T.C.
ANKARA YILDIRIM BEYAZIT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİ TEVKİFATI VE VERGİ İDARESİNİN TAKDİR YETKİSİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Nilgün ERDOĞAN DAŞTAN

KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

Ankara, 2023

T.C.
ANKARA YILDIRIM BEYAZIT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİ TEVKİFATI VE VERGİ İDARESİNİN TAKDİR YETKİSİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Nilgün ERDOĞAN DAŞTAN

KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

TEZ DANIŞMANI
Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN

Ankara, 2023

ONAY SAYFASI

Nilgün ERDOĞAN DAŞTAN tarafından hazırlanan "Türkiye'de Katma Değer Vergisi Tevkifatı ve Vergi İdaresinin Takdir Yetkisi" adlı tez çalışması aşağıdaki jüri tarafından **oy birliği** / ~~oy çokluğu~~ ile Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı'nda ~~Doktora~~/**Yüksek Lisans** tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyesi		Kurumu	İmza
DANIŞMAN PROF. DR. YUSUF ZİYA TAŞKAN		AYBÜ HUKUK FAKÜLTESİ KAMU HUKUKU ABD	
Kabul ☐	Ret ☐		
JÜRİ ÜYESİ DOÇ. DR. NESLİHAN KARATAŞ DURMUŞ		AYBÜ HUKUK FAKÜLTESİ KAMU HUKUKU ABD	
Kabul ☐	Ret ☐		
JÜRİ ÜYESİ DR. ÖĞR. ÜYESİ İDRİS HAKAN FURTUN		ÇAKÜ HUKUK FAKÜLTESİ KAMU HUKUKU ABD	
Kabul ☐	Ret ☐		

Tez Savunma Tarihi: 18.01.2023

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

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü Unvan Ad Soyad

……

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.
18.01.2023

Nilgün ERDOĞAN DAŞTAN

TEŞEKKÜR

Yüksek lisans eğitimim boyunca desteğini esirgemeden her sorum ve sorunumda bilgisi ile yol göstererek bana güvenen ve çalışma şevkimi güçlendiren tez danışmanım Sayın Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN'a, tez jürimde olmayı kabul ederek değerli eleştirilerini sunan ve çalışmamın daha iyi hale gelmesine katkı sağlayan Sayın Doç. Dr. Neslihan KARATAŞ DURMUŞ ve Sayın Dr. Öğr. Üyesi İdris Hakan FURTUN'a teşekkür ederim.

Bu süreçte beni yalnız bırakmayan kıymetli eşim Av. Muhammed Sacid DAŞTAN'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Ocak 2023, Ankara

ÖZET

Türkiye'de Katma Değer Vergisi Tevkifatı ve Vergi İdaresinin Takdir Yetkisi

Katma değer vergisi, üretimden tüketim aşamasına kadar geçen her safhada her üretici tarafından ürüne eklenen ek değerin vergilendirilmesi şeklinde karşımıza çıkmakta olup vergi yükünü dağıtması, tarafsızlığı ve etkinliği ile en gelişmiş harcama vergisi olarak kabul edilmektedir. Katma değer vergisinde vergi güvenliğinin, vergi sorumluluğunun görünümü olan tevkifat uygulaması ile sağlanması hedeflenmektedir. Katma değer vergisinde vergi güvenliği, vergi sorumluluğunun bir görünümü olan tevkifat müessesesi ile sağlanmaktadır. Bu doğrultuda, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda, belirlenen koşullar ve gerekli görülen diğer hallerde tevkifat uygulaması yapılabileceğine dair Hazine ve Maliye Bakanlığına takdir yetkisi tanınmıştır. Takdir yetkisi, kamu yararının sağlanması amacıyla idareye tanınan hareket serbestisini ifade etmektedir. Vergi idaresinin takdir yetkisiyle donatılması, etkin vergi sisteminin ancak teknik bilgi ve uzmanlık ile sağlanabileceği düşüncesinin ve vergilendirmede ayrıntılı düzenlemelere duyulan ihtiyacın doğal bir yansımasıdır. Öte yandan, takdir yetkisinin hukuk normlarının ve hukukun genel ilkeleri ile vergilendirme ilkelerinin dışına çıkılarak kullanılamayacağı ifade edilmektedir. Tevkifat usulü için tanınan takdir yetkisinin de bu sınırlara riayet edilerek kullanılması gerekmektedir.

Çalışmamız kapsamında katma değer vergisinde uygulanan tevkifat usulünün mahiyeti açıklanarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından kullanılan takdir yetkisinin anayasal vergilendirme ilkeleri ve iktisadi vergilendirme ilkeleri açısından tahlil edilmesi hedeflenmektedir.

Anahtar Kelimeler: Katma Değer Vergisi, Takdir Yetkisi, Tevkifat, Vergi Güvenliği, Vergilendirme İlkeleri.

ABSTRACT

Withholding of Value Added Tax in Turkey and Discretionary Authority of the Tax Administration

Value added tax is the taxation of the additional value added to the product by each producer at every stage from production to consumption and is considered to be the most advanced expenditure tax with its tax burden distribution, impartiality and efficiency. Tax security in value added tax is aimed to be ensured through withholding tax, which is a manifestation of tax responsibility. Accordingly, the Value Added Tax Law No. 3065 grants discretionary authority to the Ministry of Treasury and Finance to impose withholding tax under specified conditions and in other cases deemed necessary. Discretionary authority refers to the freedom of action granted to the administration in order to ensure the public interest. Granting discretionary authority to the tax administration is a natural reflection of the idea that an effective tax system can only be achieved through technical knowledge and expertise and the need for detailed regulations in taxation. On the other hand, it is stated that the discretionary authority cannot be exercised by going beyond the legal norms and general principles of law and taxation principles. The discretionary authority granted for the withholding tax procedure should also be exercised in compliance with the said limits.

This study aims to explain the nature of the withholding procedure applied in value added tax and to analyze the discretionary authority exercised by the Ministry of Treasury and Finance in terms of constitutional taxation principles and economic taxation principles.

Keywords: Discretionary Authority, Principles of Taxation, Tax Security, Value Added Tax, Withholding.

İÇİNDEKİLER

ÖZET ..... **İ**

ABSTRACT ..... **İİ**

İÇİNDEKİLER ..... **İİİ**

KISALTMALAR DİZİNİ ..... **Vİİİ**

TABLOLAR DİZİNİ ..... **İX**

1. GİRİŞ **1**

2. KATMA DEĞER VERGİSİNİN KAVRAMSAL VE HUKUKİ ÇERÇEVESİ **4**

2.1. Katma Değer Vergisinin Tarihsel Gelişimi ve Niteliği 4

2.1.1. Katma Değer Vergisinin Tarihsel Gelişimi 4

2.1.2. Türkiye'nin Katma Değer Vergisi Tarihi 6

2.1.3. Katma Değer Vergisinin Niteliği 7

2.2. Katma Değer Vergisinin Unsurları 9

2.2.1. Katma Değer Vergisinin Konusu 9

2.2.2. Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay 12

2.2.3. Katma Değer Vergisinde Matrah 13

2.2.4. Katma Değer Vergisinde Oranlar 15

2.2.5. Katma Değer Vergisinde İndirim Mekanizması 17

2.3. Katma Değer Vergisi Kanunu Çerçevesinde Mükellefiyet ve Sorumluluk 19

2.3.1. Katma Değer Vergisi Kanunu'na Göre Vergi Mükellefi 20

2.3.2. Katma Değer Vergisi Kanunu'na Göre Vergi Sorumlusu 23

2.3.3. Katma Değer Vergisinde Müteselsil Sorumluluk 26

2.4. Katma Değer Vergisinde Tevkifat 28

2.4.1. Genel Olarak Tevkifat Kavramı 28

2.4.2. Katma Değer Vergisi Çerçevesinde Tevkifat Kavramı 30

2.4.3. Tevkifat Uygulaması ve Tarihsel Gelişimi 31

2.4.4. Katma Değer Vergisinde Tevkifat Uygulamasının Nedenleri ve Sonuçları 33

3. TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİ TEVKİFATININ UYGULANMA YÖNTEMLERİ 37

3.1. Katma Değer Vergisinde Tevkifat Türleri 37

3.1.1. Katma Değer Vergisinde Tam Tevkifat 38

3.1.1.1. İkametgâhı, İş Yeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler 38

3.1.1.2. 5300 Sayılı Kanun'a Göre Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuğu Kanununa Göre Yapılan İşlemler 41

3.1.1.3. Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan Teslim ve Hizmetler 42

3.1.1.4. Kiralama İşlemleri 43

3.1.1.5. Reklam Verme İşlemleri 46

3.1.1.6. İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Uygulaması 47

3.1.2. Katma Değer Vergisinde Kısmi Tevkifat 48

3.1.2.1. Katma Değer Vergisinde Kısmi Tevkifat Uygulanacak Hizmetler 52

3.1.2.1.1. Yapım İşleri ve Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik - Mimarlık ve Etüt - Proje Hizmetleri 52

3.1.2.1.2. Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim ve Benzeri Hizmetler 55

3.1.2.1.3. Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşınırlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri 57

3.1.2.1.4. Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri 58

3.1.2.1.5. İşgücü Temin Hizmetleri 60

3.1.2.1.6. Yapı Denetim Hizmetleri 62

3.1.2.1.7. Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konveksiyon İşleri, Çanta ve Ayakkabı Dikim İşleri ve Bu İşlere Aracılık Hizmetleri 63

3.1.2.1.8. Turistik Mağazalara Verilen Müşteri Bulma/ Götürme Hizmetleri 66

3.1.2.1.9. Spor Kulüplerinin Yayın Reklam ve İsim Hakkı Gelirlerine Konu İşlemleri 66

3.1.2.1.10. Temizlik, Çevre ve Bakım Hizmetleri 67

3.1.2.1.11. Taşımacılık Hizmetleri 68

3.1.2.1.12. Her Türlü Baskı ve Basım Hizmetleri 71

3.1.2.1.13. Diğer Hizmetler 72

3.1.2.1.14. Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Yaptırılan Sağlık Tesislerine İlişkin İşletme Döneminde Sunulan Hizmetler 75

3.1.2.1.15. Ticari Reklam Hizmetleri 77

3.1.2.2. Katma Değer Vergisinde Kısmi Tevkifat Uygulanacak Teslimler 79

3.1.2.2.1. Külçe Metal Teslimleri 79

3.1.2.2.2. Bakır, Çinko, Alüminyum ve Kurşun Ürünlerinin Teslimi 82

3.1.2.2.3. Hurda ve Atık Teslimi 83

3.1.2.2.4. Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kâğıt, Cam, Hurda ve Atıkları ile Konfeksiyon Kırpıntılarından Elde Edilen Hammadde Teslimi 86

3.1.2.2.5. Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı ile Ham Post ve Deri Teslimleri 87

3.1.2.2.6. Ağaç ve Orman Ürünleri Teslimi 88

3.1.2.2.7. Diğer Teslimler 89

3.1.2.2.8. Demir-Çelik Ürünlerinin Teslimi 89

4. TÜRKİYE'DE VERGİ İDARESİNİN KATMA DEĞER VERGİSİ TEVKİFATINDA TAKDİR YETKİSİ VE SINIRLARI 91

4.1. Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi 91

4.1.1. Genel Olarak İdarenin Takdir Yetkisi ve Esasları 92

4.1.1.1. Takdir Yetkisinin Kanunla Belirlenen Sınırlar İçinde Kullanılması 95

4.1.1.2. Takdir Yetkisinin Objektif ve Tarafsız Kullanılması 96

4.1.1.3. Takdir Yetkisinin Makul Sürede Kullanılması 96

4.1.1.4. Takdir Yetkisinin Yerindelik İlkesine Uygun Kullanılması 97

4.1.1.5. Takdir Yetkisinin Ölçülülük İlkesine Uygun Kullanılması ... 100

4.1.1.6. Takdir Yetkisinin Gerekçeli Kullanılması 100

4.1.2. Vergi İdaresinin Takdir Yetkisi 102

4.2. Katma Değer Vergisi Tevkifatında Vergi İdaresinin Takdir Yetkisinin Hukuki Çerçevesi 106

4.2.1. Katma Değer Vergisi Tevkifatında Takdir Yetkisinin Kanuni Dayanağı 107

4.2.2. Tevkifata Dair Takdir Yetkisinin Kullanımında Araçlar 108

4.2.2.1. Genel Tebliğler 111

4.2.2.2. Özelge (Mukteza) ve Sirküler 116

4.2.3. Katma Değer Vergisi Tevkifatındaki Takdir Yetkisinin Sınırları ve Kullanımının Denetlenmesi 120

4.3. Tevkifat Uygulamasında Vergi İdaresinin Takdir Yetkisinin İlkeler Açısından Değerlendirilmesi 124

4.3.1. Kanunilik İlkesi Açısından İnceleme 126

4.3.2. Hukuki Güvenlik İlkesi Açısından İnceleme 132

4.3.3. Esneklik İlkesi Açısından İnceleme 137

4.3.4. İstikrarlılık İlkesi Açısından İnceleme 138

4.3.5. Eşitlik İlkesi Açısından İnceleme 141

4.3.6. Ölçülülük İlkesi Açısından İnceleme 143
4.3.7. Kolaylık (Açıklık ve Basitlik) İlkesi Açısından İnceleme 148
4.3.8. İktisadi Etkinlik İlkesi Açısından İnceleme 151
5. SONUÇ 154
6. KAYNAKÇA 162

KISALTMALAR DİZİNİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AET	: Avrupa Ekonomik Topluluğu
C.	: Cilt
E.	: Esas
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GSYİH	: Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
K.	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
No.	: Numara
ODTÜ MEMS	: Orta Doğu Teknik Üniversitesi Mikro Elektro Mekanik Sistemler
PTT	: Posta ve Telgraf Teşkilatı
R.G.	: Resmî Gazete
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
s.e.t.	: Son erişim tarihi
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
VAT	: Value Added Tax
vb.	: Ve benzeri
VUK	: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu

TABLOLAR DİZİNİ

Tablo 3.1. Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Yaptırılan Sağlık Tesislerine İlişkin İşletme Döneminde Alınacak Hizmetlerde Uygulanacak Tevkifat Oranları. 76

TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİ TEVKİFATI VE VERGİ İDARESİNİN TAKDİR YETKİSİ

1. GİRİŞ

İlk toplumlardan günümüze kadar uzanan süreçte kişilerin herhangi bir ekonomik değeri devlete teslim etmeyi kabullendikleri ve bunu zorunlu bir borç olarak sürekliliğe kavuşturdukları görülmektedir. Vergiler devletin gerek yönetsel gerek ekonomik gücünü oluşturan en önemli enstrümanlardan biridir.

Çağdaş vergilendirmede iki ana sistem benimsenmekte olup serveti kapsayacak şekilde gelirin elde edilmesiyle dolaysız olarak gelir vergileri, gelirin harcanması ile dolaylı olarak muamele vergileri bulunmaktadır. Muamele vergileri, emtia teslimi veya hizmet ifası bedeline eklenerek alınmaktadır ve böylece gelirin harcanması esası vergilendirilmektedir[1]. Harcamaların vergilendirilmesi amacıyla ilk çağlardan bu yana uygulanmakta olan muamele vergilerinin ülkemizde uygulanması Osmanlı Devleti'nde uygulanan bac vergisine kadar uzanmaktadır.

Katma değer vergisinin, Avrupa Birliği uyum sürecinin bir getirisi olarak vergi sistemlerinin uyumlaştırılması amacıyla yasalaşarak ülkemizde 1985 yılından itibaren uygulanmaya başlandığı görülmektedir. Harcamaların vergilendirilmesinde genel, etkin ve tarafsız bir vergi olmasının yanı sıra içerdiği indirim mekanizması ve iktisadi sürecin her aşamasına tesir etmesi sonucu yansıtılabilir bir vergi olması katma değer vergisini en gelişmiş muamele vergisi haline getirmektedir.

Vergi gelirlerinin hızlı ve en az maliyetle toplanmasını amaç edinen vergi idaresinin, bu alandaki kayıp ve kaçakların azaltılması amacıyla çeşitli vergi güvenlik önlemleri aldığı görülmektedir. Katma değer vergisinde vergi güvenliği ise tevkifat usulüyle ortaya çıkan vergi sorumluluğu sayesinde sağlanabilmektedir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesi uyarınca mükellefin yurt içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması durumlarında ve idare tarafından gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığının vergi

[1] Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünce hazırlanan bilgilendirme notu. (Nakleden: **Aydemir, Oğuz** (1984) Katma Değer Vergisi, Ankara, Çağ Matbaası, s. 103.)

güvenliğinin sağlanması amacıyla vergi sorumluluğu tesis edebileceği düzenlenmektedir. Bu doğrultuda, katma değer vergisini doğuran olayın tarafları, katma değer vergisinin beyan edilmesi ve ödenmesinden sorumlu tutulabilmektedir.

Katma değer vergisinde vergi sorumluluğu kendisini tevkifat ödevi ile göstermektedir. Katma değer vergisinde tevkifat uygulaması verginin ülkemizde yürürlüğe girişiyle beraber 1985 yılında başlamıştır. Katma değer vergisinde tevkifat, tam tevkifat ve kısmi tevkifat şeklinde uygulanmaktadır. Tam tevkifat uygulaması, katma değer vergisinin konusuna giren mal teslimi ve hizmet ifalarının alıcılarının, hesaplanan verginin tamamını kendilerinin beyan ederek vergi idaresine intikal ettirmelerini içermektedir. Kısmi tevkifat uygulaması ise hesaplanan katma değer vergisinin alıcı ve satıcı tarafından kendileri için belirlenen oranlar nispetinde beyan edilmesi ve ödenmesi şeklinde düzenlenmektedir. Tevkifat uygulaması, idarenin takdiri ile şekillenmekte ve istikrarlı bir görünüm kazanamaması nedeniyle eleştirilmektedir.

Takdir yetkisinin düzenlendiği hükümden Hazine ve Maliye Bakanlığının vergi alacağının tehlikeye düştüğünü tespit ettiği mal teslimi ve hizmet ifalarında alıcıları tevkifatla yükümlendirebileceği anlaşılmaktadır. İşleyişi bakımından yasama organının yeterince hızlı hareket edememesi idareye takdir yetki verilmesini gerekli kılmaktadır. Bunun yanında, vergilendirme gibi teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren hususlarda vergi idaresinin yetkinliği ile ekonomik değişiklikleri izleme ve özümseme kapasitesi idarenin bu alanda takdir yetkisiyle donatılmasını meşrulaştırmaktadır. Nitekim, vergi idaresinin ekonomik ajanları yakinen gözlemleyebiliyor oluşu onu vergilendirme alanında yasama organından daha etkin bir konuma getirmektedir[2].

Yasama organı, yasama yetkisinin asliliği uyarınca her hususta doğrudan düzenleme yapma yetkisini haiz bulunmaktadır. Bu halde, idareye hiçbir takdir yetkisi tanınmayacak şekilde ayrıntılı düzenlemeler yapabilmektedir. Ancak ayrıntılı düzenlemelerin yasama organı tarafından yapılmasının yaratacağı yük ile teknik bilgi ve uzmanlık isteyen hususlarda yasama organının yetersiz olabilme ihtimali idarenin takdir yetkisiyle donatılarak etkin düzenlemeler yapmasına imkân verilmesini gerektirmektedir. Bunun yanında, idarenin uygulamak zorunda olduğu hükümler bazı

[2] **Güneş, Turan** (1965) Türk Pozitif Hukukunda Yürütme Organının Düzenleyici İşlemleri, Ankara, Sevinç Matbaası, s. 52.

durumlarda mekanik bir biçimde uygulanamamaktadır. Bu durum, idarenin karar mekanizmasına sahip olmasını mecbur kılmaktadır. Kamu yararının optimum şekilde tesis edilmesi için kendisine tanınan sınırlar içerisinde hareket serbestisine sahip olan idare, bu yetkisini Anayasa ve kanunlar uyarınca çizilen çerçeve içerisinde kullanabilmektedir.

Çalışmamız kapsamında ülke ekonomisinin hemen tüm aktörleri tarafından etkilenmeye açık bulunan katma değer vergisinde tevkifat düzenlemelerine dair idarenin sahip olduğu takdir yetkisinin oldukça geniş tutulduğu düşünülerek takdir yetkisi ile uygulanan tevkifat sırasında anayasal vergilendirme ilkeleri ve iktisadi vergilendirme ilkelerinin ihlal edildiği noktalara vurgu yapılarak bu yetkinin sınırlandırılmasına dair fikirlerimiz sunulacaktır.

Çalışmamızın ilk bölümünde katma değer vergisinin tarihi ve özellikleri detaylandırılacak olup katma değer vergisinin unsurları arasında yer alan katma değer vergisinde mükellefiyet ve sorumluluk kavramları üzerinde durulacaktır.

İkinci bölüm kapsamında, katma değer vergisinde tevkifat usulünün ülkemizdeki uygulama şeklinin anlatılması ve tevkifatta yapılan değişikliklerin sıklığına vurgu yapılarak uygulamanın karmaşık yapısının gösterilmesi hedeflenmektedir.

Son olarak üçüncü bölüm ise idare hukukundaki takdir yetkisinin mahiyeti anlatılarak idarenin takdir yetkisi kullanımının dayanağı, hukuki çerçevesi ve temel kuralları ele alınacaktır. Görülecektir ki takdir yetkisi özünde hukuk devletinin tamamlayıcısı rolündedir. Ancak katma değer vergisinde tevkifata dair idareye tanınan takdir yetkisinin kesin sınırlarla belirlenmemiş veya yalnızca belirli araçlarla kullanılabileceği yönünde bir kurala yer verilmemiş olması sebebiyle birtakım sorunlara yol açtığı karşımıza çıkacaktır. Bu sebeple, idarenin takdir yetkisi ile tevkifat usulüne yaptığı müdahaleler anayasal ve iktisadi vergilendirme ilkeleri yönünden değerlendirilmeye çalışılacaktır.

2. KATMA DEĞER VERGİSİNİN KAVRAMSAL VE HUKUKİ ÇERÇEVESİ

2.1. Katma Değer Vergisinin Tarihsel Gelişimi ve Niteliği

Katma değer, üreticinin ara mal olarak temin ettiği metayı kendi faaliyetleri doğrultusunda dönüştürmesi sonucu metaya eklenen değeri ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle, bir teşebbüsün, üretim faaliyeti sonucu metaya kazandırdığı net değer artışı katma değeri oluşturmaktadır. Katma değer vergisi ise üretimden tüketim aşamasına kadar metada yaratılan her katma değer üzerinden oransal olarak alınan dolaylı bir vergilendirme biçimi olarak karşımıza çıkmaktadır[3].

Mal ve hizmetlerin iktisadi süreçleri içinde el değiştirdiği her aşamada ortaya konulan artı değerin vergilendirilmesini sağlayan katma değer vergisi, 1950'li yıllardan bu yana çeşitli ülkelerde uygulanmaktadır. Çalışmamızın ilk bölümünde katma değer vergisinin tarihsel gelişiminden bahsedilerek bu verginin niteliği ile unsurlarının açıklanması hedeflenmektedir.

