi Hukuku, 28. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi.

**Öner, Erdoğan** (2005) Amerika Birleşik Devletleri Vergi İdaresi: Internal Revenue Service (IRS), Ankara, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005/366.

**Öner, Erdoğan** (2017) Vergi Hukuku, Seçkin Yayınları, Ankara.

**Öner, Erdoğan** (2023) Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

**Öner, Erdoğan** (2023) Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

**Öner, Erdoğan/Değirmenci, Cenker** (2016) Damga Vergisi ve Harçlar Bilgisi, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

**Örs, Cihan** (2016) "Belgesiz Mal Bulundurulması veya Hizmet Satın Alınması Durumunda KDV Sorumluluğunun Değerlendirilmesi ve Bir Öneri" E-Yaklaşım Dergisi, Şubat, S:278, www.yaklasim.com, s.e.t. 04.03.2024.

**Öz, Ersan** (2005) "Vergilendirmede Kanunilik İlkesi ve Bütçe Kanunları", Vergi Sorunları Dergisi, S: 201, Haziran, s. 142-149.

**Öz, Ersan/Akdemir, Tekin** (2002) "ABD Vergi Sistemi", Vergi Sorunları Dergisi, S :168, s. 86-103.

**Öz, Ersan/Yavuz, Ersin/Akçay, Fatih** (2017) "Ölüm Vakalarının Türkiye'de Vergisel Açıdan Doğurduğu Hukuki Sonuçlar", Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, S: 31, s. 27-46.

**Öz, N. Semih** (2013) "Futbol ve Vergilendirmesi Üzerine Bir Değerlendirme", Terazi Hukuk Dergisi, Y: 8, Ocak, s. 56-59.

**Öz, N. Semih/Göker, Cenker/Karabacak, Saygın** (2019) "İngiltere Katma Değer Vergisi Sisteminin Temel Özellikleri", TÜRMOB Yayınları – 495, https://www.blksmmmo.org.tr/mevzuat/depo/haberresim/20190227_5645257831e.pdf , s.e.t.17.03.2025.

**Özbalcı, Yılmaz** (2008) Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Oluş Yayınları.

**Özer, Yunus** (2018) "Elektronik Ticarette Yeni Bir Düzenleme: 3 No.lu KDV Beyannamesi", Vergi Raporu Dergisi, S: 229, Ekim, s. 116-121.

**Özgenç, A. Selçuk** (2017) "Avrupa Birliği İçtihadı ve Türk İçtihadı Açısından Katma Değer Vergisinde Müteselsil Sorumluluk", Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 5, S: 1, s. 83-97.

**Özkan, Nevzat** (2006) "Katma Değer Vergisi Uygulamasında Müteselsil Sorumluluk", Vergi Raporu Dergisi, S: 82, Haziran-Temmuz 2006, s. 59-66.

**Öztürk, Haluk/Özcan, Bekir** (2023) "Vergi Kanunlarında Hazine ve Maliye Bakanlığına Verilen Yetkilerin Anayasal Hükümler Açısından Durumu", Vergi Sorunları Dergisi, S: 414, Mart, s. 67-80.

**Öztürk, İlhami** (2016) "Vergi Hukuku Kapsamında Anonim Şirketlerin Tüzel Kişi Yönetim Kurulu Üyelerinin Kanuni Temsilci Sıfatıyla Sorumluluğu", S: 24, s. 309-330.

**Öztürk, Nadir** (2010) "Tarım Ürünleri Lisanslı Depo İşletmelerince Düzenlenecek Ürün Senetlerinin Tesliminde KDV Uygulaması: Verginin Konusuna Girmeyen İşlemlerin Vergiden İstisna Edilmesi", Yaklaşım, S: 209, Mayıs, www.yaklasim.com, s.e.t. 02.05.2024.

**Öztürk, Ozan** (2018) Bir Vergi Tekniği Yöntemi Olarak Kaynakta Vergileme, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.

**Pakalın, Mehmet Zeki** (1993) Osmanlı Tarih Deyimleri ve Terimleri Sözlüğü, C: III, İstanbul, MEB Yayınları.

**Pamuk, İsmail** (2024) "KDV İadelerinde Yaşanan Sorunlar", Mali Çözüm Dergisi, C: 34,

S: 181, s. 265-276.

**Pavlov, Kostadin** (2017) "Can The General Reverse Charge Mechanism Combat Missing Trader Fraud and Provide for Secure VAT Collection?", HARN60 Master Thesis, Lund University School of Economics and Management Department of Business Law.

**Pehlivan, Osman** (2003) Vergi Hukuku – Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, Trabzon, Derya Kitabevi.

**Pehlivan, Yafes** (2005) "Katma Değer Vergisinde Müteselsil Sorumluluk Uygulaması", S: 25, www.yaklasim.com, s.e.t. 25.11.2024.

**Penner, Rudolph** (2010) "Do We Need a VAT to Solve Our Budget Problems", 63 Tax L. Rev. 301, 308.

**Poroy, Reha/Tekinalp, Ünal/Çamoğlu, Ersin** (2023) Ortaklıklar Hukuku II, Güncelleştirilmiş 15. Bası, İstanbul, Vedat Kitapçılık.

**Pulaşlı, Hasan** (2016) Şirketler Hukuku Genel Esaslar, Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş 4. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi.

**Pulaşlı, Hasan** (2018) Şirketler Hukuku Şerhi, C:1, 3. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi.

**Pulaşlı, Hasan** (2020) Şirketler Hukuku Genel Esaslar, 6. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi.

**Quigley, Paul** (2007) "Extension of French Reverse Charge Mechanism", International VAT Monitor, January/February, s. 19-21.

**Reisoğlu, Safa** (2011) Borçlar Hukuku Genel Hükümler, İstanbul, Beta Yayıncılık.

**Röttenbacher, Walter** (1953) Die Haftung im Steuerrecht, Nürnberg.

**Saban, Nihal** (1991) Vergi Hukukunda Sorumluluk, Doktora Tezi, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

**Saban, Nihal** (2021) Vergi Hukuku, 11. Baskı, İstanbul, Beta Basım.

**Sağır, Harun** (2020) "Hizmet İthalatında KDV Matrahı ve Kur Farkı Sorunsalı", Vergi Dünyası Dergisi, Y: 39, S: 467, Temmuz, s. 104-108.

**Sağır, Harun** (2023) "Tasfiye Memurları ve İflas İdaresinin Vergi Sorumluluğu ve Bu Sorumluluk Kapsamında Ödenen Vergilerin Rücuu", Vergi Dünyası Dergisi, Y: 42, S: 504, Ağustos, s. 60-70.

**Sağır, Harun** (2024) "Fazla ve Yersiz Tevkif Edilen KDV'nin İadesinde Mükellefleri Bekleyen Tarhiyat Risk; Tebliğ Hükümlerinin Dikkate Alınmaması", Vergi Dünyası Dergisi, Y: 43, S: 510, Şubat, s. 136-140.

**Sağlam, Erdoğan** (2022) "KDV tebliğ taslağında hangi önemli düzenlemeler var, uygulama nasıl olacak, artılar ve eksiler neler?", https://t24.com.tr/yazarlar/erdogan-saglam/kdv-teblig-taslagi-hakkindaki-goruslerim,34900 , s.e.t. 27.12.2023.

**Saraçoğlu, Fatih/Ejder, Haydar** (2002) "Katma Değer Vergisi'nde Varış Ülkesinde veya

Menşe Ülkesinde Vergilendirme ve İhracat İstisnası", Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C: 17, S: 1, s. 61-80.

**Sarıcalar, Şeyma** (2025) "İsteğe Bağlı Tam Tevkifatın Kanuni Dayanağı", Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Y: 10, S: 2025/1, s. 47-82.