2.1.1. Katma Değer Vergisinin Tarihsel Gelişimi

Katma değer vergisinin gelişimi açıklanırken ilk olarak muamele vergilerinden bahsedilmesi gerekmektedir. Zira dolaylı bir vergilendirme biçimi olan muamele vergileri esasında günümüzde kullanılan katma değer vergisine benzemektedir ve bu sebeple katma değer vergisinin kökenini oluşturmaktadır. Muamele vergileri, gelirin harcanması üzerinden yapılan vergilendirme olarak uzun yıllar panayır ve pazar alanlarında alınmıştır ve tarihi ilk çağlara kadar uzanmaktadır[4].

Milattan önce Mısır ve Roma'da yapılan açık arttırmalarda ve esir ticaretinde tahsil edilen vergilerin muamele vergisi olduğu görülmektedir[5]. İslam dünyasında ve

[3] **Doğan, Abdullah Aykon** (1985) Katma Değer Vergisi Kanunu Açıklaması ve Yorumu, Ankara, Feryal Matbaacılık, s. 3; **Taşkan, Yusuf Ziya** (2022) Vergi Hukuku (Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi), 5. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, s. 595.

[4] **Dikmen, M. Orhan** (1945) 'Türkiye'de Muamele Vergisinin İnkişafı' İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, C: 5, S: 1-4, s. 96.

[5] **Aktan, Coşkun Can** (2020) Vergi Cilt-1, Ankara, Seçkin Yayıncılık, s. 77; **Mutluer, M. Kamil/ Dayanç Kuzeyli, Nilay** (2020) Kamu Harcamaları Kamu Gelirleri ve Bütçe, Ankara, Yetkin Yayınları, s. 149; **Teoman, Sabahaddin** (1957) '1957 Mali Yılında Yürürlüğe Giren Vergi ve Mükellefiyetlerin

Osmanlı'da, bac ve ihtisap resmi muamele vergileri olarak tanımlanmaktadır[6]. İspanya'da ise 1342 ve 1819 yılları arasında bütün emtia satışlarına uygulanan alcabala vergisi bulunmaktadır[7].

Muamele vergisinin mahiyetini günümüzdeki anlamıyla tam olarak yansıtmamakla birlikte modern anlamdaki ilk muamele vergisinin 1916 yılında Almanlar tarafından uygulandığı görülmektedir[8]. Daha sonraki yıllarda muamele vergileri uygulamasından vazgeçilerek katma değer vergisi adı altında vergi toplanması fikri doğmuştur. Bu bağlamda 1918 yılında, katma değer vergisini bir harcama vergisi olarak yorumlayarak muamele vergilerinden vazgeçilmesi ve katma değer vergisi uygulamasına geçilmesini ileri süren ilk kişi olan Von Siemens karşımıza çıkmaktadır[9]. Ancak Von Siemens tarafından yapılan öneri doğrultusunda henüz o yıllarda bir uygulamaya geçilmemiştir[10]. 1920'lerde, Amerika Birleşik Devletleri'nde yaşayan Thomas Adams, katma değer vergisinin avantajlarından bahsetmiştir[11]. Fransa'da ise Maliye Bakanlığı'nda görev yapan Maurice Lauré tarafından önerilen katma değer vergisi projesi ile ilk defa katma değer vergisi sadece imalat aşamasıyla kısıtlı olarak uygulanmaya başlanmıştır[12]. Maurice Laouré öncülüğünde başlayan katma değer vergisi uygulaması, 1954 yılına gelindiğinde ise ülkemizde de kullanılan tüketim tipi[13] katma değer vergisi halini almıştır[14].

Gelişen ve küreselleşen yeni dünya düzeninde modern, tarafsız bir vergilendirme sistemine duyulan ihtiyacın, çoğu dünya ülkesini katma değer vergisine yönlendirdiği gözlenmektedir. 1960'lı yıllarda katma değer vergisini uygulayan dört

---

Prensip ve Mahiyetleri Hakkında Açıklamalar' Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, C: 0, S: 3, s. 26. < https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/7564> s.e.t. 06.02.2022.

[6] **Aktan, Coşkun Can** (2020) Vergi Cilt-2, Ankara, Seçkin Yayıncılık, s. 239; **Teoman**, s. 26; **Dikmen**, s. 97.

[7] **Teoman**, s. 26.

[8] **Dikmen**, s. 96.

[9] **Bozdoğan, Doğan** (2015) 'Hukuki Güvenlik İlkesi Açısından Katma Değer Vergisinin Değerlendirilmesi' (Doktora Tezi), Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 3, 89.

[10] **Kocahanoğlu, Osman Selim** (1984), Türk Katma Değer Vergisi, İstanbul, Temel Yayınları, s. 25.

[11] **Öncel, Mualla** (1973) 'Katma Değer Vergisi' Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 29, S: 3, s. 290.

[12] **Sarılı, Mustafa Ali** (2010) Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, Afyonkarahisar, Ümit Ofset Matbaacılık, , s. 397.

[13] Tüketim tipi katma değer vergisinde ise yatırım mallarının alış bedellerinin satın alındıkları yılda katma değerden indirilmesine izin verilmektedir. Ülkemizde tüketim tipi katma değer vergisi uygulaması benimsenmiş olup bu yöntemde metaların alımı sırasında ödenen verginin emtia satışında tahsil edilecek vergiden hemen düşülmesine izin verilmektedir. (**Taşkan** (2022), s. 596.)

[14] **Bilici, Nurettin** (2005) Avrupa Birliği-Türkiye İlişkileri (Temel Bilgiler, İktisadi-Mali Konular), 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınevi, s. 203.

Avrupa ülkesi, üç Latin Amerika ülkesi bulunmaktayken yıllar 1977'ye geldiğinde toplamda yirmi üç ülkenin katma değer vergisi uygulamasına geçtiği görülmektedir[15].

Ortak bir sisteme duyulan ihtiyaç kendisini Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) üye ülkeleri içinde de göstermiştir. Bu doğrultuda, topluluğun içinde uyumlu bir vergi sistemi yaratmak ve dış ticareti geliştirmek adına satış vergileri engelini kaldırmak amacıyla katma değer vergisine geçildiği görülmektedir[16]. Katma değer vergisine geçiş için 1967 yılında karar alan Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) Bakanlar Konseyi üyelerinin tamamının, 1973 yılına kadar katma değer vergisi sistemine geçiş sağladıkları görülmektedir.

2.1.2. Türkiye'nin Katma Değer Vergisi Tarihi

Aşar vergisinin kaldırılması sonucu ortaya çıkan gelir kaybının telafi edebilmek adına konulan muamele vergileri ülkemizde, mal teslimi ve hizmet ifalarının pul yapıştırma usulüyle ilk defa 1926 yılında Umumi İstihlak Vergisi ile uygulanmıştır[17]. Anılan verginin yanında, aynı yıl içinde, 737 sayılı Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi Kanunu ve ardından 1927 yılında 1039 sayılı Muamele Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiş olup 1977 yılında 6802 sayılı Gider Vergisi Kanunu uygulanmaya başlamıştır. Anılan vergiler, katma değer vergisi uygulamasının temellerinin ilk olarak ülkemizde atıldığını göstermektedir[18].

Türkiye ile Avrupa Ekonomik Topluluğu arasında Ankara Anlaşması imzalanmış ve 1973 yılında yürürlüğe giren Katma Protokol ile Avrupa Birliği'ne geçiş sürecimiz başlamış bulunmaktadır[19]. Geçiş sürecimizin başlaması ile Avrupa Ekonomik Topluluğu üye devletlerinin ortak bir katma değer vergisi sistemine geçme doğrultusunda aldıkları karara uyum sağlanması gerekliliği Türk vergi sisteminde yapılması gereken değişikliklerin hız kazanmasına sebep olmuştur. Bunun bir gereği

---

[15] **Arın**, s.1-3.
[16] **Arın**, s. 36.
[17] **Kızılot, Şükrü / Kılıç, Cem / Müderrisoğlu, Okan** (2006) AB Yolunda Mali Dünyamız, Ankara, Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu, s. 17; **Dikmen**, s. 100.
[18] **Turhan, Salih** (1982) Vergi Teorisi, 3. Baskı, İstanbul, Elektronik Ofset Matbaası, s. 183; Katma Değer Vergisi Kanunu tasarısı ve Plan Bütçe Komisyonu Raporu (1984) Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Tetkik Dairesi Başkanlığı, S: K.K.T.D. 18/101-1711/-3260, s. 4. < https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d17/c007/tbmm17007016ss0130.pdf> s.e.t. 08.02.2022.
[19] **Bilici**, s. 94.

olarak ekonomik ve mali birliğin tesis edilebilmesi için üye ülkelerin vergi sistemlerine uyum sağlamaya yönelik çalışmalar yapılmaya başlanmıştır.

Bu doğrultuda, 1972 yılında, ülkemizde dolaylı vergiler hususunda reforma gidileceği ve ilerleyen yıllarda katma değer vergisi sisteminin uygulanacağı duyurulmuştur. Ayrıca, İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı incelendiğinde katma değer vergisine geçileceği hususunun bir vergi reformu olarak benimsendiği anlaşılmaktadır[20]. Üçüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı'na gelindiğinde ise katma değer vergisi sistemine geçilmesi konusunun açık ve net bir şekilde hüküm altına alındığı görülmektedir[21]. Üçüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı ile katma değer vergisi uygulamasına geçilmesi hususunda karar alınmıştır[22]. Tüm bu çalışmaların nihayetinde, 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 01.01.1985[23] tarihinden itibaren ülkemizde uygulanmaya başlanmıştır.

Katma değer vergisinin, harcamalar üzerinden alınan sekiz adet vergiyi[24] tek bir çatı altında toplaması, objektif olması ve içinde bir otokontrol mekanizması barındırması sebepleriyle dolaylı vergiler açısından bir reform olduğu söylenebilmektedir. Yürürlüğe girdiği ilk yıl olan 1985'te katma değer vergisinin GSYİH içindeki payının, verginin selefi olan sekiz adet verginin son üç yıl içindeki payları toplamından daha fazla olduğu görülmektedir[25].

2.1.3. Katma Değer Vergisinin Niteliği

Katma değer vergisi, genel itibarıyla tüm mal teslimi ve hizmet ifalarını vergi kapsamına alan, üretimden tüketime kadar olan iktisadi süreç içindeki tüm aşamalarda

[20] İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1968-1972) s. 109. < https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2021/12/Ikinci_Bes_Yillik_Kalkinma_Plani-1968-1972.pdf> s.e.t. 06.02.2022.
[21] Üçüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı (1973-1977) s. 875. < https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2021/12/Ucuncu_Bes_Yillik_Kalkinma_Plani-1973-1977.pdf> s.e.t. 06.02.2022.
[22] Üçüncü Beş yıllık Kalkınma Planı (1973-1977), 27.11.1972 tarihli ve 14374 sayılı Resmî Gazete, s. 276. < https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/14374.pdf> s.e.t. 06.02.2022.
[23] 3065 sayılı Katma Değer Kanunu'nun 'Yürürlük' başlıklı 61. maddesinde belirlenmiştir.
[24] Dahilde Alınan İstihsal Vergisi, İthalden Alınan İstihsal Vergisi, İlan ve Reklam Hizmetleri Vergisi, Nakliyat Vergisi, PTT Hizmetleri Vergisi, İşletme Vergisi, Spor Toto Vergisi, Şeker İstihlak Vergisi olmak üzere toplamda sekiz verginin yürürlükten kaldırıldığı görülmektedir.
[25] **Gökçay, Şerif Emre** (2022) Harcama Vergilerinin Tarihsel Gelişimi, Kurumsal Yapısı ve Etkinliği, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, s. 101.

eklenen katma değerin matrah olarak belirlendiği çok aşamalı genel tüketim vergisi olarak tanımlanabilmektedir[26].

Katma değer vergisinden bahsedilebilmesi için yaratılan ek bir değer bulunması gerekmektedir. Bu ek değer, katma değer olarak ifade edilmektedir ve üretimde ham maddeye katılan değer ile üretim sürecini takip eden her aşamada bu ilk değerin üstüne eklenen ve ona bağlı olan değer katma değer vergilendirilmektedir[27]. Bu durum, katma değer vergisinin ardıl yükümlülük yarattığını göstermektedir[28].

Üretimin iktisadi aşamalarındaki her değer için ayrı ayrı hesaplanan katma değer vergisi, vergi veya kâr piramitleşmesine sebep olmaksızın mal teslimi ve hizmet ifasına dair tüm sürece yayılmış dolaylı bir vergilendirme sistemi özelliklerini taşımaktadır[29].

Mal ya da hizmet üretiminin tüketiciye ulaşması için gerekli her adımdan alınan ve bu haliyle yayılı bir muamele vergisi olan ancak kümülatif bir etki yaratmayan katma değer vergisi, harcamalar üzerinden alınmaktadır[30]. Bu halde, katma değer vergisi ile milli gelirin tüketime konu olan kısmı vergilendirilmektedir[31].

Toptan satış vergilerinin[32] sağlayacağı getiriyi sağlayan katma değer vergisi, olumsuz etkilerini üretimden tüketime kadar olan zincirin her aşamasına tarafsız bir şekilde dağıtmaktadır. Bu yönüyle, ekonomik etkileri toplu gider vergilerine benzer olmasına rağmen tahsilinin yayılı olması sebebiyle en gelişmiş tüketim vergisi olarak

[26] **Şenyüz, Doğan / Yüce, Mehmet/ Gerçek, Adnan** (2022) Türk Vergi Sistemi, 19. Baskı, Bursa, Ekin Basın Yayın Dağıtım, s. 261.
[27] **Cnossen, Sjibren** (2009) "German and Austrian VAT Proposals to Combat Carousel Fraud' EC Tax Review, C: 18, S: 4, s. 193.
[28] **Saban, Nihal** (2021) Vergi Hukuku, 11. Baskı, Ankara, Beta Yayıncılık, s. 330.
[29] **Taşkan** (2022), s. 595; **Akdoğan, Abdurrahman** (2019) Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 14. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, s. 541; **Şenyüz / Yüce / Gerçek**, s. 261.
[30] **Kızılot, Şükrü (**2010) Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, 5. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayınları, s. 1055.
[31] **Akyüz, Uzdem** (1985) 'Katma Değer Vergisi' Danıştay Dergisi, C:15, S: 56- 57, s. 5; Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Gerekçesi, Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları, s. 322.
[32] Toptan satış vergilerinde, vergilendirilen mal toptan satıştan perakende satışa konu olacağı zaman vergilendirilmektedir. Mükellef kitlesinin geniş olması ve vergi oranının düşük tutulabilmesi sonucu hedeflenen vergi hasılatı sağlanabilmektedir. (**Akdoğan, Abdurrahman** (2020) Kamu Maliyesi, 21. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, s. 290.)

anılmaktadır[33]. Ayrıca, katma değer vergisi, gayri safi yayılı muamele vergilerinin[34] olumsuz etkilerini bertaraf eden bir gider vergisidir[35].

Katma değer vergisinin tercih edilmesi hususunda ülkelerin farklı sebepleri bulunsa da temelde, tasarımı doğru yapılmış bir katma değer vergisi geniş tabanlı tüketim vergilerine kıyasla daha düşük idari ve ekonomik maliyetle daha fazla gelir getirmektedir[36]. Katma değer vergisi, birbirine bağlı, küreselleşmiş ve rekabet içindeki dünyada ihracatı vergiden muaf tutmak ve ithalatı yurt içi emtialara eşit vergilendirmek suretiyle tarafsızlığı sağlamaktadır[37].

2.2. Katma Değer Vergisinin Unsurları

2.2.1. Katma Değer Vergisinin Konusu

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde yer alan düzenlemeye göre, Türkiye'de yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları üç grup altında sınıflandırılarak katma değer vergisine tabi kılınmaktadır. İlk grup; ticari, sınai ve zirai faaliyetler ve serbest meslek faaliyeti kapsamında yer alan teslim ve hizmetleri, ikinci grup; her türlü mal ve hizmet ithalatını ve üçüncü grup ise diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetleri kapsamaktadır.

İlk grupta yer alan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisi kapsamında olup olmadıkları hususunda ticari, sınai[38] ve zirai faaliyetler[39] ile serbest meslek

---

[33] **Öncel, Mualla / Kumrulu, Ahmet / Çağan, Nami** / **Göker, Cenker** (2022) Vergi Hukuku, 31. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, s. 449.

[34] Gayri safi muamele vergisi ve katma değer vergisi muamele vergilerinin tiplerini oluşturmaktadır. Gayri safi muamele vergisinde, vergi, her satışın, satışa konu toplam değerinden alınmaktadır. Gayri safi muamele vergisi, yayılı muamele vergisi ve toplu muamele vergisi olarak iki ayrılmaktadır. Yayılı muamele vergisi, üretimden tüketime kadarki her iktisadi aşamada alınan mükerrer vergilendirme iken toplu muamele vergisi aşamaların sadece biri üzerinden alınmaktadır. (**Turhan** (1982), s.190.)

[35] **Saban** (2021) s. 330; **Turhan** (1982), s.198.

[36] **Cnossen, Sjibren** (1998) 'Global Trends and Issues in Value Added Taxation' International Tax and Public Finance, C: 5, S: 3, s. 402. < https://link.springer.com/article/10.1023/A:1008694529567> s.e.t. 05.06.2022.

[37] **Cnossen**, s. 402.

[38] 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 'Ticari kazancın tarifi' başlıklı 37. maddesinde "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır." ifadesi ver almaktadır.

[39] 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 'Zirai kazanç, zirai faaliyet, zirai işletme, çiftçi ve mahsulün tarifi' başlıklı 52. maddesinde "Zirai kazançtan doğan zirai kazançtır. Zirai faaliyet; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini,

faaliyetlerinin[40] süreklilik, kapsam ve nitelik bakımından ilgili kanunlarda yazan özellikleri taşıyıp taşımadıklarının tahlil edilmesi gerekmektedir. Zira sayılan faaliyetlerden yalnızca sürekli olarak yürütülenler katma değer vergisinin konusuna girmektedir. Bu durum, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyetlerinin verginin kapsamına girebilmesi için devamlılık unsurunu taşıması gerektiğini göstermektedir[41]. Bu halde görülmektedir ki arızi faaliyetler katma değer vergisinin kapsamına girmemektedir[42].

Arızi faaliyetlerin katma değer vergisine tabi olmamaları, alelade mal teslim ve hizmet ifasının vergilendirilmediğini, diğer bir ifadeyle, emtia işlemlerinin el değiştirmesinin her halükârda vergi kapsamına girdiğinin söylenemeyeceğini göstermektedir. Bu haliyle katma değer vergisi, salt mal ve hizmet ifasına ilişkin değil, devamlılık arz eden işlemlere özel bir vergilendirme sistemi olarak karşımıza çıkmaktadır[43].

İkinci grupta yer alan mal ve hizmet ithalatının hangi sektörce ya da gerçek kişi veya tüzel kişi tarafından hangi şekilde gerçekleştirildiği katma değer vergisi bakımından önem göstermemektedir[44]. Zira istisnalar dışında kalan her ithalat işlemi bu verginin kapsamına alınmaktadır. Bu haliyle, katma değer vergisinin, objektif olma amacını gerçekleştirerek, ülkeye ithal yolla gelen mal ve hizmetler ile yurt içinde üretilen mal ve hizmetler arasındaki tarafsızlığı sağladığı görülmektedir[45]. Uluslararası ticaret konusu olan mal ve hizmetler, varış ülkesi ilkesi uyarınca tüketileceği ülkede

---

avlanmasını, avcıları ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder." şeklinde görülmektedir.

[40] 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 'Serbest meslek kazancının tarifi' başlıklı 65. maddesinin ikinci bendinde serbest meslek kazancı "sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin iş verene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır" şeklinde tanımlanmaktadır.

[41] **Sarılı** (2010) s. 403; **Göker, Cenker** (2013) Yürütme ve Yargı Organlarının İlişkileri Açısından Katma Değer Vergisinin Konusu, Ankara, Seçkin Yayıncılık, s. 77-80.

[42] **Öncel / Kumrulu / Çağan ve diğerleri**, s. 454; GİB İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Gelir ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü 13.08.2020 tarihli ve 62030549-120(82-2018/904)-594769 sayılı Özelge. < https://www.lexpera.com.tr/mevzuat/ozelgeler/62030549-120-82-2018-904-594769-sayili-ozelge-1> s.e.t. 09.05.2022; Danıştay Vergi Daireleri Kurulu, E: 1998/239, K: 1999/209, T: 16.04.1999 < https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vergi-dava-daireleri-kurulu-e-1998-239-k-1999-209-t-16-04-1999> s.e.t. 09.05.2022; Danıştay 9. Daire, E: 2016/8312, K: 2018/152, T: 25.01.2018 <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/9-d-e-2016-8312-k-2018-152-t-25-1-2018> s.e.t. 09.05.2022; Danıştay 4. Daire, E: 2020/1362, K: 2021/4540, T: 27.09.2021 https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2020-1362-k-2021-4540-t-27-9-2021 s.e.t. 09.05.2022.

[43] **Kocahanoğlu**, s.66; **Kızılot** (2010) s. 52.

[44] **Saban** (2021) s. 346.

[45] **Kocahanoğlu**, s. 66-67.

vergilendirilmektedir ve ithalatta alınan katma değer vergisi sayesinde yerli mal veya hizmet tüketicileri ile ithal mal veya hizmet tüketicileri arasındaki olası haksız rekabetin önüne geçilmektedir[46].

Üçüncü grupta ise, "*posta, telefon, telgraf, teleks ve benzeri hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri*' "*her türlü şans ve talih oyunlarının tertipletilmesi ve oynanması*' *profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar düzenlenmesi, gösterilmesi*' "*müzayede yerlerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar ile 10.02.2005 tarih ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi' "boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınması*" , "*GVK'nin 70. maddesinde belirtilmiş olan gayrimenkul sermaye iratlarının kaynaklandığı mal ve hakların kiralanması işlemleri*' "*kamu kuruluşları tarafından kurulan veya işletilen kurumların teslim ve hizmetleri*" ile "*rekabet eşitsizliğini gidermek amacıyla, isteğe bağlı mükellefiyetler oluşturmak suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler*" katma değer vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Bu grupta sayılan faaliyetlerin verginin konusunu oluşturması için ticari, sınai, zirai faaliyetler veya serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılması koşulu aranmamaktadır[47].

Bir işlemin katma değer vergisi kapsamında vergilendirilebilmesi için kanunda sayılan mal teslimi veya hizmet ifası olarak tanımlanan faaliyetlerden olması ve Türkiye sınırları içinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Anılan madde kapsamında sayılan faaliyetlerin, kanunlar ya da resmî kurumların direktifleri üzerine yerine getirilmesi, yerine getirenlerin hukuki durumları, hukuki kişilikleri, Türk tabiiyetinde olup olmadıkları, ikametgahlarının, işyerlerinin ya da işyeri kanuni merkezi veyahut iş merkezlerinin Türkiye sınırları içinde bulunup bulunmadığı, bu faaliyetler sebebiyle fatura veyahut benzeri vesikaların verilip verilmemesi vergiye tabi işlemin mahiyetini değiştirmeyeceği gibi vergilendirilmesine de halel getirmemektedir.

[46] **Şenyüz / Yüce / Gerçek,** (2022) s. 263.
[47] **Taşkan** (2022), s. 597.