**Sarılı, Mustafa Ali** (2004) Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınevi.

**Sarılı, Mustafa Ali** (2018) Türk Vergi Hukuku, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

**Sarılı, Mustafa Ali/Saruç, Naci Tolga** (2004) Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Müteselsil Sorumlulukları ile Buna İlişkin Uygulamaların Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi, Ankara, Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını.

**Sayın, Adil Selim** (2023) "Türk ve Alman Vergi Hukuku Perspektiflerinden KDV'nin Anayasal Vergilendirme İlkeleri Bakımından Hukuk Düzeni İçerisindeki Yeri", Vergi Sorunları Dergisi, S: 412, Ocak, s. 40-66.

**Sazak, Cengiz** (2009) "Belgesiz Mal Bulundurulması veya Hizmet Satın Alınması Nedeniyle KDV Sorumluluğu", Mali Çözüm Dergisi, S: 91, s. 171-178.

**Seviğ, Veysi** (2006) "Kesinti Suretiyle Vergilendirme Çağdaş Bir Uygulama Değildir", Prof. Dr. Adnan Tezel Günleri: Vergi Hukuku, 14/15 Ocak 2005, Hazırlayan: Yenisey, Feridun/Güneş, Gülsen, İstanbul, Arıkan Yayınları.

**Seyhan, Mahcemal** (2020) "Yürütme Organının Katma Değer Vergisinde Oran Belirleme Yetkisinin Değerlendirilmesi", Ankara Barosu Dergisi, S: 2020/4, s. 77-98.

**Seyhan, Mahcemal** (2020) Katma Değer Vergisinde Matrah, Ankara, Adalet Yayınevi.

**Sherlock, Molly F./Marples, Donald J.** (2014) Overview of The Federal Tax System, Congressional Research Service, Washington D.C.

**Sırça, Bilal** (2023) "Kısmi Tevkifatlı İşlemlerde KDV İadesi", E-Yaklaşım, Ekim, S:370, www.yaklasim.com, s.e.t. 05.06.2024.

**Silahşör, Mert** (2016) "Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Alacağı Sorumluluğu", Ticaret ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi, C: 2, S: 1, s. 67-80.

**Silahşör, Mert** (2021) Türk Hukuku ve Mukayeseli Hukukta Şirketler Topluluğunun Vergilendirilmesi, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.

**Somuncu, Ahmet/Ayyıldırım, Kadir** (2022) Özelgeler ve Yargı Kararları Işığında Motorlu Kara Taşıtlarının Vergilendirme Sorunları, Ankara, Yetkin Yayınları.

**Soos, Piroska, E.** (2002) "The Origins of Taxation at Source in England", Taxation – Critical Perspectives on The World Economy, Volume I, ed. by, Simon James, London, Routledge,

**Soysal, Mümtaz** (1976) 100 Soruda Anayasa, 3. Baskı, İstanbul.

**Sullivan, Clara K**. (1965) The Tax on Value Added, New York and London, Columbia University Press,

**Sullivan, Martin (**2017) "All Roads Lead to VAT", 89 Temp. L., s. 341-352.

**Sumay, Serdar/Değirmenci, Eda** "Royalty Ödemelerinin Emsale Uygunluğunun Test Edilmesinde Kar Bölüşüm Yönteminin Kullanılması", www.vergidegundem.com, s.e.t. 11.09.2024.

**Susam, Nazan** (2024) Kamu Maliyesi Temel Kavram ve Esaslar, 5. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

**Sümerli Sarıgül, Sevgi/Özkan, Ersan** (2020) "İngiliz Modeli KDV Uygulamasının Türk Vergi Sistemi Üzerinde Sağlayacağı Avantajlar" Vergi Sorunları Dergisi, S: 383, s. 63-72.