2.2.2. Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesine göre, vergi kanunlarınca verginin bağlandığı mevzunun meydana gelmesi veya hukuki durumun vuku bulmasıyla vergi alacağı doğmaktadır. Bu halde, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10. maddesi uyarınca verginin konusu farklı şekillerde ortaya çıktığından vergiyi doğuran olay, verginin konusunu oluşturan mevzular bakımından ayrı ayrı esaslara bağlanarak belirlenmektedir. Genel olarak, malın teslim edilmesi veya hizmetin ifa edilmesi nihayetinde vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği görülmektedir[48].

İlgili maddenin takip eden fıkralarında vergiyi doğuran olaylar şu şekilde belirlenmektedir:

- Malın tesliminden ya da hizmetin ifasından önce fatura ya da benzeri belgelerin verilmesi durumunda, bu belgelerde yer alan miktarla sınırlı olarak fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmesi,
- Kısım kısım yapılacak mal teslimleri veya hizmet ifalarında teamül gereği veya taraflarca anlaşma yapılması durumunda, her bir kısmın teslimi veya kısmi ifanın gerçekleştirilmesi,
- Komisyoncu aracılığıyla ya da konsinyasyon şeklinde gerçekleştirilen satışlarda malların alıcıya teslim edilmesi,
- Malın alıcıya veyahut alıcı namına hareket edenlere gönderilmesi durumunda malın taşınmaya başlanması veya nakliyeciye ya da sürücüye verilmesi,
- Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya tüketimlerinde, tüketim bedellerinin tahakkuku,

[48] **Kocahanoğlu**, s. 81; **Sarılı** (2010) s. 410; **Şişman, Gülden** (2014) Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğran Olay, Ankara, Seçkin Yayıncılık, s. 309.

- İthalat işlemlerinde, Gümrük Kanunu uyarınca gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin doğması, gümrük vergisine konu olmayacak işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescil edilmesi,

- İkametgahı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kişilerce yabancı ülkelerle Türkiye arasında yürütülen taşımacılık ve transit taşımacılıkta gümrük bölgesine girilmesi ya da gümrük bölgesinden çıkılması,

- 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisansı Depoculuk Kanunu'na göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan alınması.

Katma değer vergisi açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi hususu incelendiğinde görülmektedir ki mal ve hizmet bedelinin tahsil edilmiş olup olmaması önem taşımamaktadır. Malın teslim edilmesi veya hizmetin ifa edilmesi ile vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir[49]. Diğer bir ifadeyle, katma değer vergisinde verginin doğuşu, mal ve hizmetin intikaline bağlanarak tahakkuk esası[50] benimsenmektedir[51].

2.2.3. Katma Değer Vergisinde Matrah

Katma değer vergisinin matrahı, her bir üretim faktörü tarafından mal ve hizmetlere ilave edilen katma değerlerden oluşmaktadır[52]. Katma değer vergisi matrahının tespitinde; teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, ithalatta matrah, uluslararası yük ve yolcu taşımalarında matrah ve özel matrah şekilleri olmak üzere farklı yöntemler düzenlenmiştir.

Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, mal teslimi veya hizmet ifasına karşılık bedeli[53] oluşturan meblağdır ve bu meblağ üzerinden katma değer vergisi

[49] **Taşkan** (2022), s. 607.
[50] Satıcı, yükümlülüklerini yerine getirerek mal teslimini veya hizmet ifasını gerçekleştirdiği an vergi borcu altına girmektedir. Malın teslimi ya da hizmetin ifa edilmesi ile vergi tahakkuk ederek Hazine'ye intikal ettirilecek hale gelmiş olmaktadır. Bu halde, verginin tahsilinin aranmaması tahakkuk esasını ifade etmektedir. (**Doğan, Abdullah Aykon** (1987) Açıklamalı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulama Muktezaları, Ankara, Feryal Matbaacılık, s. 96.)
[51] **Kızılot** (2010) s. 556.
[52] **Akdoğan** (2019) s.541; **Akdoğan** (2020) s. 293.
[53] 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 'Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah' başlıklı 20. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca bedel kavramı ile malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan

hesaplanmaktadır. Önceden belirlenmiş bir tarife üzerinden tahsil edilen meblağlarda ya da bilet satışlarında, katma değer vergisinin tarife üzerinde yazılı bedele veya bilet ücretine dahil olması gerekmektedir[54].

İthalat işlemlerinde; ithal edilen malın değeri, ithalatta ödenen her türlü vergi, resim, harçlar ve paylar ve gümrük beyannamesi tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve vergilendirilmeyen ödemeler ile mal bedeli baz alınarak hesaplanan fiyat farkı, kur farkı ve benzeri ödemelerin toplamının hesaplanması suretiyle katma değer vergisi matrahı hesaplanmaktadır.

Uluslararası yük ve yolcu taşımalarında matrahın; ikametgahı, kanuni merkezi veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlarca yürütülen ve dış ülkeler ile Türkiye arasındaki işlemlerde geçerli olmak kaydıyla, şahıs ve ton başına kilometre itibarıyla ülke içi emsalleri göz önüne alınarak belirlenmesi konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığının yetkili kılındığı görülmektedir[55].

Özel matrah şekilleri ise aktarılan işlemlerin dışında kalan ancak katma değer vergisine konu olan hususlarda her bir işlemin ayrı özellikler taşıması sebebiyle ayrıca matrah tespiti yapılmış olan işlemleri ifade etmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığının, işlemlerin mahiyetini göz önüne alarak özel matrah şekillerini tespit etmeye yetkili kılındığı görülmektedir.

Spor – Toto oyunları ve her türlü piyangoda piyangoya katılma bedeli, at yarışları ve talih oyunlarında katılım karşılığı alınan bedel ve mahallere giriş bedeli, profesyonel sanatçı ve sporcuların katıldığı konserler, maçlar, yarışların düzenlenmesi ve bunların icra mahallerinde yapılan teslim ve hizmetlerin bedelleri katma değer vergisinde matrahı oluşturmaktadır. Gümrük depolarında ve müzayedelerde yapılan satışlarda ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisansı Depoculuk Kanunu kapsamındaki ürün senetlerinin, senetle temsil edilen ürünü deposundan çekenlere tesliminde senedin en son işlem gördüğü borsada oluşan değer matrahı belirlemektedir. Ayrıca, altından üretilen veya içeriğinde altın barındıran malların teslim ve ithalinde külçe

---

veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade etmektedir.

[54] **Akdoğan** (2019) s. 573.

[55] 28.12.1984 tarih ve 18619 sayılı Resmî Gazete' de yayınlanan 84/8889 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile istisna kapsamına alınması sebebiyle bu hususta bir karar alınmadığı görülmektedir.

altın bedelinin düşülmesi nihayetinde kalan miktar matrah olarak karşımıza çıkmaktadır.

Katma değer vergisine konu bir malın tasarrufunun bir bedel karşılığında devredilmesi gerekmemekte olup bedelsiz yapılan teslim ve hizmetler de emsal bedel üzerinden vergilendirilmektedir[56]. Keza trampa[57] durumunda da trampaya konu olan malların matrahı emsal değerleri üzerinden hesaplanmaktadır[58].

Teslim alan tarafından gösterilen yere kadar satıcı tarafından katlanılan taşıma, yükleme, boşaltma giderleri ile ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri işlemler için ödenen vergi, resim, harç, pay, fon bedeli gibi unsurların ve vade, fiyat farkı, faiz, prim şeklinde sağlanan her türlü menfaatlerin vergi matrahına dahil olduğunun düzenlendiği görülmektedir. Bunun yanı sıra, teslim ve hizmetlerde fatura ve benzeri vesikalarla gösterilip ticari teamül kapsamına giren uygun miktardaki iskonto ve hesaplar katma değer vergisinin matrahına dahil edilmemektedir.

2.2.4. Katma Değer Vergisinde Oranlar

3065 sayılı Kanun'un 28. maddesinde, katma değer vergisinde genel olarak vergi oranının %10 olarak belirlendiği görülmektedir. Farklı oran uygulamasının vergi idaresi ve mükellefler nezdinde yaratacağı uygulama zorluğunun bertaraf edilmesi amaçlanarak kanunun yazımında tek oranda karar kılınmıştır[59].

Katma değer vergisinin mahiyeti, vergilendirmenin optimum şekilde yapılması ve vergi politikasına hizmet etme noktasında etkin kullanımının sağlanması için farklı ürün grupları için farklı vergi oranları belirlenmesine imkân vermektedir. Bu doğrultuda, Cumhurbaşkanı, yasal oranı dört katına kadar arttırmaya ve %1 oranına kadar indirmeye yasa ile yetkilendirilmiş bulunmaktadır. Keza madde gerekçesinde,

---

[56] 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 'Emsal bedel ve emsal ücret' başlıklı 27. Maddesinin birinci fıkrası "Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir." şeklinde düzenlenmektedir.

[57] Mal ile mal değişimini konu edinen trampa, karşılıklı edim değişimini içeren tam iki tarafa borç yükleyen bir sözleşmedir. (**Zevkliler / Aydın, Gökyayla / Emre** (2015) Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, 15. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, s. 168.)

[58] 1 Seri No.'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.

[59] **Aydemir**, s. 68; Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Gerekçesi, Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları, s. 334. < https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/KDV/cilt_2_3065_sayili_kanun.pdf> s.e.t.: 29.05.2022.

katma değer vergisinin niteliği gereği farklı ürün gruplarına farklı oranların uygulanmasının uygun olduğu belirtilmektedir.

Günümüzde Cumhurbaşkanı'nın kendisine tanınan yetkiyi kullanmasının sonucu olarak çeşitli mal ve hizmet gruplarında uygulanmak üzere I sayılı liste için %1, II sayılı liste için %8 ve I ve II sayılı listede yer almayan mal ve hizmetler için %18'lik vergi oranı uygulanmaktadır.

Mal ve hizmet gruplarına ait vergi oranları, sosyal ve ekonomik nedenler baz alınarak belirlenmekte ve böylece katma değer vergisine yön verilmektedir[60]. Çoklu oran ile vergi adaleti daha iyi bir şekilde sağlanmaktadır[61]. Yüksek gelirli ülkelerde katma değer vergisi oranının farklılaştırılması idari gerekçeler sebebiyle savunulmazken düşük gelirli ülkelerde vergi oranlarının farklılaşması standardı daha düşük olan kişiler için savunulmaktadır[62]. Açıktır ki kişilerin ihtiyaçlarını sağlama noktasında ek mali yükümlülüklere sebep olan katma değer vergisi "kendini gerçekleştirme[63]" hususunda güçlükler yaratmaktadır[64]. Bu doğrultuda, kişilerin temel ihtiyaçlarını hızlı ve doyurucu bir şekilde temin edebilmesi, vergi oranlarının kişilerin ihtiyaçlarının şiddetine göre belirlenmesiyle ilişkilidir ve bu husus farklı oranları önemli kılmaktadır.

Gelişen dünya ve ekonomi gereği hızlı karar alınması ülkenin ekonomik çıkarlarına hizmet edeceğinden katma değer vergisi oranının değiştirilmesi hususuyla ilgili madde ile Cumhurbaşkanı'na tanınan yetkinin yerinde olduğu kabul edilmektedir. Öte yandan, vergi gelirleri içerisinde görece yüksek paya sahip olan

---

[60] **Akdoğan** (2019) s.578.

[61] **Önder, İzzettin** (1986) 'Katma Değer Vergisinin Ekonomik Etkileri' Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 30. Seri, Yıl 1984-1985, İstanbul, Gür-Ay Matbaası, s. 22.

[62] **Cnossen**, s. 402.

[63] Ayrıntılı bilgi için bakınız: **Maslow, Abraham** (1943) 'A Theory of Human Motivation' Psychological Review, 50(4), s. 380-381-382.; "Kendini gerçekleştirme"ye dair olan ihtiyaç sadece insana özgüdür ve en iyi şartların oluşması ile sağlanabilmektedir. (**Kula, Naci / Çakmak, Hacer** (2019) 'Abraham Maslow'un "Kendini Gerçekleştirme" Kavramının Aziz Nesefi'nin "İnsan-ı Kâmil" Kavramıyla Karşılaştırılması' Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi, C: 6, S: 11, s. 18.)

[64] **Akbayır, Fatih / Bişgin, Aytül** (2021) 'Maslow İhtiyaçlar Hiyerarşisi Bağlamında Katma Değer Vergisi Oranlarına İlişkin yeni Bir Öneri: Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme' Teoride İktisadi, Mali ve Finansal Uygulama ve Anlayışlar, Editör: Karabulut, Şahin, Ankara, Gazi Kitabevi, s. 234.

katma değer vergisi[65] oranlarında yapılacak değişikliklerin gerekçelendirilmesi gerekmektedir[66].

2.2.5. Katma Değer Vergisinde İndirim Mekanizması

Katma değer vergisini özellikli kılan noktalardan biri kapsamında barındırdığı indirim mekanizmasıdır. İndirim mekanizması, katma değer vergisinin yarattığı ardıl yükümlülüğün piramitleşmesini önlemek adına her vergi yükümlüsünün sadece kendi yarattığı katma değer üzerinden vergilendirilmesine hizmet etmektedir. Şöyle ki, indirim mekanizması, iktisadi sürecin herhangi bir aşamasında hesaplanan katma değer vergisinden önceki aşamada hesaplanan katma değer vergisinin indirilecek katma değer vergisi olarak mahsup edilmesi ile çalışmaktadır.

Diğer bir ifadeyle, satılan mal veya hizmetin bedeli üzerinden hesaplanan vergiden yükümlünün alımları sebebiyle ödediği katma değer vergisinin indirilmesi suretiyle sadece o aşamada yaratılan katma değer vergilendirilmektedir. Bu halde, mükellef sadece kendi yarattığı değer üzerinden katma değer vergisi ödemektedir.

Her mükellef, müşterisinden tahsil ettiği vergiyi, alımları nedeniyle ödediği vergiden indirerek kalan tutarı vergi dairesine yatırmakta ve bu suretle vergi yükünden kurtulmuş olmaktadır[67]. Ancak nihai tüketici indirim mekanizmasını işletebilecek bir konumda bulunmamaktadır ve verginin yansıması nihai tüketicide son bulmaktadır. Bu durum, nihai tüketimde hesaplanan katma değer vergisinin tüketici üzerine kaldığını göstermektedir[68].

İndirim mekanizmasının işletilmesi sonucunda mükellef açısından iki durum ortaya çıkmaktadır. İlk durumda, her bir dönem için hesaplanan katma değer vergisinin indirilecek katma değer vergisinden fazla çıkması halinde beyan üzerine tahakkuk

---

[65] Gelir İdaresi Başkanlığının 2021 yılı Faaliyet Raporu incelendiğinde katma değer vergisinin, vergi gelirleri içindeki payının %38,2 olduğu görülmektedir. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2021/2021_faaliyet_raporu_4.pdf s.e.t. 30.05.2022.

[66] **Seyhan, Mahcemal** (2020) 'Yürütme Organının Katma Değer Vergisinde Oranı Belirleme Yetkisinin Değerlendirilmesi" Ankara Barosu Dergisi, C: 78, S: 4, s. 93.

[67] Danıştay 4. Dairesi, E: 2018/468, K: 2022/1124, T: 24.02.2022. <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2018-468-k-2022-1124-t-24-2-2022> s.e.t. 08.09.2022.

[68] **Tumpel, Michael** (2007) 'A Hybrid VAT System in the European Union' Tax Notes International, C: 47, S: 2, s. 172.

ettirilen vergi borcu ödenmektedir. İkinci durumda ise hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması sonucu aradaki fark, indirilmek üzere gelecek döneme devredilmektedir; iade alınmamaktadır.

İndirim mekanizmasının işletilebilmesi için mükellefler tarafından yapılan teslim ve hizmetlere dair katma değer vergisinin fatura ve benzeri belgeler üzerinde gösterilmesi gerekmektedir. Bunun yanında, alım ve satımlara dair bilgilerin kanuni defterlere kanunda öngörülen şekil ve zamanda kaydedilmesi mecburiyeti bulunmaktadır.

Tüm bunların yanı sıra, indirime konu edilemeyecek bazı katma değer vergileri bulunmaktadır. Bu vergiler, 3065 sayılı Kanun'un 30. maddesinde beş bent halinde düzenlenmiştir.

İlk olarak, vergiye tabi olmayan veyahut istisna konusu işlemlerin katma değer vergileri indirilememektedir. Verginin konusuna girmeyen ve vergi konusuna girmesine rağmen ilgili Kanun kapsamında vergiden istisna tutulmuş işlemlerin katma değer vergisi mükellefiyeti yaratmayacağı hüküm altına alınmaktadır.

Faaliyet konusu kısmen ya da tamamen binek otomobillerin kiralanması, çeşitli biçimlerde işletilmesi olan müesseselerin bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere müesseseye ait binek otomobillerinin alışlarında gösterilen katma değer vergisi indirilememektedir. Bu bent ile özel kullanıma tahsis edilmiş olmasına rağmen vergi indiriminden yararlanmak amacıyla müesseseye ait gösterilecek binek otomobiller sebebiyle doğabilecek vergi kaybının önlenmesi hedeflenmektedir[69].

Zayi olan malların katma değer vergisi indirilememektedir. Önceki dönemlerde zayi olan mallara dair indirime konu edilmiş katma değer vergilerinin, malların zayi oldukları vergilendirme döneminde hesaplanan katma değer vergisi olarak muhasebeleştirilmesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Bu şekilde indirilen katma değer vergilerinin indirimleri iptal edilmektedir. Ancak zayi olma durumu, deprem ve benzeri sebepler ya da mücbir sebep ilan edilen bölgelerdeki yangın sonucu oluşmuşsa, bu mallara dair katma değer vergisinin indirim konusu yapılmasına imkân tanınmaktadır.

[69] **Şenyüz / Yüce / Gerçek**, s. 285.

Gelir ve kurumlar vergisi kanunları uyarınca kazancın belirlenmesinde indirimi kabul edilmeyen mal teslimi ve hizmet ifalarına dair ödemelerde yer alan katma değer vergisi indirim konusu yapılamamaktadır.

Son olarak, 2018 yılında eklenen beşinci bent ile yasa koyucu tarafından, VUK'un 322. maddesi doğrultusunda değersiz hale gelen alacaklara dair alıcı tarafından ödenmeyen katma değer vergisinin indirilemeyeceği belirlenmiştir. Ayrıca, istisna ve muaflık gibi vergi kolaylıkları sebebiyle ödenemeyen katma değer vergisi de indirim konusu yapılamamaktadır[70].

2.3. Katma Değer Vergisi Kanunu Çerçevesinde Mükellefiyet ve Sorumluluk

Vergi mükellefiyeti kavramı, kamu hukuku alanında ancak kanundan doğarak var olabilen kendine özgü (*sui generis*) bir mükellefiyet türü olarak karşımıza çıkmaktadır[71].

Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinde vergi mükellefi, üzerine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi olarak belirtilirken vergi sorumlusu, alacaklı olan vergi dairesinin muhatabı olan kişi olarak tanımlanmaktadır. Bu durum, kanun koyucunun vergi sorumlusu olan kimseyi, mükellefin vergi borcunun ödenmesi hususunda temsilci olarak gördüğünü göstermektedir[72].

Harcamaları konu edinen vergilerde vergi, kural olarak tüketiciler üzerine kalmaktadır. Katma değer vergisi de bir harcama vergisi olduğundan mal teslimi ve hizmet ifalarının nihai bedelleri üzerinden verginin yüklendiği kişiler nihai tüketiciler olmaktadır. Burada dikkat edilmelidir ki nihai tüketicilerin verginin fiili yüklenicileri olması verginin mükellefi oldukları anlamına gelmemektedir. Katma değer vergisi mükellefleri, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesindeki işlemler ile katma değer vergisinin konusuna giren hususlara sebebiyet verenler olarak karşımıza çıkmaktadır.

---

[70] **Kızılot**, s. 1184

[71] **Karakoç, Yusuf** (2016) Vergi Hukuku Uygulamaları, 2. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, s. 37.

[72] **Mutluer, M. Kâmil / Dayanç Kuzeyli, Nilay** (2019) Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Ankara, Yetkin Yayınları, s. 538.

Katma değer vergisinde vergi sorumluluğu ise vergilendirme işlemlerinin karmaşıklığı içerisinde vergi alacağının güvenceye alınabilmesi adına vergilendirme işlemlerine taraf olanlardan birinin, vergiyi başkası adına ödemek mecburiyetinde olması şeklinde tanımlanabilmektedir[73].

Çalışmamızın bu kısmında yukarıda aktarılan vergi mükellefi ve vergi sorumlusu kavramları ile vergi sorumluluğunun doğal sonucu olarak ortaya çıkan müteselsil sorumluluk kavramı Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında değerlendirilecektir.

2.3.1. Katma Değer Vergisi Kanunu'na Göre Vergi Mükellefi

Verginin konusu ile mükellef arasındaki hukuki bağlam olan vergiyi doğuran olayın doğru bir şekilde tespit edilmesi, vergi mükellefinin kim olduğunun bulunması için büyük bir önem arz etmektedir[74]. Zira vergiyi doğuran olay sonucunda kişi ve verginin konusu arasında kurulan bağlantı mükellefiyeti doğurmaktadır[75].

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinde düzenlenen mükellefiyete göre, verginin konusuna giren hususlara sebebiyet verenler katma değer vergisi mükellefi olmaktadırlar. Kanun'da mükellef olarak nitelendirilenler, "*mal teslimi ve hizmet ifasında bulunanlar, mal veya hizmet ithal edenler, transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemleriyle muhatap olanlar, müzayede alanlarındaki satışlarda satışı gerçekleştirenler, PTT işletme müdürlüğü ile radyo ve televizyon kurumları, şans ve talih oyunlarını, at yarışlarını, diğer müşterek bahis ve talih oyunlarını tertip edenler, profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler, profesyonel sporcuların katıldığı faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmaları tertip edenler ve gösterenler, gayrimenkul malları ve hakları kiralayanlar ve isteğe bağlı bir şekilde mükellefiyet talebinde bulunanlar*"[76] şeklinde sayılmaktadır.

Anılan maddenin ikinci fıkrasında, vergiye tabi olmayan işlemlerde ya da katma değer vergisini fatura ve benzeri belgelerle göstermesi mümkün olmayan

[73] **Kızılot**, s. 481.
[74] **Şişman**, s. 36.
[75] **Akdoğan** (2020) s. 155.
[76] 26.04.2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği.

düzenleyicilerin yine de belge düzenleyerek katma değer vergisi tahsil etmesi durumunda, belge düzenleyerek katma değer vergisi gösterip tahsil edenlerin de vergiyi Hazineye ödemekle mükellef oldukları düzenlenmektedir. Ayrıca, borçlu oldukları vergiden daha yüksek tutardaki meblağı gösterenler de idareye vergiyi ödemekle mükellef tutulmaktadır. Bu fıkra ile vergi söylemiyle fazla tahsilat yapanların haksız kazançlarının önüne geçilmek istenmesinin yanı sıra indirim mekanizmasının da verimli bir şekilde işletilmesi sağlanmaktadır[77].