**Sürmeli Yunus** (2022) "Kaydi ve Fiili Envanter Sonucu Belgesiz Mal Bulundurmanın Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirilmesi" Yaklaşım Dergisi, Mart, S: 351, www.yaklasim.com, s.e.t. 04.03.2024.

**Şahin, Harun** (2013) Osmanlı Vergi Sisteminde Reform ve Temettü Vergisi, CÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Haziran, C: 37, S: 1, s. 45-57.

**Şeker, Sakıp** (2001) "Dünden Bugüne Vergi Hukukumuzda Müteselsil Sorumluluk – I", Vergi Sorunları Dergisi, S: 154, s. 23-29.

**Şen, Sunay** (2015) "KDV Tevkifatına Konu İşgücü Temin Hizmetlerinin Ayrımında Temel Kriter ile Kullanılabilecek Karineler", Vergi Dünyası Dergisi, S: 410, Ekim, s. 65-72.

**Şenses, Nevzat** (2017) "Tevkifata Tabi Mal veya Hizmet Alımlarının Sahte Fatura ile Belgelendirilmesinde İndirimi Reddedilen KDV'nin Hesabı", Vergi Dünyası Dergisi, Y: 36, S: 428, Nisan, s. 138-142.

**Şenyüz, Doğan** (2002) Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri, Ankara, Yaklaşım Yayınları.

**Şenyüz, Doğan** (2016) "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mükelleflerin Vergi Ziyaı ve Cezasından Sorumluluğu", Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, C: 22, S: 3, s. 2557-2575.

**Şenyüz, Doğan/Yüce, Mehmet/Gerçek, Adnan** (2022) Türk Vergi Sistemi, 19. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi.

**Şenyüz, Doğan/Yüce, Mehmet/Gerçek, Adnan** (2022) Vergi Hukuku (Genel Hükümler). 13. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi.

**Şimşek, Arif/Tolu, Abdullah** (2002) Katma Değer Vergisinde İndirim, Ankara, Yaklaşım Yayınları.

**Taş, Metin** (1999) "Limited Şirket Ortaklarının Kamu Borçlarından Sorumluluğu", Yaklaşım, Y: 7, S: 76, Nisan, www.yaklasim.com, s.e.t. 09.08.2023.

**Taşdemir, Pınar Nur** (2025) "Vergide Eşitlik İlkesi: Anayasa Mahkemesi'nin Güncel

Kararları Kapsamında Bir Değerlendirme", Vergi Dünyası Dergisi, Y: 44, S: 523, Mart, s. 48-61.

**Taşkan, Yusuf Ziya** (2010) Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri, 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.

**Taşkan, Yusuf Ziya** (2024) Vergi Hukuku. 7. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi.

**Taşkın, Yasemin** (2017) Vergi Hukukunda Tevkifattan Doğan Sorumluluk, İstanbul, Türkmen Kitabevi.

**Taylar, Yıldırım** (2007) "Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi", Vergi Dünyası Dergisi, Mart.

**Tekbaş, Abdullah** (2010) "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S:12, s. 123-191.

**Tekinalp, Ünal** (2015) Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, İstanbul, Vedat Kitapçılık.

**Tekinay, Selahattin Sulhi/Akman, Sermet/Burcuoğlu, Haluk/Altop, Atilla** (1993) Tekinay Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 7. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi.

**Tığlı, Pınar** (2004) Katma Değer Vergisinde Sorumluluk ve Müteselsil Sorumluluk, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

**Tokaç, Gökhan** (2010) "Fazla ve Yersiz Ödenen Katma Değer Vergisinde İade Uygulaması ve İadede Özellikli Durumlar", Vergi Raporu Dergisi, S: 133, Ekim, s. 40-46.

**Tolu, Abdullah** (2005) "Faturasız Mal Bulunduranların KDV Sorumluluğu" Yaklaşım Dergisi, S:150, Haziran, www.yaklasim.com, s.e.t. 28.02.2024

**Tolu, Abdullah** (2022) "İsteğe Bağlı KDV Tevkifatı Olumlu, Ancak...", 13.04.2022, www.lebibyalkin.com.tr, s.e.t. 07.12.2023.

**Topal, Mehmet Hanefi** (2017) "Vergi Yapısının Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisi: OECD Ülkelerinden Ampirik Bir Kanıt", Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, C: 5, S: 3, s. 183-206.

**Topal, Mehmet Hanefi/Şentürk, Suat Hayri** (2019) "Dolaylı Vergi Reformlarının Türk Vergi Sisteminin Esnekliği ve Canlılığı Üzerindeki Etkisi", Güncel Maliye Tartışmaları-1, Prof. Dr. Ömer Faruk Batırel'e Armağan, Editörler: Güner, Ayşe/Akgül Yılmaz, Gülay/Doğrusöz, A. Bumin, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

**Toprak, Sabiha** (2024) "Demir Çelikte "Tevkifat" Sıkıntısı", 17.01.2024, https://www.ekonomim.com/ekonomi/demir-celikte-tevkifat-sikintisi-haberi-725212, s.e.t. 28.04.2025.

**Tosuner, Mehmet/İnneci, Ahmet** (2018) "Kanunilik İlkesi Bağlamında Maliye Bakanlığının Usul ve Esasları Belirleme Yetkisi", Maliye Araştırmaları Dergisi, C: 4, S: 1, s. 1-15.

**Tuncer, Selahaddin/Şanver, Salih** (1959) "Vergi Mükellefiyeti- Vergi Borcu – Vergi Mes'uliyeti" İMD, İstanbul, C: 5, S: 11, s. 525-537.

**Tuncer, Selahattin** (1953) Kaynakta Tevkif "Stopaj" Usulü Hakkında Bir Deneme, Maliye Vekaleti Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı.

**Tunç, Zinnur** (2021) Vergi Hukukunda Temsil ve Sorumluluk, İstanbul, On İki Levha Yayınları.

**Turan, Cemalettin** (2002) "Hurda ve Külçe Metallerle, Hurda ve Atık Haldeki Plastik, Kağıt ve Cam Teslimlerinde KDV Sorumluluğu", Vergi Dünyası Dergisi, S: 255, Kasım.

**Turan, Ertuğrul** (2019) "Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Sisteminin Ve Elektronik Ürün Senedi Ticaretinin Vergi Mevzuatı Yönünden Değerlendirilmesi", E-Yaklaşım, S:320, Ağustos, www.yaklasim.com, s.e.t. 02.05.2024.

**Turan, Müslüm/Turan, Müge** (2016) En Son Değişikliklerle Özel Tüketim Vergisi, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

**Turhan, Salih** (1993) Vergi Sistemleri ve Türk Vergi Sistemi, İstanbul, Filiz Kitabevi.

**Turhan, Salih** (2020) Vergi Teorisi ve Politikası, 7. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi.

**Uçar, Onur** (2013) "Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Davalarda Vergi Sorumlusunun Taraf Ehliyeti", Vergi Sorunları Dergisi, S: 295, s. 215-223.

**Uçar, Serkan** (2008) "Verginin Kanuniliği İlkesi ve Vergi Hukukunda Yorum", Vergi Dünyası Dergisi, Şubat, www.vergidunyasi.com.tr, s.e.t. 15.04.2025.

**Uğurlu, Uğur** (2008) "Kaydi Envanter İncelemesi Sonucunda Belgesiz Mal Aldığı Tespit Edilen Mükellefler Adına Tarh Edilecek KDV İçin Gecikme Faizi Uygulanacak Mıdır?" Vergi Raporu Dergisi, S: 106, Temmuz, s. 77-85.

**Uğurlu, Uğur/Aksoyoğlu, Volkan** (2013) Açıklamalı ve Örnekli KDV ve ÖTV Kanunu Tekniği, Egeofset Sanayi ve Ticaret Ltd, Şti.