Genel olarak vergi mükellefi, vergi kanunlarına göre üzerine vergi borcu düşen; maddi ödevlerinin[78] yanında şekli ödevleri[79] de bulunan ve vergi borcunu kendi malvarlığından ödemesi gereken gerçek veya tüzel kişiler olarak tanımlanmaktadır[80]. Katma değer vergisindeki mükellefiyette ise verginin mahiyeti gereği iki ayrı durumdan bahsedilmektedir. Nitekim katma değer vergisinde, maddi ve şekli ödevleri yerine getirmesi gerekenlerin mal ve hizmet tesliminde bulunanlar olmasının yanında verginin nihai yüklenicisi olarak tüketiciler karşımıza çıkmaktadır[81]. Diğer bir ifadeyle, yansıtma özelliği sebebiyle katma değer vergisinin mükellefleri verginin maddi yüklenicileri olmamaktadır. Bu vesileyle katma değer vergisi mükellefi olanlar "*kanuni mükellef*" olarak adlandırılırken verginin asıl yüklenicileri olan tüketiciler "*fiili mükellef*" ya da "*iktisadi mükellef*" olarak adlandırılmaktadır[82]. Velhasıl katma değer vergisindeki mükellefiyetin diğer vergi kanunlarındaki mükellefiyetten farklı olduğu görülmektedir[83].

Katma değer vergisinin malı teslim alan ya da hizmet ifa edilen tarafından ödenmesi durumu, mal teslimi ve hizmet ifasında bulunanların maddi ödevlerinin sadece kendilerine ödenen vergileri vergi idaresine yatırmak olduğunu göstermektedir. İkinci fıkra ile bu husus düzenlenerek bir sebeple nihai tüketici veyahut ara malı temin eden tüketiciye yükletilerek toplanan vergilerin Hazineye aksettirilmesi gerektiğinin

[77] **Kocahanoğlu**, s. 80; **Kızılot** (2010) s. 463.
[78] **Doğan** (1985) s. 98-99.
[79] **Doğan** (1985) s. 98-99.
[80] **Taşkan** (2022), s. 88.
[81] **Şenyüz / Yüce / Gerçek** (2022) s. 265.
[82] **Sarılı** (2010) s. 408; Danıştay 11. Dairesi, E: 1996/492, K: 1996/1242, T: 05.03.1996. < https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/Goster?v=GE95G6avDVI> s.e.t. 10.12.2022.
[83] **Doğan** (1985) s.91; **Aydın, Erkan** (2009) Katma Değer Vergisinde Sorumluluk, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, s. 76.

önemi vurgulanmaktadır[84]. Katma değer vergisinde mükellef, aracı görevi görerek verginin doğru bir şekilde hesaplanması ile Hazineye aktarılması görevlerini icra etmektedir[85]. Bu açıdan, katma değer vergisinde, kanuni mükellef, yapay bir mükellef olup vergi dairesinin kendisine muhatap bulma ihtiyacına cevap vermektedir[86].

Katma değer vergisine konu işlemlerin, kanunda yazılı mükelleflerce gerçekleştirilmesi halinde vergilendirme söz konusu olmaktadır. Gerçek ya da tüzel kişilerin, sırf ticari, sınai, zirai veyahut serbest meslek faaliyeti yürütmeleri sebebiyle değil bu yükümlülüğün devamında Kanun'da belirtildiği şekilde mal teslimi ve hizmet ifasında bulundukları için katma değer vergisi mükellefiyetleri doğmaktadır.

Katma değer vergisi kapsamında dar mükellefiyet veya tam mükellefiyete dair hükümler bulunmamaktadır. Zira katma değer vergisinin konusuna giren işlemlere sebebiyet verenlerin mükellefiyetlerinde statülerinin veya kişiliklerinin, Türk tabiiyetinde olup olmamalarının, ikametgâh, iş yeri ya da merkezlerinin Türkiye'de olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır. Bu haliyle katma değer vergisinde mükellefiyetin geniş bir şekilde düzenlendiği görülmektedir.

Katma değer vergisinde nihai tüketici, indirim mekanizmasından yararlanamadığından verginin yansıtıldığı nihai kişi olarak verginin yükünü taşırken Kanun'un yükümlü olarak belirttiği kişinin katma değeri yaratan kişi olduğu görülmektedir[87].

---

[84] **Aydemir**, s. 151.

[85] **Saraçoğlu, Fatih** (2020) Türk Vergi Sistemi, 9. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, s. 358; **Doğan** (1985) s. 92.

[86] **Karakoç** (2016) s. 42.

[87] **Saban** (2021) s. 332; Danıştay 11. Daire 02.10.1997 tarihli ve E: 1997/1837, K: 1997/3222 sayılı kararı şu şekildedir: "*eşantiyon dağıtımı yapılan kişi ve kuruluşların yükümlü şirketin asıl faaliyet konusunu oluşturan oto radyatörünün alıcıları, yükümlü şirketin de eşantiyon eşyanın nihai tüketicisi olması ve vergi yükünün yükümlü şirket üzerinde kalması nedeniyle bundan sonraki aşamalardaki teslimlerin yeniden katma değer vergisine tabi tutulmasında hukuka uyarlık bulunmamaktadır.*
Bu itibarla, eşantiyon olarak teslim edilen malların, ticari teamüllere uygun nitelikte ve miktarda olması ve ayrıca bir satışa konu olmayacak şekilde verilmesi durumunda söz konusu teslimler nedeniyle katma değer vergisi hesaplanmayacağı tabidir.
Bu durumda, 3065 sayılı Yasanın 1. maddesinde belirtilen ve ticari faaliyet kapsamında bulunmayan, Katma Değer Vergisi Kanununun amaçladığı anlamda teslim işlemi niteliğinde olmayan eşantiyon dağıtımının emsal bedel üzerinden değerlendirilerek katma değer vergisi tabi tutulması suretiyle yapılan cezalı tarhiyatın terkini gerekirken, aksi yönde verilen vergi mahkemesi kararında isabet görülmemiştir." https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-1997-1837-k-1997-3222-t-2-10-1997 s.e.t. 29.05.2022.

Vergi yansımasının görüldüğü dolaylı vergilerde, kanuni mükellef, iktisadi hayatın gerekleri ve fiyat mekanizmasına göre katlandığı vergi yükünün "*dağı(tı)lmasını"* sağlamaktadır[88]. Bu sebeple, vergi ödeyicisi olan fiili mükellef, hukuki bir kavramdan çok iktisadi bir kavram olarak görülmektedir[89].

Danıştay bir kararında, "*...verginin mükellefi eşyayı ithal eden şahıs olup bahis konusu 84 ncü maddenin uygulanması yönünden salınan verginin intikal ettirilip ettirilmeyeceği hususunun nazara alınması mümkün değildir...*" ifadeleri ile verginin yansıtılmasının mükellefiyette değişikliğe yol açmadığı belirtilmektedir[90].

2.3.2. Katma Değer Vergisi Kanunu'na Göre Vergi Sorumlusu

Özel hukukta sorumluluk, bir zararın tazmin edilmesi olarak karşımıza çıkarken kamu hukukunda idarenin eylem ve işlemlerinden kaynaklanan zararların tazmin edilmesi bağlamında kullanılmaktadır. Vergi hukukunda ise her ikisinden farklı olarak kullanılan sorumluluk kavramı, vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermemesine rağmen üçüncü kişilerin verginin maddi veya şekli ödevlerinden sorumlu tutulması olarak kendini göstermektedir. Kanuni temsilci kavramı ile kıyaslandığında ise kanuni temsilci başkasının nam ve hesabına işlem yaparken sorumluluk müessesesinde sorumlu, kendi namına ancak asıl borçlu hesabına vergi borcunu ödemektedir[91].

Vergi hukukunda sorumluluk, vergi alacağının güvence altına alınması amacına hizmet etmektedir[92]. Kamu hukukuna dair bir ilişkiyi barındıran vergi hukukundaki sorumluluk müessesesi ancak kanunla düzenlenebilmektedir[93].

Katma değer vergisinde sorumluluk müessesesi Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinde öngörülmekte olup mükellefin ülke içinde ikametgahının,

---

[88] **Karakoç** (2016) s. 42.
[89] **Karakoç** (2016) s. 42.
[90] Danıştay 7. Dairesi'nin 30.03.1971 gün ve E: 1970/1207, K: 1971/1118 sayılı kararı. (Nakleden: **Aliefendioğlu, Yılmaz** (1975) Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynaktan Kesilmesi (Stopaj), Ankara, s. 14.
[91] **Candan, Turgut** (2006) Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, 3. Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, s. 9.
[92] **Öncel, Mualla** (1983) 'Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk' Prof. Dr. Fadıl Hakkı Sur'un Anısına Armağan, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Yayını No: 522, s. 41.
[93] **Akkaya, Mustafa** (1997) 'Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu' Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 46, S: 1, s. 186. 185-208

işyerinin, kanuni merkezinin veyahut iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve bu durumların yanı sıra gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığının verginin konusu işlemlere taraf olan şahısları verginin ödenmesi bakımından sorumlu tutabileceği şeklinde belirtilmektedir. Maddede yer alan ikametgâh, işyeri, iş merkezi, kanuni merkez ifadelerinin genel hükümlere göre değerlendirilmesi gerekmektedir[94].

Görülmektedir ki katma değer vergisinde vergi güvenliğini sağlama amacıyla getirilen sorumluluk müessesesi, idarenin tayini ile yaratılabilmektedir[95]. Gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığının sorumluluğu düzenleyebileceği yetkisi, idarece takip edilmesi güç olan mükelleflerden tahsil edilmesi gereken verginin, tahakkuk ve tahsilat aşamalarında vergi kaybı yaratacağı muhtemel veya kesin olduğu durumlara dair düzenlemeleri içermektedir[96]. Bu durum göstermektedir ki sorumluluk müessesesi tadadi olarak ele alınmaktadır. Bu hususta idareye tanınan takdir yetkisine vergi alacağının güvence altına alınması için "*gerekli görülen diğer haller*" şeklinde bir sınırlama getirildiği anlaşılmaktadır. Anılan düzenlemenin ışığında görülmektedir ki katma değer vergisinde mükellefin yanında vergiyle ilişkili başka kişilerin sorumlu olarak belirlenmesine imkân tanınmaktadır[97].

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından sorumlu tutulabilecek kişiler olarak ifade edilen vergiye tabi işlemlere taraf olanlar; kanuni mükellefin temsilcisi, vekili, onun adına hareket etmeye yetkili kimse veya mal ve hizmet ifasına istinaden teslim alan ya da hizmet ifa edilen kimseler olarak karşımıza çıkmaktadır[98].

Maddenin ikinci fıkrasında belgesiz mal bulundurulduğu ya da hizmet satın alındığının fiilî veya kaydî envanter sırasında tespit edilmesi durumunda, ziyaa uğratılan katma değer vergisinden belgesiz mal bulunduran ya da hizmet satın alan mükellefin de sorumlu tutulacağı düzenlenmektedir. Belgesiz mal bulundurduğu ya da hizmet satın aldığı saptanan mükelleflere alış belgelerinin sunulması için verilecek on günlük süre içinde belgelenemeyen alışları hakkında emsal bedel üzerinden re'sen

[94] Türk Medeni Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu çerçevesinde değerlendirme yapılması gerekmektedir.
[95] **Saban, Nihal** (1986) 'Vergi Hukukunda Sorumluluk' (Doktora) İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.166.
[96] **Kocahanoğlu**, s. 80.
[97] **Sarılı, Mustafa Ali** (2004) Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınevi, s. 42.
[98] **Aydemir**, s. 56.

katma değer vergisi tarh ettirilmektedir. Bu şekilde belgesiz mal bulunduran ya da hizmet satışı gerçekleştirenler hakkındaki tespitin, vergi inceleme raporuna istinaden yapılması durumunda ziyaa uğratılan vergi ve cezası alıcılardan aranmamaktadır.

Üçüncü fıkrada, 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisansı Depoculuk Kanununa istinaden düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünleri depodan çekecek olanlara teslimine ilişkin katma değer vergisinden lisanslı depo işleticilerinin sorumlu olduğu düzenlenmektedir.

Katma değer vergisinde sorumluluk müessesesi genel olarak mükellef tarafından ödenmesi gereken verginin tamamının veya bir kısmının sorumlu tarafından mükellefe intikal ettirilmeden vergi dairesine yatırılması olarak ifade edilebilmektedir. Bu uygulama tevkifat veya stopaj şeklinde adlandırılmaktadır ve Hazine ve Maliye Bakanlığının kapsama aldığı her işlemde ilgililer tarafından vergi sorumluluğuna dair görevlerin yerine getirilmesi zorunluluk teşkil etmektedir. Mükellefin nam ve hesabına tevkif ettikleri vergiyi muhatap olarak vergi sorumlusu sıfatıyla doğrudan vergi dairesine intikal ettirenler nihai tüketiciler olmaktadır[99]. Katma değer vergisinde nihai yüklenicinin tüketiciler olması vesilesiyle mükellef ve vergi sorumlusunun rolü aracılık olarak karşımıza çıkmaktadır[100]. Her ne kadar fiyatlarda katma değer vergisi tutarının belirtilmesi zorunlu olsa da verginin bir aracı ile ödenmesi, asıl mükellefler üzerinde mali anestezi[101] yaratarak verginin toplanması sürecine hizmet etmektedir.

Katma değer vergisinde sorumluluk müessesesi, tüm bu yönleriyle genel vergi hukukundaki sorumluluktan ayrılmakta ve kendini tevkifat ile göstermektedir. Sorumluluk müessesesi ve buna bağlı olarak tevkifat uygulamasıyla vergi alacağının güvence altına alınması amaçlanmaktadır. Bunun yanı sıra, vergi alacağının hızlı bir şekilde hazineye aktarılması hedeflenmektedir[102]. Vergi idaresinin katma değer

[99] **Şenyüz / Yüce / Gerçek**, s. 266.
[100] **Doğan** (1985) s.101.
[101] Mali anestezi, hesaplanan verginin emtia fiyatına eklenmesi suretiyle, vergi yükünün asıl yüklenicisi tarafından hissedilmemesi durumunu ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle, muhatapların mali yükümlülüklerini farkına varmadan yerine getirmeleri mali anestezi olarak adlandırılmaktadır. (**Akdoğan** (2019), 189; s. **Arıkan, Zeynep / Önkan, Özge** (2020) 'Mali Anestezi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi" Vergi Sorunları Dergisi, C: 43, S: 381, s. 9-10.)
[102] **Çelik, Nazlı Kübra** (2015) 'Vergi Hukuku Kapsamında Sorumluluk' (Yüksek Lisans) Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 81.

vergisinin tahsilatını ve denetleme işlemlerini kolaylaştıran tevkifat, idare açısından güçlü bir enstrüman olarak karşımıza çıkmaktadır.

Katma değer vergisinde sorumluluk müessesesinin uygulanmasına ilişkin bir Danıştay kararında[103], katma değer vergisi yükümlülüğü kapsamında tevkifata dair vergi ödemelerinin yapılıp yapılmadığının araştırılması bir kenara bırakılarak sorumluluk müessesesinin, vergi alacağını güvence altına alma yöntemi olarak kullanıldığı ve bu sebeple objektif bir sorumluluk düzenlendiğine vurgu yapılmaktadır.

2.3.3. Katma Değer Vergisinde Müteselsil Sorumluluk

Özel hukuk kapsamında müteselsil sorumluluk, birden fazla kişinin aynı borcun tamamından sorumlu tutulmasını ifade etmektedir[104]. Birden çok kişinin aynı veyahut farklı sebeplerle aynı zarara sebebiyet vermesi ya da sadece birinin zararı doğurması fakat konuyla ilgili diğer kişinin de zarardan sorumlu tutulması müteselsil sorumluluğun kendisini göstermesine sebep olabilmektedir[105].

Vergi hukuku kapsamında ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesinde yer alan müteselsil sorumluluğun, "*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 veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.*" şeklinde borçlar hukuku hükümlerine benzer şekilde düzenlendiği görülmektedir.

Vergiyi doğuran olayın birden fazla kişinin şahsında gerçekleşmesi neticesinde vergi idaresinin, alacağını vergi borçlularının herhangi birinden talep edebilmesi

---

[103] Danıştay 8. Dairesi, E: 1998/4488, K: 1999/4471, T: 30.11.1999. < https://ea70330bbfe919e2312426c9be35e661274d7d97.vetisonline.com/belge/d-9-d-e-1998-4488-k-1999-4471-t-30-11-1999-kdv-tevkifati-yapmama/402095/tevkifat+katma+değer+vergisi> s.e.t. 11.08.2022.

[104] **Eren, Fikret** (2016) Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 20. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, s. 831.

[105] **Eren**, s. 831, 834-839.

müteselsil sorumluluğun varlığını göstermektedir. Bu durum, sadece vergilendirme işlemiyle ilişkili olan kişilerin müteselsilen sorumlu olabileceği anlamına gelmektedir.

Müteselsil sorumluluk, vergi hukukunda genel olarak kanuni düzenlemelerle kendisini göstermektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinde yer alan, özel hukuk sözleşmelerinin vergi alacaklısını bağlamayacağına dair hüküm, kanun dışında, başka sebeplerle müteselsil sorumluluk kurulamayacağını belirtmektedir.

213 sayılı Kanun'un 11. maddesi incelendiğinde görülmektedir ki, katma değer vergisinde müteselsil sorumluluk, emtia alım satımına taraf olanlar ve hizmetten yararlananların işlemleri dolayısıyla yapılacak vergi kesintisi ile sınırlıdır. Belirtilen maddenin lafzında müteselsil sorumluluğun katma değer vergisi özelinde uygulanacağına dair kesin bir ibare bulunmamaktadır. Lafzın açık olmadığı hallerde ise Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesi[106] uyarınca hükmün maksadı araştırılmalıdır.

Bu noktada, 3239 sayılı Kanun'un 2. maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesine eklenen hükümlere[107] dair sunulan gerekçeden[108] anlaşılmaktadır ki, müteselsil sorumluluk ile ilgili hükümler katma değer vergisini de kapsamaktadır[109]. Zira eklenen hükümler ile katma değer vergilerinin vergi dairesine yatırılması amaçlanmaktadır. Aynı zamanda, müteselsil sorumluluk, vergiyi kesenin tahsil ettiği tutarı vergi dairesine yatırması sürecindeki aksaklıkların önüne geçebilmek adına düzenlenmiştir. Tevkifat yapanı zorlamak olarak da nitelendirilecek bu durumun

---

[106] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi kanunlarının uygulanması ve ispatı" başlıklı 3. maddesinin A kısmı şu şekildedir: "*Vergi kanunlarının uygulanması: Bu Kanunda kullanılan "Vergi Kanunu" tabiri işbu Kanun ile bu Kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder. Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır*."

[107] 3239 sayılı Kanun'un 2. Maddesi şu şekildedir: "*213 sayılı Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin sonuna aşağıdaki 3 fıkra ilave edilmiştir.*
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 ile hizmetten yararlananlar, aralarında zımnen dahi olsa irtibat olduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.
Ancak üçüncü fıkrada belirtilen müteselsilen sorumluluk mal üreten çiftçiler ve nihai tüketiciler için söz konusu değildir.
Müteselsil sorumluluk şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenir."

[108] Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü, 18/101-1943/06166 sayılı ve 11.10.1985 tarihli gerekçe.

[109] **Vural, Mehmet** (2002) Katma Değer Vergisinde İade Rehberi, 2. Baskı, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, s. 509.

amacı amme alacağını güvence altına almaktır[110]. Müteselsil sorumluluk, güvence sağlamasının yanı sıra verginin tahsilatını kolaylaştırmaktadır. Zira vergi idaresi müteselsil sorumlu kimselerden istediği herhangi birine başvurarak tahsil işlemini hızlandırabilmektedir.

Katma değer vergisinde kısmi tevkifat kapsamında, tevkifat yapmakla yükümlendirilen alıcının taraf olduğu mal teslimi ya da hizmet ifasının gerçekten yapılması ile alıcının vergiyi tevkif etmesi ve bağlı bulunduğu vergi dairesine beyan etmesi gerekmektedir. Kısmi tevkifat sorumluları, kendi yükümlülüklerini yerine getirmek şartıyla satıcının kendisine düşen vergiyi herhangi bir sebeple hazine aktarmamış olması halinde aktarılmayan kısım için sorumlu tutulmamaktadırlar[111].

2.4. Katma Değer Vergisinde Tevkifat

2.4.1. Genel Olarak Tevkifat Kavramı

Tevkifat kelimesi Arapça kökenli olup "durdurma' "alıkoyma' "kesinti" manalarını ihtiva eden "tevkif" kelimesine eklenen *-at* çoğul ekiyle "durdurmalar' "para için yapılan kesintiler" anlamlarına gelmektedir[112]. Fransızca kökenli "stopaj" ise "durdurmak" anlamını karşılamaktadır[113]. Vergi tevkifatı, vergiye tabi bir işleme dair gelecekte ödenecek vergiye istinaden verginin peşinen ödenmesi olarak tanımlanabilmektedir[114].

Türk vergi sisteminde, vergiyi doğuran olaya sebebiyet vererek kendisine borç terettübeden ve mal varlığında eksilme olacak kimselerin mükellef olduğu düzenlenmektedir. Buna istinaden, vergi borcuna ilişkin işlemlerde vergi dairesinin muhatabı ekseriyetle mükellef olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak bazı durumlarda verginin ödenmesi hususunda vergi sorumluluğu müessesesi dayanak alınarak tevkifat

---

[110] **Duman, Ömer** (2002) 'Katma Değer Vergisinde Müteselsil Sorumluluk Uygulamasına 84. Seri No.lu Genel Tebliğle Yapılan Değişiklikler' Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, S: 165, s. 36. (Nakleden: **Sarılı**, s. 460)

[111] **Uzunoğlu, Nihat** (2002) '84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde Yapılan Düzenlemeler Işığında Müteselsil Sorumluluk Uygulaması' Vergi Dünyası, S: 245, s. 34.

[112] **Yılmaz, Ejder** (1996) Hukuk Sözlüğü, 5. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, s. 820; **Türk Hukuk Kurumu** (1998) Türk Hukuk Lûgatı, 4. Baskı, Ankara, Başbakanlık Basımevi, s. 340.

[113] **Yılmaz**, s. 742.

[114] **İnaltong, Ceyhan** (2013) Katma Değer Vergisi'nde Tevkitafın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları, İstanbul, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği, s. 4.

usulüyle vergi borcu üçüncü kişilerden tahsil edilmektedir. Tevkifat uygulaması ile vergi, satıcı veya hizmet sunanın inisiyatifi dışında doğrudan vergi dairesine aktarılmaktadır[115]. Tevkifat yöntemi mal varlığında azalma yaşayan kişinin mükellef olması kıstasına halel getirmemektedir. Zira tevkifat, yeni bir vergilendirme biçimi değil verginin tahsil edilmesi ile ilgili özel bir usul olarak karşımıza çıkmaktadır[116].

Stopaj ya da kaynaktan kesinti adıyla da anılan bu yöntemle mümkün olan en kısa sürede vergilerin toplanması ve vergi güvenliğinin sağlanması hedeflenmektedir. Ek olarak, vergiyi doğuran olayın vuku bulması ile verginin tahsilatı arasında geçen süreyi kısaltan tevkifat, verginin en kısa sürede tahsil edilmesi amacına hizmet etmektedir[117].