**Uluatam, Özhan** (1978) Kamu Maliyesi, Ankara, A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No: 413, Ankara Üniversitesi Basımevi.

**Uluatam, Özhan (**2011) Kamu Maliyesi, 11. Baskı, Ankara, İmaj Yayınevi.

**Uluatam, Özhan/Methibay, Yaşar** (1999) Vergi Hukuku, Ankara, İmaj Yayınevi.

**Uslu, M. Mete** (2019) "Katma Değer Vergisi Kanununa Göre Hizmetlerde KDV: Tebliğ ve Özelgelerdeki İdari Yorum Hataları", Vergi Dünyası Dergisi, Y: 38, S: 456, Ağustos, s. 114-124.

**Uslu, M. Mete** (2019) "Kısmi KDV Tevkifatı: Kanuni Dayanaktan Yoksun Bir Müessese", Vergi Dünyası Dergisi, Y: 39, S: 457, Eylül, s. 73-78.

**Uslu, M. Mete** (2021) "Yürütme, Yargı ve Yasama Arasına Sıkışmış Talihsiz Bir Konu: Katma Değer Vergisinde Kur Farkı", Vergi Dünyası Dergisi, Y: 40, S: 477, Mayıs, s. 51-62.

**Uyanık, Atilla** (1997) Finansal Ürünlerin Vergilendirme ve Yasal Düzenlemeler Açısından Değerlendirilmesi, Ankara, Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No: 79.

**Uzunoğlu, Nihat** (2012) "KDV Tevkifatına Tabi İşlemlerle İlgili Yapılan KDV İadelerinin Yasal Dayanağı Var Mıdır Yoksa Bu Şekilde İade Yapanlar veya Yaptıranlar Suç Mu İşlemektedir?" Vergi Dünyası, Kasım, S: 375, www.vergidunyasi.com.tr, s.e.t. 03.05.2024.

**Uzunoğlu, Nihat (**2014) Herkes İçin Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, İstanbul, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği.

**Uzunoğlu, Nihat** (2018) "Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı Sonrası Kur Farklarında KDV Uygulaması", Vergi Dünyası Dergisi, Y:38, S:448, Aralık, s.103-114.

**Üngörmüş, Ayhan** (2012) "Katma Değer Vergisi Tevkifatı Uygulaması Artık Derli Toplu", Vergi Dünyası, S: 370, s. 26-30.

**Ünlü, Ufuk** (2022) "Sosyal Medya Hesaplarının Tasarımı ve Reklamcılık Faaliyetlerine İlişkin Hizmetlerde KDV Tevkifatı", Mali Çözüm Dergisi, S: 32(170), Mart-Nisan, s. 251-256.

**Ünsal, Hilmi/Ubay, Birol** (2018) "Avrupa Birliği KDV Tevkifatı Mekanizmasının Türk KDV Sistemindeki KDV Tevkifatı Müessesesi ile Karşılaştırılması", Maliye Dergisi, S: 175, Temmuz-Aralık, s. 275-298.

**Varcan, Nezih** (1987) Türkiye'de Vergi Politikalarının Oluşumu (Cumhuriyet Dönemi), Anadolu Üniversitesi İİBF Yayınları No: 43, Eskişehir.

**Vural, Mahmut** (2001) "Katma Değer Vergisinde Sorumluluk Uygulaması" Vergi Dünyası, Ocak, S: 233, www.vergidunyasi.com.tr, s.e.t. 03.05.2024.

**Vural, Mahmut** (2011) Uygulayıcılar İçin KDV Yorum ve Açıklamalar, TÜRMOB Yayınları.

**Vural, Mahmut** (2020) Uygulayıcılar İçin Katma Değer Vergisi, 1. Cilt, Yapım Tanıtım Yayıncılık, İstanbul.

**Vural, Mahmut** (2020) Uygulayıcılar İçin Katma Değer Vergisi, 2. Cilt, Yapım Tanıtım Yayıncılık, İstanbul.

**West, Gavin** (2024) VAT in the EU, Sixth Edition, lexisnexis, London.

**Yafes, Pehlivan** (2005) "Katma Değer Vergisi'nde Müteselsil Sorumluluk Uygulaması", E-Yaklaşım, S: 25, www.yaklasim.com.

**Yağmur, Setenay (2023) "**Md. 370 – 373": **Şenocak, Kemal** (Editör) (2023) Şirketler Hukuku Şerhi, 1. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

**Yalçın, Hüseyin/Gürboğa, Erkan** (1997) Stopaj – Kaynakta Vergilendirme, İstanbul, Kılavuz Yayınları.

**Yaltı Soydan, Billur** (1998) Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi (Bir Karşılaştırmalı Hukuk Denemesi), İstanbul, Beta Basım.

**Yaltı, Billur** (2017) "Vergisel Alanda Kanun Kavramının Yorumu: Anayasa Mahkemesinin Yakın Tarihli Kararlarına İlişkin Bir Değerlendirme", Vergi Sorunları Dergisi, S: 341, s. 9-25.

**Yanık, Ahmet** (2016) "Tevkifata Tabi Bir Teslimin Yeniden Tesliminde Tevkifat – KDV İadesi ve Muhasebe Uygulaması", Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C: 15, S: 2, s. 395-412.

**Yaşar, Seyit** (2024) "Katma Değer Vergisinin İndirimi", İzmir Dayanışma Dergisi, C: 7, S: 2, s. 237-266.

**Yavaşoğlu, Mustafa** (2012) Katma Değer Vergisi Uygulaması, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

**Yavuz, Mustafa** (2019) "6183 Sayılı Kanun Kapsamında Tasfiye Halindeki Şirketlerde Amme Alacağının Korunması", Mali Çözüm Dergisi, S: 29, s. 251-261.

**Yeğen, Baki** (2021) "Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisi Uyumlaştırması", Fiscaoeconomia, C: 5, S: 3, s. 1101-1116.

**Yeliven, Lokman** (2014) "Danıştay Kararları Işığında Katma Değer Vergisinde Kur Farkı", Vergi Sorunları Dergisi, S: 306, Mart, s. 145-149.

**Yıldırım, Murat** (2024) "Sorumlu Sıfatıyla Beyan Edilen KDV'nin İndirimi İçin Getirilen "Ödenmiş Olma" Şartı", 06.02.2024, https://vergialgi.com/sorumlu-sifatiyla-beyan-edilen-kdvnin-indirimi-icin-getirilen-odenmis-olma-sarti, s.e.t. 25.04.2025.

**Yıldız, Habib** (2006) "Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Vergi Uyumlaştırma Çalışmaları", Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 10, S: 3-4, s. 549-569.

**Yılmaz Furtuna, Elif** (2021) "Olağanüstü Yönetim Usullerinde Vergilendirme Yetkisinin Hukuki Sınırları ve Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri", Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 25, S: 3, s. 429-470.

**Yılmaz, Binhan Elif** (2016) Maliye, 2. Baskı, İstanbul, Der Yayınları.

**Yılmaz, Binhan Elif/Batı, Murat** (2025) Türk Vergi Sistemi, 6. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

**Yılmaz, Elif** (2014) "Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Gereği Olarak Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi", Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

**Yılmaz, Güneş** (2003) "Verginin Yasallığı İlkesi ve Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, S: 177, Haziran, s. 194-206.

**Yılmaz, Güneş** (2012) Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay Olarak Teslim, Ankara, Adalet Yayınevi.

**Yılmaz, Hasan** (2021) "Sorumlular Tarafından Kısmi Tevkifat Uygulaması Kapsamında Eksik Tevkif Edilen KDV'nin Durumu", Vergi Sorunları Dergisi, S:399, Aralık, s.101-108.

**Yılmaz, Kazım** (2001) "Telif Kazançlarında KDV Açısından Vergi Sorumluluğunun Sınırı", Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, S: 157, Mayıs.