Tevkifat, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94, geçici 61, 64, 67, 68 ve 69.; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 ve 30., 7383 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 7 ve 17., 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'n 6. ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddelerinde kendini göstermektedir. Bu durum, tevkifatın, dolaylı veya dolaysız vergilere hasredilmiş bir usul olmadığını ortaya çıkarmaktadır.

Katma değer vergisinde tevkifat, temel olarak mükellef olmayan satıcıların vergi dışı bırakılmaması ve vergi güvenliğini sağlama amacına hizmet etmektedir. Diğer yandan, gelir vergileri açıcısından, özellikle ücretin vergilendirmesi hususunda tevkifat, vergilendirmenin basitleştirilmesi ve verginin hızlı tahsil edilmesine yardımcı olmaktadır[118]. Kaynaktan vergilendirme ile mükelleflerin şekli sorumluluklarının minimuma indirilmesi, vergi idaresi ile iletişimin olabildiğince kısıtlı tutulması sağlanmaktadır.

Mükelleflerin vergilendirme sürecini anlamaları ve olumlu davranışlarla sürecin işleyişine katkı sağlamaları ile vatandaşlık görevlerini yerine getirmeleri, vergi bilinci olarak tanımlanabilmektedir. Vergi bilincinin oluşmadığı durumlarda vergiden kaçınma ve kaçakçılık durumları artarak vergi gelirlerinde azalma meydana

[115] **Ankara SMMM Odası** (2012) KDV Tevkifatı Uygulaması ve Tevkifat Uygulamasından Doğan KDV İadeleri, Ankara, Ankara SMMM Odası Yayın No: 83, s. 2.
[116] **Aliefendioğlu, Yılmaz** (1975) Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynaktan Kesilmesi (Stopaj), Ankara, Doğuş Matbaası, s. 2.
[117] **Turhan** (1982), s. 156.
[118] **Turhan, Salih** (2020) Vergi Teorisi ve Politikası, 7. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, s. 143.

gelmektedir. Tevkifat uygulaması ile böyle bir riske girilmemektedir. Mali anestezi kavramıyla da açıklanabilecek bu durumda vergilerini ödediklerinin farkında olmayan mükellefler vergiye direnç göstermemektedirler. Bu haliyle tevkif usulünde, vergi bilincinin zayıfladığı söylenebilir ancak vergi hasılatı hızlı bir şekilde güvenceye alınmaktadır[119].

Tevkifat usulü, verginin hızlı bir şekilde tahsil edilmesi, vergi güvenliğinin sağlanması, vergilendirmenin kolaylaştırılması ve vergi bilincinin oluşmasını engellemesi gibi ekonomik ve politik yararlarına göre kullanılmaktadır.

2.4.2. Katma Değer Vergisi Çerçevesinde Tevkifat Kavramı

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda da düzenlenen tevkifat, kendisini Kanun'un '*Vergi sorumlusu*' başlıklı 9. maddesinde yer alan *"Mükellefin Türkiye içinde ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir."* ifadeleriyle göstermektedir.

Katma değer vergisinde tevkifat, iki durum için öngörülmektedir. İlk durum, *mükellefin Türkiye içinde ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmadığı* haller olarak belirlenmiş olup ikinci durum ise *gerekli görülen diğer haller* olarak belirlenmektedir.

İlgili maddede tevkifatı belirleyecek yetkili merciin Hazine ve Maliye Bakanlığı olduğu düzenlenmektedir. Bu halde, gerekli *görülen diğer haller*i belirleme yetkisinin Hazine ve Maliye Bakanlığına verildiği anlaşılmaktadır.

Tevkifatla ödevlendirilecek olanlar, *vergiye tabi olan işlemlere taraf olanlar* olarak belirlenmektedir. Mal tesliminde bulunan veya hizmet ifası sunan satıcılardan anılan teslim veya hizmetleri temin eden kişi veya kurumlar tevkifatla yükümlendirilmektedirler.

[119] **Ekinci, Ahmet Celaleddin** (2014) 'Kaynakta Vergilendirme Uygulamasının Vergi Yapısına Etkisi' Vergi Raporu, S: 179, s. 32-38.

Katma değer vergisinde uygulanan tevkifat, ön vergilendirme oluşturmaktan ziyade yurt dışındaki satıcıların vergi dışı bırakılmamasını ve verginin güvenliğini sağlamayı hedeflemektedir. Bu amaçla, verginin, kanuni mükellef olan satıcıdan alınmasının yanında, satıcıya ödeyeceği katma değer vergisini tamamen ya da kısmen tevkif ederek doğrudan vergi dairesine intikal ettirme sorumluluğu yüklenen alıcının da vergi toplama sürecine dahil edilmesi sağlanmaktadır.

Alıcı tarafından, hesaplanan katma değer vergisinin tamamının tevkif edilerek, satıcıya ödenmeksizin, vergi idaresine beyan edilmesi ve ödenmesi tam tevkifat olarak adlandırılmaktadır[120]. Tam tevkifat, katma değer vergisinin sistemine uyum sağlayarak anlaşılması nispeten kolay bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kısmi tevkifat ise hesaplanan katma değer vergisinin bir kısmının alıcı tarafından satıcıya ödenmesi ve her iki tarafın uhdesinde bulundurduğu katma değer vergisini vergi idaresine tevdi etmekle ödevli tutulduğu tevkifat yöntemi olarak tanımlanmaktadır[121].

Tevkifatın hizmet ettiği amaçlar tahlil edildiğinde katma değer vergisinde tevkifat uygulamasının ihtiyari bir uygulama olmadığı görülmektedir. Tevkifat uygulaması öngörülen haller ve tevkifat kapsamında bulunan mal teslimi ve hizmet ifalarında tevkifat yapılması zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır[122].

2.4.3. Tevkifat Uygulaması ve Tarihsel Gelişimi

Tevkifat usulünün ilk defa 1707 yılında, merkantilist iktisatçılardan Fransız Mareşal Vauban tarafından yayımlanan "Dimi Royale: Kralı Öşür" adlı eserde ele alındığı görülmektedir[123]. İlk tevkifat uygulaması ise 1803 yılında İngiltere'de maaş ve ücret gelirlerinin vergilendirilmesi şeklindeyken 1943 yılından bu yana güncel

[120] **Taşkan** (2022) s. 603.
[121] **Taşkan** (2022) s. 603.
[122] Sayıştay 1. Daire, 01.10.2013 tarihli ve 3/10263 sayılı kararı. https://www.lexpera.com.tr/ictihat/sayistay/1-daire-e-3-k-10263-t-1-10-2013-3 s.e.t.: 09.08.2022.
[123] **Ortaç, Fevzi Rıfat / Ünsal, Hilmi / Yılmaz, Elif** (2016) "Yeni Gelir Vergisi Kanunu Çerçevesinde Ön Vergilendirme Uygulamasının Vergi Sistemine Etkileri Açısından Değerlendirilmesi" International Journal of Public Finance, C: 1, S: 1, s. 79. < https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/328097> s.e.t.: 15.02.2022.

haliyle kullanılmaktadır[124]. Amerika Birleşik Devletleri'nde 1913, Japonya'da 1920 ve Fransa'da 1939 yıllarında kaynakta vergilendirme uygulanmaya başlanmıştır[125].

Osmanlı döneminde, kanun ya da nizamnameye bağlı olmaksızın 1863 yılından itibaren tüccar ve esnaf kesiminin yıllık kazancı üzerinden %3 oranında alınan temettü vergisi ile kaynaktan vergilendirmenin başladığı görülmektedir[126]. Temettü Vergisi Nizamnamesi'nin 1907 yılında yürürlüğe konması sonucu sadece imtiyaz sahibi şirketler, 1914 yılında yayımlanan Temettü Vergisi Kanunu uyarınca da imtiyazlı şirketler ile özel şirketler, çalıştırdıkları hizmet erbapları için ödenecek ücretten tevkifat yapmakla zorunlu kılınmışlardır[127].

Temettü ve aşar vergisinin kaldırılması sonucunu doğuran cumhuriyetin ilanı sonrası 1926 yılında, 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu kabul edilmiştir. Cumhuriyet döneminde ilk defa 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile şirket çalışanlarının ücret gelirleri açısından tevkifat öngörülmüştür[128]. İlerleyen yıllarda tevkifatın kapsamı genişletilmiş ve 1934 yılında yürürlüğe giren 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile tevkifat yaygınlaşmıştır[129]. Bu Kanun ile hizmet çalışanları, emekli, dul, yetim ve benzeri maaş alan kimseler ve sanatkârların gelirleri; serbest meslek erbaplarına, mesleki kuruluşlara mensup olmayanlara, hakemlik, istişare, proje düzenleme, proje takibi ve aracılık etme işleriyle iştigal edenlere yapılan ödemeler; taahhüt işlerinden elde edilen müteahhit kazançları; damga pulu ödemeleri ve kıymetli evrak bayilerine yapılan ödemeler için tevkifat yapılması zorunlu kılınmıştır.

Kazanç Vergisi Kanunu'nu mülga eden 03.06.1949 tarih ve 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda hizmet erbabı ücretleri, ücret mahiyetindeki istihkaklar, serbest meslek kazançları, menkul sermaye iratları için tevkifat usulünün uygulanacağına hükmedilmiştir. Devamında çıkarılan ve günümüzde de yürürlükte bulunan

---

[124] **Ekinci**, s. 31.
[125] **Bulut, Günnur** (1996) 'Türk Vergi Sisteminde Kaynaktan Kesme (Stopaj) Yoluyla Vergi Tahsilatı ve Etkinliği' (Yüksek Lisans) Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 12. < http://hdl.handle.net/11452/4915> s.e.t. 16.02.2022.
[126] **Şener, Abdüllatif** (2021) Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Hukuku, İstanbul, Alfa Basım Yayım Dağıtım, s.105.
[127] **Sarılı** (2004) s. 38.
[128] **Kızılot, Şükrü** (2000) Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması (Cilt-1), Ankara, Yaklaşım Yayınları, s. 9.
[129] **Sarılı** (2004) s. 38- 39.

31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda kapsamlı bir şekilde yer alan tevkifat uygulamasının sürekli genişletildiği görülmektedir.

03.06.1949 tarih ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, onu izleyen ve halen yürürlükte olan 13.06.2006 tarih ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 08.06.1959 tarih ve 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 01.07.1964 tarih ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nda da kendine yer bulan tevkifat uygulaması günümüze kadar çeşitli kanunlarda yer almış ve sürekli genişleme göstermektedir.

Daha önce belirtildiği üzere katma değer vergisinde tevkifat, tam ve kısmi tevkifat adı altında aynı mahiyetteki iki farklı uygulama yöntemi olarak karşımıza çıkmaktadır. Tam tevkifat, 15 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği[130] ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren uygulanmaktadır. Kısmi tevkifat olarak adlandırılan usul ise ilk olarak 51 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği[131] ile düzenlenmiştir. Tebliğin (II). bölümünde yer alan ifadeler uyarınca, fason tekstil, konfeksiyon işleri ve hurda metal alımı işlemlerinde kısmi tevkifat öngörülmektedir.

Ekonominin gelişmesi, işlemlerin çeşitlenmesi ve vergilendirme sisteminin ve politikalarının gereklilikleri sebebiyle katma değer vergisinde tevkifatın kapsamı yayımlanan birçok tebliğ ile genişletilmiştir. En nihayetinde, çıkarılan tebliğler 117 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile bir araya getirilmiştir.

2.4.4. Katma Değer Vergisinde Tevkifat Uygulamasının Nedenleri ve Sonuçları

Oldukça geniş bir alana yayılmış olan tevkifat uygulaması, yer bulduğu her kanunda belirli amaçlara hizmet etmektedir ve tevkifatın katma değer vergisi kapsamında iki temel hedefi bulunmaktadır. İlk olarak mükellefin yurt dışında olması sebebiyle vergilendirilmek istenen işlemlerin vergilendirme kapsamına alınması

[130] 21.07.1985 tarih ve 18818 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanmıştır.
[131] 10.01.1996 tarih ve 22519 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanmıştır.

hedeflenmektedir. İkinci hedefin ise vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi doğrultusunda vergi erozyonun[132] önüne geçilmesi olduğu söylenebilmektedir.

Tam tevkifat ile vergiye tabi işlemlerin mükelleflerinin yurt dışında olması sebebiyle vergi dışı bırakılmasının önüne geçilmektedir. Verginin konusuna giren bir mal teslimi veya hizmet ifası gerçekleştirilmesine rağmen mükellefin Türkiye içinde ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması durumunda malı teslim alan veya hizmetten yararlanan alıcılar tam tevkifat yapmakla ödevli tutulmaktadırlar.

Türk vergi sisteminde uygulanan diğer tevkifat çeşidi olan kısmi tevkifat ise vergi güvenliğinin sağlanması için uygulanmaktadır. Bu yöntemde katma değer vergisinin bir kısmının satıcı tarafından, kalan kısmının alıcı tarafından ödenmesi öngörülmektedir. Yurt içi işlemlerde iç kontrol mekanizması yaratan bu yöntem ile satıcının ödemesi gereken vergiyi çeşitli manipülasyonlarla kendi uhdesinde bırakma çabası önlenmektedir.

Vergi tevkifatı yapmakla yükümlü olan kişinin tevkifatı yaparak vergiyi doğrudan vergi idaresine ödemesi verginin tahsilatını hızlandırmaktadır. Zira tevkifat ile vergiye konu unsurun beyan ve tahsil süresi kısalmaktadır. Vergi tahsilatının hızlanması enflasyonist ve deflasyonist dönemler için yarar ya da zarar getirebilmektedir. Nitekim, tevkifat, enflasyonun yoğun yaşandığı dönemlerde ulusal paranın değer kaybetmeden hazineye aktarılması amacına hizmet etmekteyken[133] deflasyonun yaşandığı dönemlerde ise ödeme gücü zayıflayan mükelleften verginin tahsil edilememe riskini engellemektedir[134].

Vergi sorumlusu sıfatıyla tevkifte bulunanlar, ödenecek vergiyi hesaplayıp vergi dairesine yatırmaktadır. Geniş bir düzenleme olan tevkifat ile denetlenmesi gereken mükellef sayısı artmasına rağmen vergi dairesinin iş yükü hafifletilmektedir[135]. Şöyle ki, tevkifat yapanlar ödenecek vergileri kendileri

---

[132] Vergi erozyonu, vergi muafiyeti, istisnası, indirim ve sair sebeplerle ortaya çıkan vergi harcamalarının artmasının yanı sıra vergi kaçakçılığı veya vergiden kaçınmanın artması ile vergi hasılatında ortaya çıkman azalmayı olarak ifade edilmektedir. (**Akdoğan** (2019), s. 185-186.)

[133] **Bulutoğlu, Kenan** (2004) Türk Vergi Sistemi, 8. Baskı, İstanbul, Batı Türkeli Yayıncılık, s. 99.

[134] **Aliefendioğlu** (1975) s. 2.

[135] **Saraçoğlu, Fatih** (2018) Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Tevkifat) Uygulaması, Ankara, Gazi Kitabevi, s. 11.

hesaplayıp ödemekte, aksi halde sorumluluk müessesesinin yaptırımlarıyla karşılaşmaktadır. Tevkifatta bulunanlar, vergiyi kendi mal varlıklarından ödeme külfeti altına girmek istemeyecekleri için daha özenli davranmaktadır.

Vergiye konu mevzunun meblağ olarak düşük gösterilmesi gerek indirim gerek mahsup işlemlerinin işleyişi sayesinde alıcı ve satıcılara bir menfaat sağlamamaktadır. Bu haliyle tevkifat uygulaması vergiden kaçınma veya vergi kaçırma eylemlerini azaltarak vergi alacağının teminatını sağlamaktadır. Nitekim, tevkifatın mevzuata uygun şekilde yapılması tevkif edenin ödediği vergiyi gider olarak muhasebeleştirmesine imkân tanıyacağından vergi güvenliği bu şekilde de sağlanmış olmaktadır[136].

Katma değer vergisinin mahiyetinde barındırdığı indirim mekanizması açısından ise kısmi tevkifat uygulamasının çeşitli etkileri ortaya çıkmaktadır[137]. Zira hesaplanan katma değer vergisi ile indirilecek katma değer vergisi arasında denge olmaması durumunda mahsuplaşma işlemlerinin akıbeti zarar görebilmektedir.

Gelir vergileri açısından ücretlilerin şekli ödevlerini azaltarak olumlu etki yaratan tevkifat uygulaması, tevkifatla yükümlendirilenlere ek ödevler yüklemesi ve belge düzenine ciddiyetle uyulmasını zorunlu kılması sebepleriyle katma değer vergisi açısından karışıklık yaratabilmektedir. Tevkifata tabi işlemler ve tevkifat oranlarının tebliğlerle değiştirilmesi, mükellef ve sorumluların mevzuatı düzenli ve disiplinli bir şekilde takip etmesini zorunlu kılmaktadır. Vergi idaresinin düzenlemelerin doğrudan kaynağında bulunması ancak mükelleflerin kendi araştırma ve çabalarıyla mevzuat takibi yapmasının gerekmesi neticesinde mevzuat takibini gereği gibi yapamayan ya da mevzuatı özümseyemeyen mükellefler ile vergi idaresi arasında bilgi asimetrisine sebep olabilmektedir. Bu durum pratikte vergi mevzuatına hâkim olamayan mükellef ve sorumluları zor duruma sokabilmekte, tevkifat ödevlilerini vergi cezalarıyla karşı karşıya bırakabilmektedir.

Katma değer vergisinde uygulanan tevkifat usulü, vergi güvenliğini sağlaması açısından faydalı görünmekle birlikte tevkifat uygulamasının idarenin düzenleyici

---

[136] **Tuncer, Selahattin** (1954) Kaynakta Tevkif "Stopaj" Usulü Hakkında Bir Deneme, Ankara, Maliye Vekaleti Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı Yayın No: 26, s. 70.

[137] **İnaltong**, s. 4-5.

işlemleri ile şekillenmesi birtakım hukuki tartışmaları da beraberinde getirmektedir. Bu nedenle çalışmamızın üçüncü bölümünde idareye tanınan takdir yetkisi bağlamında katma değer vergisinde uygulanan tevkifata ilişkin daha detaylı değerlendirmeler yapılmaya çalışılacaktır.

3. TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİ TEVKİFATININ UYGULANMA YÖNTEMLERİ

3.1. Katma Değer Vergisinde Tevkifat Türleri

Katma değer vergisinde tevkifat uygulaması, yasal ve hukuki dayanağını 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinin birinci fıkrası, 29. maddesinin dördüncü fıkrası ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 120. maddesi ile anılan maddeler uyarınca düzenlenen 26.04.2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nden almaktadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesi uyarınca mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi alacağını güvence altına almak amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olan kimseleri verginin ödenmesinden sorumlu tutabilmektedir. Ayrıca, Hazine ve Maliye Bakanlığı aynı amaç doğrultusunda gerekli gördüğü diğer hallerde de vergiyle ilişkili kişileri sorumlu olarak belirleyebilmektedir. Bu doğrultuda, çeşitli tam tevkifat ve kısmı tevkifat uygulamaları öngörülmektedir.

Katma değer vergisinin tahsilinin güvence altına alınması için öngörülen tevkifat uygulaması vergi idaresinin takdiri uyarınca genişlemektedir. Katma değer vergisi kaybının fazla olduğu alanları kapsayacak şekilde yapılan düzenlemeler ile vergi kaybının önlenmesi amaçlanmaktadır[138].

Çalışmamızın bu bölümünde Katma Değer Vergisi Genel Tebliği kapsamında günümüzde Türkiye'de uygulanan tevkifat usulüne dair açıklamalar yapılacaktır. Buna ek olarak tevkifata tabi işlemlerde yapılan değişiklikler ve bu değişiklikleri getiren tebliğler aktarılarak tevkifatın gelişim süreci hakkında bilgi verilmesi hedeflenmektedir.

[138] **Avci, Öcan** (2016) 'Tevkifat Kaynaklı KDV İade Uygulamasından Yansımalar' Vergi Dünyası Dergisi, S: 419, s. 125.

3.1.1. Katma Değer Vergisinde Tam Tevkifat

Tam tevkifatın uygulandığı mal teslimi ve hizmet ifalarında alıcının hesaplanan vergiyi satıcının uhdesine geçirmeden vergi dairesine ödemesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, vergiye tabi işlem üzerinden hesaplanan verginin tamamı muhatap alıcı tarafından beyan edilip ödenmektedir[139].

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinin ilk fıkrasında yer alan "*mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması halleri*"ndeki katma değer vergisine tabi işlemler ve üçüncü fıkrasında yer alan "*5300 sayılı Kanun'a göre Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanuna göre düzenlenen ürün senetlerinin senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi*" tam tevkifat yapılacak işlemler olarak sayılmış olup diğer tam tevkifat başlıklarının tebliğler aracılığıyla düzenlendiği görülmektedir. Tam tevkifata tabi mal teslimi ve hizmet ifaları Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin ikinci kısmında sayılarak belirtilmektedir.

3.1.1.1. İkametgâhı, İş Yeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler

İlk olarak 21.07.1985 tarihli 15 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde düzenlenmiş olan bu başlık Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde de yer alarak güncelliğini sürdürmektedir.

Gerçek kişi ya da müessesenin, ikametgahının, iş yerinin, kanuni merkezinin veya iş merkezinin Türkiye'de bulunmadığı hallerde de gerçekleştirilen mal teslimi veya hizmet ifaları katma değer vergisine tabi olmaktadır. Ancak bu teslim veya ifanın vergiye tabi olabilmesi için teslim veya ifadan Türkiye'de yararlanılması ya da bunların ülke içinde gerçekleşmesi gerekmektedir.

İkametgâhı, iş yeri, kanuni veya iş merkezi ülke dışında olanlar dar mükellefiyete tabi olmaktadırlar. Bu sebeple, söz konusu kişilerin ülke içinde

[139] **Kızılot** (2010) s. 490.

verecekleri veyahut ülkede faydalanılacak hizmetleri sebebiyle doğan verginin, sorumlu sıfatıyla yurt içindeki alıcılar tarafından ödenmesi öngörülmektedir. Diğer bir ifadeyle, ikametgahı, iş yeri, kanuni veya iş merkezi ülke dışında olanlarla vergiye tabi işlem gerçekleştiren alıcının, vergiyi tevkif yöntemiyle beyan etmesi ve ödemesi gerekmektedir.

Katma değer vergisi mükellefinin mal tesliminde bulunan veya hizmet ifasını sunan kişi olduğu bilinmektedir. Verginin mükellefi olan gerçek kişi ya da müesseselerin ülke dışında olmaları durumunda katma değer vergisini doğuran işlemlerinin vergi dışı kalmasının önüne geçilmek istenmektedir.

Vergiye tabi bir olay olmasına rağmen vergilendirmeden istisna tutulan işlemlerde tevkifat uygulanmamaktadır. Zira istisna durumunda katma değer vergisinden de söz edilememektedir. Ülke dışında sunularak ülke dışında yararlanılan mal teslimi veya hizmet ifaları katma değer vergisinin konusuna girmediğinden tevkifata tabi bulunmamaktadırlar.

Tam tevkifatla ödevli kılınanların katma değer vergisi mükellefi olmaları zorunluluğu bulunmamaktadır. Nitekim, bu kişiler vergiyi beyan edip vergi dairesine intikal ettirmekle ödevlendirilmektedirler.