**Yılmaz, Salih/Başdelioğlu, Orbay** (2023) "Hazır Beton Teslimlerinin KDV Tevkifatı Açısından Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, S: 416, Mayıs, s. 45-52.

**Yurttaş, Hüseyin Kaan** (2022) "KDV Tevkifatı ve İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Düzenlemesi", Lebib Yalkın Dergisi, S: 222, https://www.verginet.net/dtt/1/KDV-Tevkifati-tam-kismi-istege-bagli.aspx , s.e.t. 25.12.2023.

**Yücel Bodur, Mehtap/Altınok, Derviş** (2022) "Asıl İşverenin Vergi Tevkifatından Sorumluluğu", Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi, S: 2022/2, s. 1715-1738.

**Yücel, Mehmet** (2015) "Katma Değer Vergisinde Tevkifat (Vergi Sorumluluğu) ve Tam Tevkifat Uygulaması", MHD, C: 11, S: 122, s. 21-43.

**Zorlu, Salahaddin** (1981) Vergi Hukuku, Ankara, Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu Yayın No: 1980/222.

.

# EKLER

## EK 1: Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Yaptırılan Sağlık Tesislerine İlişkin İşletme Döneminde Alınacak Hizmetlerde Uygulanacak Tevkifat Oranları

| Sözleşmede Öngörülen Hizmet | Hizmeti Bilfiil ifa Eden Alt Yükleniciden Yapılacak Tevkifat | | Hizmeti Bilfiil İfa Etmeyen Alt Yüklenicilerden Yapılacak Tevkifat Oranı | Yükleniciden |
|---|---|---|---|---|
| | İşlem Türü | Oran | | Yapılacak Tevkifat Oranı |
| Yer ve Bahçe Bakım Hizmetleri | Temizlik. Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri (Tebliğin I/C- 2.1.3.2-10. bölümü) | 7/10 | Tevkifat Yok | 5/10 |
| İlaçlama Hizmetleri | | | | |
| Çamaşır ve Çamaşırhane Hizmetleri | | | | |
| Temizlik Hizmetleri | | | | |
| Sterilizasyon ve Dezenfeksiyon Hizmetleri | | | | |
| Alık Yönetimi Hizmetleri | | | | |
| Hasta Yönlendirme ve Refakat / Resepsiyon/Yardım Masası/Taşıma Hizmetleri | İşgücü Temin Hizmetleri (lebi iğin I/C- 2.13.2.5 bölümü) | 9/10 | Tevkifat Yok | 5/10 |
| Güvenlik Hizmetleri | | | | |
| Otopark Hizmetleri | | | | |
| Diğer Tıbbi Ekipman Destek Hizmeti | Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil. Bakım ve Onarım Hizmetleri (Tebliğin | Tevkifat Yok» | Tevkifat Yok | 5/10 |
| Mefruşat Hizmeti | | | | |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | l>C- 2.1.3.23. bölümü) | | | |
| Yemek Hizmeti | Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri (Tebliğin l/C-2.13.2.4 bölümü) | Tevkifat Yok» | Tevkifat Yok | 5/10 |
| Olağanüstü Bakım ve Onarım Hizmeti | Yapını İşleri (Tebliğin | 3/10 | 3/10 | 3/10 |
| Bina ve Arazi Hizmetleri | MC-2.1.3.2.1. bölümü) | | | |
| Laboratuvar Hizmeti | | Tevkifat Yok | Tevkifat Yok | 5/10 |
| Görüntüleme Hizmeti | | | | |
| Rehabilitasyon Hizmeti | | | | |
| Ortak Hizmetler Yönetimi Hizmeti | | | | |
| Hastane Bilgi Yönetim Hizmeti | | | | |

**Hizmetin, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımında sayılanlara ifa edilmesi durumunda "İşlem Türü" dikkate alınarak tevkifat uygulanacaktır.*