Sonuç olarak, ülke dışından temin edilen hizmetlerde katma değer vergisi sorumluluğunun doğması için hizmetin katma değer vergisi konusuna girmesi, hizmetin ülke içine ithal edilmesi ve ithal edilen hizmetin istisna konusu olmaması gerekmektedir[140].

3065 sayılı Kanun'un ilk maddesi, mal ve hizmet ithalatının verginin kapsamına girdiğini ifade etmektedir. Kanun'un 8. maddesi ile ithalatta mükellefin mal ve hizmet ithal edenler olduğu düzenlenirken 43. maddesi ile de verginin tarhının gümrük idaresi tarafından yapılacağı düzenlenmiştir. Görülmektedir ki mal ve hizmet ithalatının vergilendirileceği net bir şekilde ifade edilmektedir. Ancak hizmet ithalatında gümrük aşamasının bulunmaması sebebiyle gümrük idaresi tarafından tarhiyat işlemleri gerçekleştirilememektedir. Bu nedenle, hizmet ithalatında bulunan

[140] **Maç, Mehmet** (2005) 'Hizmet İthalinde KDV ve Stopaj Sorumluluğu' Mali Çözüm, S: 71, s. 26.

kişinin, kendisine ülke dışından gelen fatura bedelini baz alarak katma değer vergisini beyan edip ödemesi gerekmektedir[141].

Öte yandan, hizmet ithaline bağlı olarak sorumluluk müessesesinin işleyeceğinin ve katma değer vergisi beyanında bulunulması gerektiğinin tespit edilmesi güç bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır[142]. Zira herhangi bir vergi incelemesinde banka hesapları arasındaki işlemlerin tahlil edilmesiyle ortaya çıkarılması haricinde, vergilendirmeye konu hizmetin ve hizmet bedelinin tespit edilme ihtimali oldukça zayıftır.

Yurt dışı iş seyahatinde alınan konaklama hizmetinin faturası gider kaydedilirken hizmetin yurt dışında sunulması ve hizmetten ülke içinde faydalanılmaması sebebiyle konaklama hizmetinin ifası katma değer vergisi konusunun dışında kalmaktadır. Anılan konaklama hizmeti hizmet ithali olmadığından beyan edilmesi gerekmemektedir.

Amerika mukimi firmadan alınan hosting (depolama hizmeti) katma değer vergisine tabi olmaktadır ve depolama hizmetinin alındığı firmalar için hizmet bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin hizmet alıcısı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerekmektedir[143].

Tüm bunların yanında, Türkiye'de katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilerin Türkiye'de ikametgahı, iş yeri, kanuni veya iş merkezi bulunmayanlardan aldıkları elektronik ortam hizmetleri katma değer vergisine tabi olmaktadır[144]. 17 Seri No.lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlerin de tam tevkifat kapsamına alındığı görülmektedir. Yapılan değişikliğe göre, Türkiye'de ikametgahı, iş yeri, kanuni veya iş merkezi bulunmayanlar tarafından elektronik ortamda sunulan hizmetlerden katma

[141] **Çakıcı, Ömer / Kütükçü, Abdullah / Akçay, M. Bahattin / Ersan, Mustafa** (2012) KDV Tevkifatı, İstanbul, Seçkin Yayıncılık, s. 43.
[142] **İnaltong**, s.136.
[143] GİB Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 06.09.2019 tarihli ve 84974990-130[KDV-2/1-2016/37]-293770 sayılı özelge.
[144] 28.11.2017 tarihli ve 7061 sayılı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanun'un 9. maddesinin birinci fıkrasında yapılan değişiklik sonucu vergilendirme kapsamına alınmıştır.

değer vergisi mükellefi olmayan kişilerce yararlanılması durumunda verginin hizmeti sunanlar tarafından ödeneceği öngörülmektedir.

Diğer bir ifadeyle; elektronik ortamda sunulan hizmetler Türkiye'de ikametgahı, iş yeri, kanuni veya iş merkezi bulunmayanlarca veriliyorsa katma değer vergisinin kendilerince beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Ancak, bir iş yeri oluşturularak hizmet verilmesi söz konusu olursa katma değer vergisi genel esaslara göre tahsil edilmektedir.

3.1.1.2. 5300 Sayılı Kanun'a Göre Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuğu Kanununa Göre Yapılan İşlemler

5904 sayılı Kanun[145] uyarınca 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na eklenmiş olan 5300 Sayılı Kanun'a Göre Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuğu Kanununa göre tesis edilen işlemler için sorumluluk müessesesi öngörülmüş ve bu işlemler tam tevkifat kapsamına alınmıştır.

Ürün senetleri ile temsil edilen ürünlerin depodan alınması ile katma değer vergisi doğmaktadır ve ürün senedinin teslim edilmesi halinde de ürünün son işlem gördüğü borsa değeri üzerinden katma değer vergisinin hesaplanması gerekmektedir. Ancak 3065 sayılı Kanun'un 13. maddesi "ğ" bendi uyarınca 5300 sayılı Kanun kapsamında tesis edilen ürün senetlerinin, ilk teslimleri katma değer vergisinden istisna tutulmaktadır.

Senedi temsil eden ürünlerin depodan çekecek kişilere teslim edilmesinin ticari, sınai, zirai faaliyet kapsamında olup olmadığı hususları vergilendirme açısından bir önem arz etmemektedir. Bu halde, ürün senetlerine sahip olanların mükellefiyetlerinde yaşanabilecek güçlükler dikkate alınarak verginin lisanslı depo işletenlerden sorumlu sıfatıyla tahsil edilmesi öngörülmektedir[146].

5300 sayılı Kanun'a göre tesis edilen ürün senetlerinin, ürünleri depodan çekecek olan kişilere teslim edilmesine ilişkin katma değer vergisinin ödenmesi hususunda lisanslı depo işletenleri sorumlu tutmaktadır. Lisanslı depo işletenler,

[145] 03.07.2009 tarihli ve 27277 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
[146] **İnaltong**, s. 238.

hesaplanan verginin tamamını tevkif ederek vergi dairesine intikal ettirmekle ödevlendirilmişlerdir.

3.1.1.3. Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan Teslim ve Hizmetler

Tam tevkifat uygulamasının öngörüldüğü işlemlerden bir diğeri 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinde düzenlenen serbest meslek faaliyetleri kapsamında yapılan teslim ve hizmetler olarak karşımıza çıkmaktadır.

Serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerde tam tevkifat ilk defa 21.03.1986 tarihli 19 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde düzenlenmiş olup Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin 2.2. bölümünde de sayılarak güncelliğini korumaktadır.

3065 sayılı Kanun'un 1. ve 8. maddeleri uyarınca serbest meslek faaliyetleri kapsamında yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları katma değer vergisinin konusuna girmektedir ve bu işlemleri yerine getirenler de katma değer vergisi mükellefi olmaktadırlar.

Katma değer vergisinde mükellefiyet başlığında ayrıntılı bir şekilde bahsedildiği üzere katma değer vergisi mükellefi olunabilmesi için serbest meslek faaliyetinin çeşitli kıstaslara sahip olması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, mal teslimi ya da hizmet ifasının serbest meslek faaliyeti kapsamında değerlendirilebilmesi için işin şahsi mesaiye dayanması, kendi nam ve hesabına işin görülmesi ve devamlılık unsurlarının hepsinin varlığı gerekmektedir. Sayılan şartların taşınması ile katma değer vergisi mükellefiyeti tesis ettiren serbest meslek sahiplerinin bazı faaliyetleri tam tevkifat kapsamında yer almaktadır.

Arızi serbest meslek faaliyetleri katma değer vergisine tabi olmayıp dolayısıyla arızi faaliyetlerde tevkifat öngörülmemektedir. Bunun yanında, 193 sayılı Kanun'un 18. maddesi[147] ile gelir vergisinden istisna tutulan gelirlerden elde edilen faaliyetler de

[147] 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "*Kazançlardan İstisnalar*" başlıklı dördüncü bölümünün serbest meslek kazançlarında başlıklı 18. maddesinin ilk iki fıkrası şu şekildedir: " *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 senorya ve oyunu gibi eserlerini*

tevkifata tabi tutulmamaktadırlar. Keza istisna tutulan gelirlerden elde edilen arızi kazançlar istisnanın uygulanmasına halel getirmemektedir[148].

Serbest meslek erbabının tam tevkifata tabi tutulması için katma değer vergisi mükellefiyetinin sadece 193 sayılı Kanun'un 18. maddesine giren işlemlerden oluşması ve tüm işlemlerin 193 sayılı Kanun'un 94. maddesinde[149] yer alan kişi, kurum ve kuruluşlara sunulması gerekmektedir.

Tam tevkifat kapsamında vergi sorumluluğunun doğabilmesi için 193 sayılı Kanun'un 18. maddesine giren işlemleri yapanların, işlemler yapılmadan önce sorumlu sıfatıyla hareket edeceklere tam tevkifat uygulanacağını bildirmiş olmaları şart koşulmaktadır. Bu başlık altındaki işlemlerden doğan katma değer vergisinin beyan edilmesi ve ödenmesi sorumlular tarafından yapılmaktadır. Tam tevkifat kapsamındaki serbest meslek mensupları, bu işlemler için katma değer vergisi beyannamesi vermemektedirler.

193 sayılı Kanun'un 94. maddesinde belirtilen kişi, kurum ya da kuruluşların kendilerine sunulan işlemler sonucunda yaptıkları ödemelere dair katma değer vergisi, gelir vergisi stopaj tutarı dahil işlem bedeli üzerinden hesaplanmaktadır. Bu hususta hesaplanan katma değer vergisi, gelir vergisine ait stopajın matrahına dahil edilmemektedir.

3.1.1.4. Kiralama İşlemleri

Kiralama işlemleri, 6098 sayılı Borçlar Kanunu'nun 299 ve devamındaki maddeleri ile düzenlenmiş olan ve iki tarafa da borç yükleyen sözleşmelerdir. Kiraya

---

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 Gelir Vergisinden müstesnadır. Eserlerin nesir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir. …"

[148] 18.03.1986 tarih ve 19051 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 149 Seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği.

[149] 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "*Vergi tevkifatı*" başlıklı 18. maddesinin ilk fıkrası şu şekildedir: 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 zirai 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.

verenin bir şeyin kullanılmasını veya bir şeyden yararlanılmasını kiracıya sağlamayı, kiracının da karşılık olarak belirlenen bedeli ödemeyi üstlendiği sözleşme kira sözleşmesi olarak tanımlanmaktadır[150].

3065 sayılı Kanun'un 1. maddesinin üçüncü fıkrasının f bendi uyarınca Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde[151] yer alan mal ve hakların kiralanması katma değer vergisinin konusu olarak karşımıza çıkmaktadır. Anılan maddede belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesine dair işlemler; ticari, sınai, zirai faaliyet veya serbest meslek faaliyeti kapsamında verilen bir hizmet olup olmamasına bakılmaksızın katma değer vergisine tabi olmaktadır.

Kiralama işlemleri hususunda tevkifat ilk defa 16.12.1988 tarihli 30 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile öngörülmüş olup halen uygulanmaya devam edilmektedir.

Tam tevkifatın uygulanabilmesi için kiraya veren kimsenin başkaca faaliyetleri sebebiyle katma değer vergisi mükellefi olmaması ve kiracının katma değer vergisi mükellefi olması gerekmektedir. İki şartın varlığı halinde, kiracı tarafından sorumlu sıfatıyla verginin beyan edilmesi ve ödenmesi gerekmektedir.

---

[150] **Aral, Fahrettin / Ayrancı, Hasan** (2015) Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, 11. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, s. 256-261.

[151] 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu' nun *Gayrimenkul sermaye iradının tarifi* başlıklı 70. Maddesinin ilgili kısmı şu şekildedir: "*Aşağıda yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır: 1. Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir.), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı; 2. Voli mahalleri ve dalyanlar; 3. Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen, mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilümum tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri; 4. Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar; 5. Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.); 6. Telif hakları (Bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.); 7. Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilümum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları; 8. Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri. …*"

Ayrıca kiraya veren açısından belirtilen şart geçerliliğini korumakla birlikte belirlenen birtakım kiracıların tam tevkifatla ödevlendirildiği görülmektedir. Belirlenen kiracılar aşağıdaki şekilde sayılmaktadır:

- *Gelir Vergisi Kanunu'na göre kazançları basit usulde*[152] *tespit edilenler (istisnadan vazgeçerek KDV mükellefi olmasalar dahi),*
- *Banka ve sigorta şirketleri gibi faaliyetleri KDV'den istisna olan işletmeler,*
- *Sadece KDV'ye tabi işlemlerin bulunduğu dönemlerde KDV mükellefiyeti tesis ettirerek beyanname vermeleri uygun görülenler,*
- *5018 sayılı Kanun'a ek cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar.*

Burada sayılanlar dışında kiracının katma değer mükellefi olmaması halinde hesaplanan katma değer vergisinin kiraya veren tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilmesi gerekmektedir.

Tam tevkifatın uygulanabilmesi için kiraya verenin diğer faaliyetleri sebebiyle katma değer vergisi mükellefi olmaması gerekmektedir. Eğer ki, kiraya verenin diğer faaliyetleri katma değer vergisi mükellefiyeti gerektiriyorsa bu işlemden doğan verginin de diğer katma değer vergileri gibi genel esaslara göre beyan edilmesi gerekmektedir.

Katma değer vergisinden istisna tutulmuş bir kiralama işlemi yapılması halinde kiraya veren ya da kiracı, mükellef veya sorumlu sıfatıyla katma değer vergisi beyan etmemektedir.

Kiracının katma değer vergisi mükellefi olup olmadığı hususu önem arz etmeksizin 5018 sayılı Kanun'un ekli cetvellerindeki idare, kurum ve kuruluşların kiralama işlemlerinde tevkifat uygulanmamaktadır. Bu sebeple, kiraya verme dışında katma değer vergisi mükellefiyeti olmayan idare, kurum ve kuruluşların sadece kiralama işleminin olduğu dönemlerde mükellef sıfatıyla beyanname vermeleri gerekmektedir. Genel bütçeli idareler ise katma değer vergisini beyan etmeyerek tevkif ettikleri vergiyi doğrudan muhasebe birimlerince gelir hesaplarına aktarmaktadırlar.

[152] 21.12.2021 tarihli ve 31696 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Danıştay'ın bir kararında[153], verginin yasallığı ilkesi uyarınca 193 sayılı Kanun'un 94. maddesinde açıkça sayılmayan üst hakkı[154] için tevkifat yapılmasına olanak bulunmadığı belirtilmektedir. Karar, üst hakkının ayni haklar kavramı içinde olduğu, kiralama işlemlerinin ise şahsi bir hak olması sebebiyle üst hakkı tesisinin kiralama olarak değerlendirilemeyeceği gerekçesine dayanmaktadır.

3.1.1.5. Reklam Verme İşlemleri

Reklam verme işlemlerinde tevkifat ilk defa 16.12.1988 tarihli 30 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğ ile düzenlenmiş olup bu uygulama sürdürülmektedir.

Katma değer vergisi mükellefi olan gerçek veya tüzel kişiler, katma değer vergisi mükellefi olmayanlardan reklam verme işlemleri aldığında ortaya çıkan katma değer vergisinin sorumlu sıfatıyla alıcılar tarafından beyan edilmesi ve ödenmesi gerekmektedir.

Tam tevkifatın uygulanabilmesi için reklam hizmetini sunanların katma değer vergisi mükellefi olmamaları ve hizmeti alanların ise katma değer vergisi mükellefi olmaları şartlarının beraber gerçekleşmesi gerekmektedir. Hizmeti satın alanların sadece sorumlu sıfatıyla katma değer vergisi ödemekte olması onların mükellef oldukları anlamına gelmemektedir. Bu sebeple, sadece sorumlu sıfatıyla katma değer vergisi ödeyenler tam tevkifat yapamamaktadırlar.

Bu başlık altında, katma değer vergisi mükellefleri tarafından "*mükellefiyeti olmayan;*

- *amatör spor kulüplerine, oyuncularının formalarında gösterilmek,*
- *şahıslara veya kuruluşlara ait bina, arsa, arazi gibi yerlerde duvarlara yazılmak, pano olarak yerleştirilmek,*

[153] Danıştay 3. Dairesi, E: 2019/3490, K: 2021/1289, T: 11.03.2021. < https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/3-d-e-2019-3490-k-2021-1289-t-11-3-2021> s.e.t. 09.08.2022.

[154] Üst hakkı, üçüncü kişi lehine bir arazinin altında veya üstünde yapı yapılması veyahut var olan bir yapının muhafaza yetkisi tanınan karmaşık bir irtifak hakkı olarak tanımlanmaktadır. (**Esener, Turhan / Güven, Turhan** (2019) Eşya Hukuku, 8. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, s.481.)

- *gerçek ya da tüzel kişiler tarafından yayımlanan dergi, kitap gibi yazılı eserlerde yayınlanmak*

suretiyle ve bunlara benzer şekillerde" reklam verilmesinin tam tevkifata tabi olduğu sayılmaktadır.

Reklam hizmeti alınması durumunda ortaya çıkan katma değer vergisi, katma değer vergisi mükellefiyetine bakılmaksızın aşağıda sayılanlar tarafından tevkifata tabi tutulmaktadır:

- *"Gelir Vergisi Kanunu'na göre kazançları basit usulde*[155] *tespit edilenler (istisnadan vazgeçerek KDV mükellefi olmasalar dahi),*
- *Banka ve sigorta şirketleri gibi faaliyetleri KDV'den istisna olan işletmeler,*
- *Sadece KDV'ye tabi işlemlerin bulunduğu dönemlerde KDV mükellefiyeti tesis ettirerek beyanname vermeleri uygun görülenler,*
- *5018 sayılı Kanun'a ek cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar."*

Ancak, 5018 sayılı Kanun'a ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların reklam hizmeti vermeleri durumunda, hizmeti alanların katma değer mükellefi olup olmadığı önem arz etmeksizin tevkifat uygulaması yapılmamaktadır. Bu durumda, belirtilen idare, kurum ve kuruluşlar tarafından sadece reklam verme işleminin gerçekleştiği dönemler için mükellef sıfatıyla beyanname verilmesi gerekmektedir.

3.1.1.6. İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Uygulaması[156]

Katma değer vergisi mükelleflerinin aralarında düzenleyeceği bir sözleşme ile tam tevkifat ödevi getirebileceği hususu, isteğe bağlı tam tevkifat uygulaması ile mümkün kılınmaktadır. İsteğe bağlı tam tevkifat ilk defa 21.04.2022 tarihli 41 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde düzenlenmiş olup anılan uygulama ile

[155] 21.12.2021 tarihli ve 31696 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
[156] 21.04.2022 tarihli ve 31816 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 41) ile eklenmiştir

tevkifat uygulayacak alıcılardan olmayan mükelleflerin, satıcı mükelleflerle tam tevkifat sözleşmesi imzalayarak sorumluluk alabilmelerinin önü açılmıştır.

İsteğe bağlı tam tevkifatın benimsenebileceği işlemlerin kısmi tevkifata tabi hizmetler ve teslimler olarak belirlendiği görülmektedir. Ancak diğer hizmetler ve diğer teslimler başlıklarında yer alan işlemlerde isteğe bağlı tam tevkifat uygulanamamaktadır.

41 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde eklenen bu usulde, taraflar arasında düzenlenen yazılı sözleşme doğrultusunda alıcının hesaplanan katma değer vergisinin tamamını ödemeyi üstlenmesi durumu düzenlenmektedir. Belirtilen yazılı sözleşme ancak bir yıllık süre için düzenlenebilmekte olup bir yılın tamamlanmasının ardından tarafların ortak iradesiyle sözleşmenin aynı şekilde bir yıl süre için yenilenmesi mümkündür. İsteğe bağlı tevkifat uygulaması ile taraflar kendilerini bir yıllık sözleşme ile bağlamış olurlar ve süre dolmadan bu uygulamadan cayılması söz konusu olmamaktadır.

Bu işlemlerin muhatabı, satıcı ile yaptığı sözleşme uyarınca alıcıdır ve bir yıl boyunca hesaplanan katma değer vergisinin alıcı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

Kısmi tevkifat kapsamında bulunan teslim ve hizmetlere dair işlemlerin muhatabı olan bir alıcı, satıcı ile yaptığı sözleme ile kendisini verginin ödenmesi hususunda sorumlu kılabilmektedir. Bu başlık altında, alıcı tarafından satıcı muhataba ödenmesi gereken katma değer vergisinin tamamının sorumlu sıfatıyla alıcı tarafından beyan edilmesi gerekmektedir. Böylelikle, satıcı, devreden katma değer vergisi kadar iade ya da mahsup talep edebilecektir fakat tevkif edilen katma değer vergisinin vergi idaresi tarafından sorumlu alıcıdan tahsil edilmemesi halinde satıcıya iade ya da mahsup işlemi yapılmayacaktır.

3.1.2. Katma Değer Vergisinde Kısmi Tevkifat

Kısmi tevkifat usulünde, tebliğ ile belirlenen tevkifat ödevlisi alıcılar, verginin kendi paylarına düşen kısmını kaynakta kesinti yaparak satıcıya intikal ettirmeden vergi dairesine ödemektedirler. Bu usul, Hazine ve Maliye Bakanlığınca satıcı ve alıcı

için belirlenen oranlar uyarınca verginin iki kısım halinde alıcı ve satıcı tarafından beyan edilip ödenmesi şeklinde işlemektedir.

Kısmi tevkifata tabi olan işlemler ve tevkifat ödevlileri Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin 3. kısmında sayılmış olup sayılanların dışındaki mal teslimi ve hizmet ifalarında kısmi tevkifat yapılmamaktadır.

Kısmi tevkifatla sorumlu tutulabilecekler iki gruba ayrılarak sayılmaktadır. İlk grup, sadece sorumlu sıfatıyla katma değer vergisi ödeyenler dahil olmamak üzere katma değer vergisi mükellefleri iken ikinci grup, katma değer vergisi mükellefiyetine bağlı olmaksızın tebliğ ile belirlenen alıcılardan oluşmaktadır. İkinci gruptaki yükümlülere belirlenmiş alıcılar denilmekle beraber belirlenmiş alıcılar, katma değer vergisi mükellefi olup olmadıklarından bağımsız olarak kısmi tevkifat yapmakla ödevlendirilmektedirler. Katma değer vergisi mükellefiyeti bulanmayanlar, belirlenmiş alıcılardan olmamaları durumunda kısmi tevkifat usulünü uygulamayacaklardır.

Tebliğ'in "*Kısmi Tevkifatın Mahiyeti ve Tevkifat Uygulayacak Alıcılar*" başlığında belirlenmiş alıcılar şu şekilde sayılmaktadır;

- *"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*[157] *kurulan kamu kurum ve kuruluşları,*
- *Döner sermayeli kuruluşlar,*
- *Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,*
- *Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,*
- *Bankalar,*

[157] 03.06.2021 tarihli ve 31500 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 36) ile eklenmiştir.

- *Sigorta, reasürans[158] ve emeklilik[159] şirketleri,*
- *Sendikalar ve üst kuruluşları[160],*
- *Vakıf üniversiteleri[161],*
- *Mobil elektronik haberleşme işletmecileri[162],*
- *Büyükşehir belediyelerinin su ve kanalizasyon idareleri[163],*
- *Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),*
- *Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,*
- *Türkiye Varlık Fonu ile alt fonlara devredilen kuruluşlar[164],*
- *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[165],*
- *Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,*

[158] 16.02.2021 tarihli ve 31397 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 35) ile eklenmiştir.
[159] 03.06.2021 tarihli ve 31500 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 36) ile eklenmiştir.
[160] 16.02.2021 tarihli ve 31397 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 35) ile eklenmiştir.
[161] 16.02.2021 tarihli ve 31397 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 35) ile eklenmiştir.
[162] 16.02.2021 tarihli ve 31397 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 35) ile eklenmiştir.
[163] 15.02.2017 tarihli ve 29980 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 11) ile eklenmiştir.
[164] 31.01.2018 tarihli ve 30318 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 17) ile eklenmiştir.
[165] Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri gelir Grup Müdürlüğü tarafından verilen 23.09.2019 tarihli ve 84974990-130[KDV.1/İ.09-2018/10]-E.317320 sayılı özelgede 5018 sayılı Kanun' a ekli cetvelde bulunan Orta Doğu Teknik Üniversite bünyesinde kurulan ve yarıdan fazla hissesine sahip olduğu ODTÜ MEMS Merkezi tevkifat uygulaması açısından bu kapsamda değerlendirilmektedir.

- *Kalkınma ve yatırım ajansları."*

Tebliğ'de okul aile birlikleri ile Sağlık Bakanlığı tabiiyetindeki aile hekimliği kurumlarının anılan kapsam içerisinde yer almadığı belirtilmektedir. Buna ek olarak, belirlenmiş alıcıların kendi aralarında yaptıkları mal teslimi ve hizmet ifaları açısından katma değer vergisi tevkifatı yapılamayacağı düzenlenmektedir; meğerki teslim veya ifa şirketleşmiş profesyonel spor kulüplerince yapılsınlar.

5018 sayılı Kanun'a ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların tevkifata tabi olan alımlarına ait meblağların genel bütçe ödenekleri haricindeki bir yerden ödenmesi halinde de tevkifat uygulanmaktadır.

213 sayılı Kanun uyarınca mücbir sebepten yararlanarak vergi ödevleri ertelenen mükelleflerin mücbir sebep süresi içindeki kısmi tevkifata tabi alımları için tevkifat uygulanmamaktadır. İşlemin diğer tarafı olan satıcının da mücbir sebep kapsamında olması durumunda, belirtilen alımların genel hükümlere göre tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

İşlem bedelinin 2.000 TL veya altında olması halinde kısmi tevkifat uygulanamamaktadır. Zira kısmi tevkifat uygulanabilecek işlemler 2.000 TL üzerinde bir bedel karşılığında yapılması ile sınırlandırılmıştır. İşlem bedelinin, tevkifat sorumluluğundan kurtulmak saikiyle parçalara bölünerek ayrı faturalarda gösterilmesi halinde bütünlük arz eden tüm parçaların bedellerinin toplamından oluştuğunun kabulü gerekmektedir[166].

Tam tevkifat yerine kısmi tevkifatın tercih edilmesinin bazı sebepleri bulunmaktadır. Bunlar, çeşitli sektörlerde kayıp ve kaçağın yüksek görülmesi, bir kısım sektörlerde beyan edilen katma değer vergisinin ödenmemesi ve bazı sektörlerde alıcıların vergiye uyumunun daha yüksek olduğunun görülmesi olarak sayılabilmektedir. Kısmi tevkifat uygulamasıyla sahte veya muhteviyatı itibarıyla

[166] Vergilendirme işlemlerinde gerek vergiyi doğuran olayın gerek bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin esas alınması gerekmektedir ve bu durum ekonomik yaklaşım ilkesi olarak adlandırılmaktadır. Bu doğrultuda, ekonomik yaklaşım ilkesi, vergiyi doğuran olayın tespiti ve vergi kanunlarının yorumlanması esnasında hukuki biçimin ötesinde işlemin gerçek ekonomik içeriğinin ve niteliğinin araştırılması ile sağlanmaktadır. (**Taşkan** (2022) s. 80.) ABD vergi hukukunda, özün şekle üstünlüğü ya da ekonomik öz ilkesi olarak isimlendirilen ilke, vergisel sonuçların ortaya çıkmasında hukuki görünüşten ziyade ekonomik sonuçların değerlendirilmesi gerektiğini ifade etmektedir. (**Akçaoğlu, Ertuğrul** (2012) 'ABD Vergi Hukukunda Özün Şekle Üstünlüğü İlkesi' Ankara Barosu Dergisi, C: 70, S: 2, s. 173.)

yanıltıcı belge kullanımının önlenmesi[167], vergi toplama sürecinin daha hızlı ve sağlıklı yürütülmesi hedeflenmektedir.

3.1.2.1. Katma Değer Vergisinde Kısmi Tevkifat Uygulanacak Hizmetler

Bu bölüm kapsamında, kısmi tevkifat uygulanacak hizmet ifaları aktarılmaktadır. Yekûnu on beş başlıktan oluşan hizmet ifalarında kısmi tevkifat, tevkifatın en yaygın kullanıldığı alan olarak karşımıza çıkmaktadır. Kısmi tevkifatın kapsamı, hesaplanan katma değer vergisinin daha yüksek olduğu, vergi kayıp ve kaçaklarının fazla olduğu sektörler için vergi güvenliğini sağlama amacı doğrultusunda daha geniş tutulmuştur[168].

3.1.2.1.1. Yapım İşleri ve Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik - Mimarlık ve Etüt - Proje Hizmetleri

İnşaat taahhüt işlemleri için ilk defa 21.10.2003 tarihli 89 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde tevkifat düzenlenmiş olup 28.02.2004 tarihli 91 Seri No.lu Tebliğ'de bu işlemler de dahil edilerek *"yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri"* başlığı düzenlenmiştir.

Başlangıçta 1/3 oranında uygulanan bu başlık altındaki tevkifatın 11.07.2006 tarihinde 99 Seri No.lu Tebliğ ile 1/6'ya indirildiği ve 14.04.2012 tarihli 117 seri No.lu Tebliğ ile 2/10 oranına yükseltildiği görülmektedir.

Son olarak 16.02.2021 tarihli ve 31397 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 35) ile 2/10 olan tevkifat oranı 4/10 olarak değiştirilmiştir.

Katma değer vergisi mükellefi olup olmadıklarına bakılmaksızın belirlenmiş alıcılara veyahut katma değer vergisi dahil en az 5 milyon TL bedel karşılığında katma değer vergisi mükelleflerine ifa edilen yapım işlerine tabi olarak sunulan mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri için alıcıların 4/10 oranında kısmi tevkifat uygulaması gerekmektedir. İfa edilen hizmetin değeri başlangıçta 5 milyon TL'yi

[167] **İnaltong,** s. 71.
[168] **Çakıcı /Kütükçü /Akçay ve diğerleri**, s.179.

aşmamasına rağmen projenin genişlemesi, sözleşme bedelinin güncellenmesi gibi sebeplerle hizmet değerinin artması halinde 5 milyon TL sınırının aşıldığı tarih itibarıyla tevkifatın uygulanması gerekmektedir.

Tebliğde, bu başlık altındaki hizmet ifalarında kısmi tevkifatın uygulanacağı kapsam aşağıdaki şekilde belirtilmektedir[169]:

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

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

- *Yapım işleri ile birlikte ifa edilen; mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dâhil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri hizmetler. Bu hizmetler yapım işlerinden ayrı ve bağımsız olarak verildiği takdirde Tebliğin (I/C-2.1.3.2.2.)[170] bölümü kapsamında değerlendirilir.*"

Kısmi tevkifat kapsamına giren ve yüklenicisi tarafından tamamen ya da kısmen alt yüklenicilere devredilmiş olan yapım işlerinde, devri yapan her yüklenici kendisine sunulan hizmete ait katma değer vergisi üzerinden tevkifat yapmakla yükümlendirilmektedir. İşin bir bölümünün alt yüklenicilere verilmesi durumunda devir işlemlerine dair yazılı bir sözleşmenin bulunup bulunmadığı hususu tevkifat açısından önem arz etmemektedir.

[169] Belirtilen kapsam, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin 2. numaralı "Vergi Sorumlusu" başlığı altındaki 2.1.3.2.1. bölümünde açıklanmaktadır.
[170] Tebliğin bu kısmında yer alan etüt, plan proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler için ayrı bir tevkifat oranı belirlenmiş olup bu oran 9/10 olarak belirtilmektedir.

Alıcının Tebliğ'de belirlenmiş alıcılardan olmaması veya katma değer vergisi mükellefi olanlara sunulan yapım işi bedelinin 5 milyon TL'nin altında kalması[171] durumunda yüklenicinin de alt yüklenicilerin de tevkifat yapmaları gerekmemektedir. Fakat ilk yüklenicinin belirlenmiş alıcılardan olması durumunda, belirlenmiş alıcıların bu defa alıcı değil satıcı konumunda olmaları sebebiyle, sunulacak ifa tevkifat kapsamında olmamasına rağmen belirlenen alıcıların üstlendikleri işi kısmen veya tamamen alt yüklenicilere devretmeleri halinde devredilen alt yüklenicilere ödenecek tutardan hesaplanan verginin tevkif edilmesi gerekmektedir.

Alıcı ve ilk yüklenicinin belirlenmiş alıcılardan olması durumunda ise ilk aşamada tevkifat yapılmayacaktır. Ancak işin, ilk yüklenici tarafından belirlenmiş alıcılardan olmayan bir alt yükleniciye devredilmesi halinde ilk yüklenici tarafından tevkifat yapılması gerekmektedir.

Bunların yanı sıra katma değer vergisinden istisna tutulmuş işlemler üzerinden vergi hesaplanmadığı için tevkifat da yapılmayacaktır. Eğer ki yüklenilen iş, vergiden istisna olmasına rağmen alt yükleniciye devredilerek bir şekilde istisna kapsamından çıkmışsa o işlemler için kısmi tevkifat yapılması gerekmektedir.

Mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, kadastral de dahil olmak üzere harita, kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzer hizmetlerin ilk yüklenici tarafından bir kısım yapım işiyle beraber alt yüklenicilere devredilmesi durumunda alt yüklenicin kestiği faturalara tevkifat uygulanmaktadır. Ancak sayılan hizmetlerin, yapım işlerinden ayrı ve bağımsız olarak alt yüklenicilere devredilmesi durumunda "*Etüt, Plan Proje, Danışmanlık ve Benzeri Hizmetlerde Kısmi Tevkifat*" başlığı kapsamında değerlendirme yapılması ve başlıktaki şartların oluştuğu hallerde 9/10 oranında tevkifat uygulanması gerekmektedir.

Yap-işlet-devret modeli ile yaptırılan işlerde de alt yüklenicilere devredilen işler hususunda yapılan açıklamalar ışığında hareket edilmesi gerekmektedir.

---

[171] 16.02.2021 tarihli ve 31397 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 35) ile *"veya Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a) ayırımında sayılanlara yapılan yapım işi bedelinin 5 milyon TL'nin altında olması*" kısmı eklenmiştir.

İş ortaklığı tarafından bir devlet okunun deprem güçlendirme ve genel onarım işinin bir il özel idaresine karşı ifa edilmesi, bu başlık altında yürütülen bir iş olarak sayılmaktadır ve işin belirlenmiş alıcılardan birine sunulması sebebiyle alıcı tarafından 4/10 oranında tevkifat uygulanmalıdır[172].

Belediyeler tevkifat için belirlenmiş alıcılar kapsamında yer almadığı için onlara sunulan yapım işlerinde tevkifat uygulanmamaktadır ancak ilk yüklenicinin belirlenmiş alıcılardan olması ve işin alt yükleniciye devredilmesi durumunda alt yükleniciye devredilen yapım işleri 4/10 oranında tevkifata tabi tutulmalıdır[173].

3.1.2.1.2. Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim ve Benzeri Hizmetler

89 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile 3065 sayılı Kanun'un 17. maddesinin birinci fıkrasında sayılanlardan *siyasi partiler, sendikalar, kamu menfaatine yararlı dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, vakıflarca kurulan üniversiteler ile tarımsal amaçlı kooperatifler dışındaki kurum ve kuruluşlar, bankalar, sermayelerinin %51 veya daha fazlası kamuya ait işletmeler ve özelleştirme kapsamındaki kuruluşların* danışmanlık ve denetim hizmetleri alımlarında %50 oranında tevkifat uygulaması öngörülmektedir. Sonrasında çıkarılan 91 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile sorumlu kurum ve kuruluşların genişletildiği görülmektedir. 03.07.2005 tarihli 95 seri No.lu Tebliğ ile ise tevkifat oranı 1/2 olarak belirlenmiş olup en nihayetinde 117 seri No.lu Tebliğ ile başlığa etüt, plan, proje hizmetleri eklenmiş ve tevkifat oranı 9/10'a yükseltilmiştir.

Tebliğ kapsamında belirlenmiş alıcılar olarak sayılanlara sunulan etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler için hizmeti alanların 9/10 oranında tevkifat yapması düzenlenmiştir.

Bu başlık altında, piyasa etüdü ve araştırması, ekspertizi, plan-proje, teknik, ekonomik, mali ve hukuki alanlarda verilen danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetlerin kısmi tevkifata tabi olduğu belirlenmiştir. Görülmektedir ki oldukça geniş bir hizmet çerçevesi tespit edilmiştir: patent ve tescil işlemleri, anket hizmetleri,

[172] T.C. Elâzığ Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü tarafından verilen 10.06.2021 tarihli ve E -48816587-130-24581 sayılı özelge.
[173] Gelir İdaresi Başkanlığı Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü tarafından verilen 03.06.2021 tarihli ve E -36062021-130[2021-KDV-ÖZE/27]-37017 sayılı özelge.

avukatların hukuki danışmanlık hizmetleri ile hakemlik ve bilirkişilik hizmetleri[174] bu başlık altında değerlendirilmektedir. Bedeli ayrıca belirlenmek suretiyle herhangi bir teslim ya da hizmetin devamında verilen eğitim hizmetleri de bu başlık altında danışmanlık hizmeti olarak tevkifata tabi tutulmaktadır.

Avukatların mesleklerini ifa etmek üzere yaptıkları sözleşmeler özelinde farklı durumlar ortaya çıkmaktadır. Avukatın verdiği danışmanlık hizmetleri kısmi tevkifata tabi olurken hukuki ihtilafların yargı mercileri nezdinde çözümü hususunda yapılan vekalet akitleri tevkifata tabi tutulmamaktadır[175]. Ancak avukatlarla yapılan sözleşmelerde hem yargı mercilerindeki işler hem de danışmanlık hizmeti üzerine anlaşılmış ve iki hizmetin ücretlendirmesi beraber yapılmışsa belirlenen toplam sözleşme bedeli üzerinden tevkifat yapılması gerekmektedir.

Uluslararası gözetim şirketlerinin sunduğu gözetim hizmetleri, araç, makine, teçhizat ve benzeri şeylerin kalite kontrol, test işlemlerine ilişkin hizmet alımları neticesinde alıcıların tevkifat uygulaması gerekmektedir.

Dikkat edilmelidir ki yazılı ve görsel medya takibi şeklinde sunulan hizmetler[176] ile ilan, reklam ve benzeri hizmetler[177] danışmanlık ve denetim hizmeti kapsamında değerlendirilmemektedir.

---

[174] **Çakıcı / Kütükçü / Akçay ve diğerleri**, s.192.

[175] 21.12.2021 tarihli ve 31696 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 38) ile daha önce "prensip olarak tevkifat kapsamına girmemektedir." ifadesi "bu bölüm kapsamında tevkifata tutulamaz." şeklinde değiştirilmiştir.

[176] Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 30.06.2021 tarihli ve 39044742-130[Özelge]-507917 sayılı özelge: "… *Buna göre, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümü kapsamında yer alan müşterilerinizin sosyal medya hesaplarında tanıtımını ve pazarlamasını yaptığı ürünlere yönelik Şirketiniz tarafından verilen fotoğraf ve video çekimi hizmeti ile müşterilerinizin sosyal medya hesaplarına ait sayfa tasarımının hazırlanması, paylaşım yapılması ve takip edilmesi hizmetine ilişkin düzenlenecek faturalarda Tebliğin (I/C-2.1.3.2.15.) bölümü gereğince (3/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.*"

[177] GİB Diyarbakır Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 30.12.2021 tarihli ve E-27523430-130-61799 sayılı özelge: "…*söz konusu tesislerde yer alacak Başkanlığa ait reklamlara ilişkin Belediyeniz iktisadi kamu kuruluşunca hesaplanan KDV, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.2.15.) bölümü kapsamında Başkanlık tarafından 3/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır. Belediyeniz tarafından Başkanlığa verilen reklam hizmetine ilişkin hesaplanan KDV'nin tamamının Başkanlık tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.*"

Türkiye'de mukim mükellef kurum tarafından futbolcu transferine yönelik menajerlik hizmetine de "*Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim ve Benzeri Hizmetler*" başlığı altında kısmi tevkifat uygulanmamaktadır[178].

3.1.2.1.3. Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşınırlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri

İlk defa 89 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile tevkifat kapsamına alınan makine, teçhizat, demirbaş ve taşınırlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri için 1/3 oranında tevkifat yapılması öngörülmüştür. 117 seri No.lu Tebliğ ile tevkifat oranının 5/10'a çıkartıldığı görülmektedir. Son olarak, 16.02.2021 tarihli ve 31397 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 35) ile 5/10 olan tevkifat oranı 7/10 olarak düzenlenmiştir.

Belirlenmiş alıcılara karşı ifa edilen makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ilişkin bakım ve onarım hizmetleri için alıcıların 7/10 oranında tevkifat yapmaları gerekmektedir. Ayrıca belirlenmiş alıcılara dönük faaliyetlerin yürütülmesi için alıcılara ait olmakla beraber faaliyet kapsamında yükleniciler tarafından kullanılan veya yükleniciye tahsis edilen makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ilişkin bakım ve onarım hizmetleri için de tevkifat uygulanacaktır.

Isıtma, soğutma, havalandırma, ses, görüntü, ışık sistemleri ile asansör ve benzeri işlere yönelik bakım ve onarım hizmetleri bu başlık altında tevkifata tabi tutulmaktadır. Ancak, bu başlık altındaki hizmetlerin sıfırdan yapma veya yenileme şeklinde olması halinde sunulan hizmet, yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri kapsamına gireceğinden 4/10 oranında tevkifat uygulanmalıdır.

Bu başlık altında sunulan bakım hizmetleri, aletlerin kendinden beklenen işlevleri gereği gibi yerine getirmesi için belirli aralıklarla ya da gerektiği zaman bakım hizmeti sunmak olarak açıklanabilmektedir. Eskimiş ve bozulmuş taşıtların kullanılabilir hale getirilmesi ise onarım hizmetini ifade etmektedir. Bu sebeple bakımı

[178] GİB Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü tarafından verilen 10.07.2019 tarihli ve 16432732-130[9-2018-61]-E.29179 sayılı özelge.

veya onarımı yapılan aracın aksam ve parça değişimi işlemi sunulan hizmetin bir parçası olmaktadır. Aynı doğrultuda, işçilik hizmetinin yanındaki yedek parça ve sarf malzemesi teslimleri de bakım ve onarım hizmetlerinin içinde yer almaktadır. Ancak yedek parça, sarf malzemesi gibi malların işi yaptıranlarca yani belirlenmiş alıcılarca temin edilmesi durumunda kısmi tevkifat uygulanacak teslimlere ilişkin düzenlemeler uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir.

Sigortacılık faaliyetiyle iştigal eden kooperatifin hasarlı araçların tadil, bakım ve onarım hizmetleri için sigortalıya düzenlediği hizmet faturaları bu başlık altında 7/10 oranında tevkifata tabidir[179].

Reklam panolarının tadilat, bakım, onarım, temizlik, elektrik aksam kontrolleri hususlarında belirlenmiş alıcılara sunulan hizmetler~~e~~, "*Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri*" başlığı altında belirlenmiş alıcılar tarafından 7/10 oranında tevkifat uygulanacaktır[180].

3.1.2.1.4. Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri

İlk kez 89 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile tevkifat kapsamına alınan personele verilen yemek servisi hizmetlerine 01.11.2003 tarihinden itibaren 1/3 oranında tevkifat uygulaması öngörülmüştür. 91 Seri No.lu Tebliğ ile öğrenci, hasta, müşteri, misafir, yolcu sıfatı taşıyanlara verilen yemek servisi hizmetleri de kapsama dahil edilmiştir. 95 Seri No.lu Tebliğ ile tevkifat 1/2 oranına yükseltilmiş ve 117 Seri No.lu Tebliğ ile organizasyon hizmetleri de tevkifat uygulamasına eklenerek tevkifat oranı 5/10 olarak belirlenmiştir.

Yemek servis hizmetleri, belirlenmiş alıcılar olarak sayılan idare, kurum ve kuruluşların, personel, öğrenci, hasta, müşteri, misafir ve yolcularının yemek ihtiyaçlarının giderilmesi için yapılan hizmet alımlarını kapsamaktadır. Bu hizmet alımlarında alıcıların 5/10 oranında tevkifat yapmaları gerekmektedir.

[179] Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 12.11.2021 tarihli ve E -21152195-130[09-2021.3531]-438557 sayılı özelge.
[180] Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları KDV-ÖTV grup Müdürlüğü tarafından verilen 03.06.2021 tarihli ve E -39044742-130[Özelge]-436812 sayılı özelge.

Yemek hizmetinin tevkifat ödevlilerine ait yerlerde hazırlanması veya yemeğin tüketime hazır bir şekilde, örneğin, kumanya şeklinde temin edilmesi tevkifat yapılmasına engel teşkil etmemektedir. Anılan hizmetler, lokanta, restoran ve benzeri yerlere gidilmesi şeklinde de alınabilmektedir. Tüm bu durumlarda, belirlenmiş alıcılar kapsamında sayılmış olan idare, kurum ve kuruluşlar adına fatura düzenlenmekte ve tevkifat uygulanmaktadır.

Kimi gerçek veya tüzel şahısların meydana getirerek pazarladıkları ve belirli yerlerden yiyecek içecek alımını sağlayan yemek çekleri, karneleri ve benzerleri için düzenlenen faturalarda hesaplanacak katma değer vergisi, faturanın muhatabı belirlenmiş alıcılardan olsa dahi tevkifat uygulaması kapsamına girmemektedir. Ancak pazarlanan çek, karne ve benzerlerinin doğrudan hizmeti alan belirlenmiş alıcılar arasındaki idare, kurum ve kuruluşların çatısı altında yeme içme imkanını sağlaması ve yemeğin doğrudan çek, karne ve benzerlerinin üreticileri tarafından temin edilmesi durumunda tevkifat uygulanacaktır.

Yemek servis hizmetlerinin, konaklama tesislerinde geceleme ücretinden bağımsız ya da birlikte verilmesi durumunda, yemek hizmetinin ayrıca faturalandırılması ya da geceleme hizmetiyle aynı faturada ayrı bir şekilde gösterilmesi halinde yemek hizmeti için tevkifat yapılması gerekmektedir.

Açıktır ki tevkifatla yükümlendirilmiş idare, kurum ve kuruluşların personelleri tarafından hazırlanan yemek servisinde kullanılacak malzemelerin satın alınması bu başlık altında tevkifata tabi tutulmamaktadır.

Tevkifat yapmakla sorumlu tutulan belirlenmiş alıcıların, konser, kutlama, fuar, kongre, davet, seminer, panel, tanıtım ve benzeri hizmetleri almaları ise organizasyon hizmetleri kapsamında 5/10 oranında tevkifata tabi tutulmaktadır. Organizasyon hizmetini üstlenen firmanın verdiği tüm hizmetler tevkifat sorumluları adına düzenlenen faturada yer almakta ve toplam bedel üzerinden tevkifat uygulanmaktadır.

Organizasyonu düzenleyen mükelleflerin, organizasyon kapsamında yaptıkları kiralama, yemek servis hizmeti, tanıtım gibi hizmet alımları ve onlara yapılan mal teslimleri tevkifat kapsamında bulunmamaktadır. Zira bu durumda belirlenmiş alıcılar hizmetin tarafı olmamakla birlikte organizasyon düzenleyicileri teslim veya hizmetin

sunulan tarafı konumundadır. Ancak organizasyonu düzenleyen mükellef tarafından, kendi yaptığı birtakım harcamaların belirlenmiş alıcılar adına düzenlenecek faturalara yansıtılması halinde bu başlık altında tevkifat uygulanması gerekmektedir.

3.1.2.1.5. İşgücü Temin Hizmetleri

İlk defa 96 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile 01.12.2005 tarihinde tevkifat kapsamına alınan işgücü temin hizmetleri için %90 oranında tevkifat yapılması öngörülmüştür. 96 Seri No.lu Tebliğ yeteri kadar açık olmadığından tartışmalara sebebiyet vermiş ve 97 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde ek açıklamalara yer verilmiştir[181].

İlk defa 89 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile 01.11.2003 tarihinde ayrı bir başlıkla tevkifat kapsamına alınan özel güvenlik hizmetlerinin %50 olarak belirlenen tevkifat oranı 104 Seri No.lu Tebliğ'de 4/5 oranına yükseltilmiştir. Nihayetinde, 117 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile özel güvenlik hizmetlerinin de işgücü temin hizmeti başlığı altında 9/10 oranında kısmi tevkifata tabi tutulması düzenlenmiştir.

Bu başlık altında, katma değer vergisi mükellefleri ve belirlenmiş alıcıların, faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla işgücü hizmeti alımlarında 9/10 oranında tevkifat uygulayacakları belirtilmektedir.

Bazı durumlarda faaliyetin yürütülmesi için gerekli olan işgücü, müesseselerin kendilerine bağlı olarak çalışan ücretlilerden sağlanamamaktadır veyahut müessese işgücünü ücretlilerden tamamlama yolunu tercih etmemektedir. Bu durumlarda, ücretli hizmet erbabı çalıştırmak yerine alt işveren ya da talep edilen alanda faaliyet gösteren diğer kişi, kurum veya organizasyonlar aracılığıyla işgücü temini sağlanmaktadır.

Aşağıda sayılan şartların sağlanması halinde tevkifat ödevi doğmaktadır:

- *"Temin edilen elemanların, hizmeti alana ücretli statüsünde hizmet akdiyle bağlı olmaması gerekmektedir.*

[181] **Çakıcı / Kütükçü / Akçay ve diğerleri**, s.248.

- *Temin edilen elemanların, hizmeti alanın sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılması gerekmektedir. Elemanların işletmenin mal ve hizmet üretimi safhalarından herhangi birinde çalıştırılması halinde, sevk, idare ve kontrolün hizmeti alan işletmede olduğu kabul edilir."*

Temin edilen işgücü, hizmeti alan müessesenin bilfiil sevk, idare ve kontrolü altında hizmet verebilmektedir ve bu durumda da tevkifat yapılması gerekmektedir. İşgücü temin hizmeti sunan mükellefin, sunduğu hizmeti yine bir başka mükelleften temin etmesi durumunda sadece kendisinin sunulan işgücü teminine dair hizmet ifası için tevkifat uygulaması gerekmektedir.

İnsan ve hayvan sağlığı hususunda koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerini sunanlara hekimler aracılığıyla verilen hizmetler açısından bu başlık altında tevkifat uygulanmamaktadır[182].

Özel güvenlik ve koruma faaliyetine dair katma değer vergisi mükellefleri ve belirlenmiş alıcılar olarak sayılanlara sunulan işgücü temin hizmetinin ifası tevkifat kapsamında yer almaktadır. Bu halde, özel güvenlik ve koruma hizmetlerinde faaliyet gösteren müesseseler tarafından sunulan aşağıdaki hizmetler tevkifata tabi olmaktadır:

- *"Sabotaj, yangın, hırsızlık, soygun, yağma, yıkma tehditlerine karşı caydırıcı ön tedbirleri alma,*
- *Tesis, alan, alış-veriş merkezi, bina, nakil vasıtaları, konut, işyeri, etkinlik, gösteri, toplantı, kutlama, tören, müsabaka, organizasyon ve benzerlerinin güvenliğini sağlama,*
- *Arama ve kurtarma, özel eğitimli şoför,*
- *Güvenlik sistemi oluşturma ve izleme, giriş çıkış kontrolü, güvenlik etütleri hazırlama, personel güvenlik tahkikatları yapma, araştırma, koruma,*
- *Güvenlik ve korumaya yönelik eğitim ve danışmanlık,*

[182] 15.02.2017 tarihli ve 29980 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 11) ile eklenmiştir.

- *Değerli evrak, nakit, koleksiyon, maden ve eşya gibi kıymetlerin bir yerden başka bir yere transferi,*

- *İkaz-ihbar, alarm izleme ve benzeri tüm hizmetler."*

Dikkat edilmelidir ki, güvenlik sistemlerinin kurulması konusunda verilen hizmet, yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık veya etüt-proje hizmetleri kapsamına girdiği müddetçe anılan başlık altında 9/10 oranında tevkifata tabi tutulmaktadır.

Şirket adına tescilli yirmi adet çekici ve dorsenin şoförleriyle birlikte çalıştırılmak üzere bir firmaya kiralanması ve şoförlerin ücretli statüsüyle kiralayan şirkete hizmet akdiyle bağlı olmaması işgücü temin hizmeti olarak değerlendirilmekte ve kiralayanın 9/10 oranında tevkifat uygulaması gerekmektedir[183]. Ancak, hizmete ait bedelden şoför teminine ilişkin bedellerin ayrıştırılması ve faturada ayrıca gösterilmesi durumunda, şoförle ilgili kısımlar için 9/10 oranında tevkifat uygulanması; araç kiralama bedeli için ise tevkifat uygulanmaması gerekmektedir. Eğer ki, şoför bedeli ile araç kiralama bedeli ayrıştırılmaz ise, hizmet bedelinin tamamı için işgücü temini adı altında 9/10 oranında tevkifat uygulanması gerekmektedir.

Mamul ambar tahmil ve tahliye sözleşmesi uyarınca fabrikada görülen işlere dair çalışan işçilerin ücretlerini fabrikadan değil sözleşmenin diğer tarafı olan işletmeden aldığı ancak işçilerin fabrika sorumluluğunda çalışarak fabrikanın sevk ve idaresinde olması durumunda da söz konusu hizmet işgücü hizmeti temini olduğundan tevkifat uygulanması gerekmektedir[184].

3.1.2.1.6. Yapı Denetim Hizmetleri

Yapı denetim hizmetlerinde tevkifat uygulaması ilk olarak 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde düzenlenmiştir. Ancak yapı denetim hizmetleri, 93 Seri No.lu Tebliğ ile 01.02.2005 tarihi itibarıyla danışmanlık ve denetim hizmetleri kapsamında değerlendirilmiştir.

[183] Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 16.11.2021 tarihli ve E- 85620172-130-39781 sayılı özelge.
[184] T.C. Amasya Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü tarafından verilen 14.04.2021 tarihli ve 65771276-130[2021/1]-8201sayılı özelge.

İlk düzenlemelere göre %50 oranında uygulanacak tevkifatın 95 ve 99 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde 1/2 oranında uygulanmasına karar verilmiştir. Nihayetinde, 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile yapı denetim hizmetleri için ayrı bir başlık açılmış olup tevkifat oranının 9/10 olarak belirlendiği görülmektedir.

Yapı denetim hizmetleri çerçevesinde tevkifata tabi tutulacak hizmetler, yapı denetim firmaları tarafından verilen yapı denetim hizmetleri ve benzeri hizmetlerden oluşmaktadır. Hizmetin katma değer vergisi mükelleflerine veya belirlenmiş alıcılara sunulması durumunda alıcılar tarafından 9/10 oranında tevkifat uygulanması gerekmektedir.

Kamu kurumlarının bizzat temin edemediği yapı denetim işi söz konusu olduğunda, sunulan hizmete ilişkin bedel üzerinden tevkifat yapılamamaktadır. Diğer bir ifadeyle, bedelin kamu kurumu vasıtasıyla ödenmesi halinde tevkifat uygulanırken yapı denetim hizmetine ilişkin ücretin bunlar adına açılan hesaplardan ödenmesi durumunda tevkifat söz konusu olmamaktadır.

Arsa karşılığı inşaat işleri söz konusu olduğunda ise hizmete dair ücret müteahhit tarafından ödenirken hizmetin faturası inşaat ruhsat sahibi adına düzenlenmektedir. Bu halde, inşaat ruhsat sahibi olan arsa sahibinin mükellefiyet durumu göz önüne alınarak katma değer vergisi mükellefi ya da belirlenmiş alıcılardan olması durumunda tevkifat yapılmaktadır.

Yapı denetim firmalarına verilen yapı numunelerinin analizine dair hizmet yapı denetim başlığı kapsamında tevkifata tabi tutulmamaktadır[185].

3.1.2.1.7. Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konveksiyon İşleri, Çanta ve Ayakkabı Dikim İşleri ve Bu İşlere Aracılık Hizmetleri

İlk olarak 51 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 10.01.1996 tarihinde düzenlenmiş olan bu başlığın, hizmet ifalarında kısmi tevkifatın ilk örneklerinden olduğu görülmektedir. İlk düzenlemeye göre 2/3 oranında uygulanacak tevkifat, fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri için öngörülmüştür. 53 Seri No.lu KDV

[185] Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 10.11.2021 tarihli ve E -45404237-130[I-21-152]-194069 sayılı özelge.

Genel Tebliği ile çanta ve ayakkabı dışında deriden üretilen giyim eşyaları da tevkifat kapsamına alınmıştır. 58 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde de çeşitli değişiklilere uğrayan fason olarak uygulanacak tekstil ve konfeksiyon işleri başlığı 01.06.2007 tarihli ve 105 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile tevkifat kapsamından çıkartılmıştır. Ancak 04.01.2008 tarihli 107 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile fason tekstil ve konfeksiyon işleri yeniden kısmi tevkifat kapsamına alınarak 1/2 oranında tevkifat yapılması öngörülmüştür.

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde fason tekstil ve konfeksiyon hizmetleri alımları başlığına çanta ve ayakkabı dikim hizmetleri ile bu işlerle ilgili aracılık hizmetleri de eklenmiştir. Bunun yanında, tevkifatla yükümlendirilen sorumlular da sadece katma değer mükellefleri olmakta kalmamış belirlenmiş alıcılar için de tevkifat öngörülmüştür. Bu durum, tevkifatın kapsamının genişletildiği gibi sorumluluğun da genişletildiğini göstermektedir.

Son olarak, 16.02.2021 tarihli ve 31397 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 35) ile 5/10 olan tevkifat oranı 7/10 olarak düzenlenmiştir.

Diğer başlıklara nazaran çok daha önceleri düzenlenen bu başlık ile tekstil ürünleri ihracatı yaparak ihracat istisnasından yararlanan mükelleflerin iade taleplerinin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı hususunda kayıt dışılığın yarattığı sorunların çözülmesi amaçlanmaktadır.

Katma değer vergisi mükellefi ve belirlenmiş alıcılar bölümünde sayılanlara karşı ifa edilen fason tekstil ve konfeksiyon işleri, fason çanta, ayakkabı dikim işleri ve belirtilen aracılık hizmetlerinde alıcıların sorumlu sıfatıyla 7/10 oranında tevkifat uygulanması öngörülmektedir.

Sunulan hizmetin tevkifat kapsamında olabilmesi için "*deriden mamul giyim eşyalarına ilişkin fason işler de dahil olmak üzere fason tekstil ve konfeksiyon işleri (perde, halı, mobilya kumaşı ve örtüsü, havlu, oto koltuk kumaşı, çuval ve benzerleri ile bunların imalinde kullanılacak iplik veya kumaşa verilen fason hizmetler dahil), fason çanta, kemer, cüzdan ve benzerleri ile ayakkabı (terlik, çizme ve benzerleri dahil) dikim işleri (söz konusu malların dikimi dışında tadil ve onarım şeklinde ortaya çıkan hizmetler hariç) veya bu işlerle ilgili aracılık hizmetleri"* kapsamına girmesi

gerekmektedir. Terzilerin ifa ettikleri dikim, tadil ve onarım gibi hizmetlerin sorumlulara karşı ifa edilmesinde tevkifat yapılması gerekmektedir.

Fason imalat olabilmesi için imal edilmesi planlanan emtiaya ait hammaddelerin işi yapana iş gördürenler tarafından temin edilmesi gerekmektedir. Sunulacak hizmete dair hammadde veya ara malların üretici tarafından temin edilmesi halinde ise tevkifat uygulanmamaktadır. Keza, kapitone hizmetlerinin fason üretim kapsamında değerlendirilebilmesi için üretimde kullanılacak malzemelerin alıcı tarafından temin edilmesi gerekmektedir.

Tevkifat uygulaması öngörülen mallara yönelik ütüleme, çözgü, haşıl, dikim, kesim, kapitone, tıraşlama, zımpara, şardon, yakma, ram, nakış ve benzeri hizmetler tevkifat kapsamında yer almaktadır. Dikkat edilmelidir ki, sayılan işlerin boya, baskı, apre ve kasarlama işlerinin bir parçası ya da tamamlayıcısı olarak sunulması halinde işlemler aynı faturada gösterilirse tevkifat boya, baskı, apre ve kasarlama bakımından uygulanmaktadır.

Yıkama ve kurutma hizmetleri kapsamındaki işlerde kullanılacak malzemeleri hizmeti alanın getirmesi durumunda tevkifat uygulanabilmektedir. Eğer ki presleme işi de yıkama, kurutma işinin bir parçası ise aynı faturada gösterildiği sürece tevkifata tabi olmaktadır. Aksi takdirde, presleme işinin ayrı bir işlem olarak ifa edilmesi, presleme hizmetinin tevkifat kapsamında değerlendirilmemesine sebep olmaktadır.

Fason üretim yaptırılacak ürünün üretimi parçalara bölünebiliyorsa ve bu parçalar farklı fason üreticilere dağıtılmışsa her fason iş bakımından ayrı ayrı tevkifat uygulanması gerekmektedir.

Fason üreticilerin üretim için kullandıkları iplik, fermuar, düğme, tela, astar ve benzeri yardımcı madde ve malzemeler ise fason üretici tarafından sağlanmakta ve hizmet bedeline dahil edilmektedir.

Bu başlık altında fason hizmetlerin görülmesine aracılık etme faaliyetinin de tevkifat kapsamına alındığı görülmektedir. Şöyle ki, bir kısım katma değer vergisi mükellefleri, fason iş yaptıracak olan şahısları veya işletmeleri fason iş yapacak olan şahıslar veya işletmelerle bir araya getirmektedir. Sadece aracılık hizmeti sunulan bu durumda, aracı firmanın, yapılacak fason üretimle ilgili bir sorumluluğu

bulunmamaktadır ancak bu aracılık hizmeti de tevkifat kapsamında yer almaktadır. Dikkat edilmelidir ki, aracılık olarak tanımlanamayacak olan fason alınan işin başka bir fason üreticiye yaptırılması durumunda her iki kısım için de koşullar sağlanıyorsa tevkifat uygulanması gerekmektedir.

3.1.2.1.8. Turistik Mağazalara Verilen Müşteri Bulma/ Götürme Hizmetleri

Turist kafilelerinin alışveriş yapmaları için acente, rehberler veya benzerleri marifetiyle belirli turistik mağazalara yönlendirilmesi hizmeti ilk defa 110 seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 11.07.2008 tarihinde düzenlenmiş olup ilk düzenlemede 2/3 oranında tevkifat öngörülmüştür. 117 seri No.lu KDV Genel Tebliği ile bu başlığın korunduğu lakin tevkifat oranının 9/10 olarak yükseltildiği görülmektedir.

Turistik mağazalara müşteri bulma veya götürme şeklinde turist kafilelerinin alışverişlerinin veyahut aktivitelerinin yönlendirilmesi şeklinde işleyen hizmetlerin katma değer vergisi mükellefi olan alıcılara sunulması halinde 9/10 oranında tevkifat yapılması öngörülmektedir.

Hizmeti alan dükkân, mağaza gibi müesseselerin verecekleri komisyon bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplanmalı ve hesaplanan katma değer vergisi üzerinden tevkifat yapılması gerekmektedir.

3.1.2.1.9. Spor Kulüplerinin Yayın Reklam ve İsim Hakkı Gelirlerine Konu İşlemleri

117 seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 01.05.2012 tarihi itibarıyla tevkifat kapsamına alınmış olan spor kulüplerinin yayın reklam ve isim hakkı gelirlerine konu işlemler için 9/10 oranında kısmi tevkifat öngörülmektedir. Yapılan hizmetin tevkifat kapsamında olabilmesi için katma değer vergisi mükellefleri ile belirlenmiş alıcılara sunulması gerekmektedir.

Şirketleşenler dahil olmak üzere profesyonel spor kulüplerinin; reklam alanları ve panoların kiralanması dahil olmak üzere sponsorluk ya da reklam alma vasıtasıyla reklam geliri elde etmesi, müsabakaların veya kulüple alakalı faaliyetlerin

yayınlanması ile yayın geliri elde etmesi ve şans oyunları ile diğer faaliyetlerde kulüp isminin kullanılması izninin verilmesiyle isim hakkında gelir elde etmesine dair işlemlerde hesaplanan katma değer vergisinin 9/10'unun muhatap alıcılar tarafından tevkif edilmesi gerekmektedir.

3.1.2.1.10. Temizlik, Çevre ve Bakım Hizmetleri

Temizlik hizmetlerinde tevkifat uygulaması 89 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 01.11.2003 tarihi itibarıyla öngörülmüş olup tevkifat oranı 1/3 olarak belirlenmiştir. Ancak 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile temizlik hizmetlerinin ayrı bir başlık olmasından vazgeçilerek bu hizmetler bahçe ve çevre bakım hizmetleri başlığına eklenmiştir. Bunun yanı sıra tevkifat oranının da arttırılarak 1/2 olarak belirlendiği görülmektedir. 95 seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde ise sektördeki kayıt dışılığı göz önünde bulunduran idare, tevkifat oranını 2/3 olarak belirlemiştir[186].

117 seri No.lu KDV Genel Tebliği'ne gelindiğinde temizlik, çevre ve bakım hizmetleri başlığı altında katma değer vergisi mükellefleri ile belirlenmiş alıcılara sunulan hizmetlerden 7/10 oranında tevkifat yapılması zorunlu kılınmıştır.

Son olarak 16.02.2021 tarihli ve 31397 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 35) ile 7/10 olan tevkifat oranı 9/10 olarak düzenlenmiştir.

Tebliğ'de temizlik hizmetleri sektörünün sunduğu hizmetler; "*bina temizliği, sokak temizliği, sağlık kuruluşlarının hijyenik temizliği ve hastane atıklarının toplanması ve imhası, çöp toplama ve toplanan çöplerin imhası, park ve bahçeler ile mezarlık alanlarının temizliği, haşere mücadelesi, demiryolu ve kara nakil vasıtalarının temizliği ve benzeri hizmetler"* olarak örneklendirilmektedir.

Bina temizliği hizmetlerine, binaların müştemilatları ve eklentilerinin, iç ve dış cephe temizliğinin ve her tür mefruşatının binanın içinde ya da dışında yaptırılması önem arz etmeksizin tevkifat uygulanmaktadır. Bunlara ek olarak havlu, çarşaf, elbise ve benzeri eşyaların temizlettirilmesiyle yıkattırılması hizmetlerinin alınması da temizlik hizmetleri başlığında tevkifata tabi tutulmaktadır. Dikkat edilmelidir ki

[186] **Çakıcı / Kütükçü / Akçay ve diğerleri**, s.273.

temizlik hizmetinin görülmesi amacıyla satın alınan temizlik malzeme ve gereçleri tevkifata tabi tutulmamaktadır.

Çevre ve bakım hizmetleri kapsamındaki işler ise "*park, bahçe ve park, bahçe ve mezarlık alanları ile bulvar, refüj, göbek, rekreasyon alanları ve havuzların bakımı, bitkilendirilmesi, sulanması, haşere mücadelesi, sokak hayvanlarının toplanması-ıslahı ve benzerlerine ilişkin hizmet alımları"* olarak belirtilmektedir. Sayılan hizmetlerin katma değer vergisi mükellefleri ile belirlenmiş alıcılar tarafından alınması halinde, alıcıların 9/10 oranında tevkifat yapmakla yükümlendirildikleri görülmektedir.

Bakanlık ile şirket arasında imzalanan sözleşme gereği temizlik personelinin bina, bahçe ve çevrenin temizliğini yapması ile çamaşırların ve bulaşıkların yıkanması hizmetlerinin Temizlik, Çevre ve Bakım Hizmetleri kapsamında 9/10 oranında tevkifata tabi tutulması gerekmektedir[187]. Temizlik hizmetinin malzeme temini içermeksizin verilmesi halinde işlemin, İşgücü Temini Hizmetleri kapsamında tevkifata tutulması gerekmektedir.

Kiraladığı konteynerler ile ithalat, ihracat malları için nakliye ve depolama hizmeti veren bir müessesenin, nakliye ve depolama hizmeti kapsamında kullandığı konteynerleri temizleme ve yıkama hizmeti sunması neticesinde bu başlık altında tevkifat uygulanması gerekmektedir[188].

3.1.2.1.11. Taşımacılık Hizmetleri

117 seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde servis taşımacılığı olarak düzenlenen başlıkla personel, öğrenci, müşteri ve benzeri kişilerin belirli güzergahlarda taşınması şeklinde görülen hizmetler 5/10 oranı ile tevkifat kapsamına alınmıştır.

16.02.2021 tarihli ve 31397 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 35)

[187] GİB İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 04.03.2019 tarihli ve 39044742-130[Özelge]-191634 sayılı özelge.
[188] GİB İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 09.11.2016 tarihli ve 21152195-130-103551 sayılı özelge.

ile servis taşımacılığı başlığı taşımacılık hizmetleri başlığı olarak değiştirilerek yük taşımacılığı ve servis taşımacılığı hizmetleri aynı başlık altında düzenlenmiştir.

Bu haliyle, personel, öğrenci, müşteri ve benzer kişilerin güzergâh dahilinde taşınması olarak tanımlanabilen servis taşımacılığı için 5/10 oranında tevkifat öngörülürken karayolunda icra edilen yük taşımacılığı hizmeti için 2/10 oranının belirlenmiştir.

Her iki hizmetin de tevkifata tabi olabilmesi için tanımlanan hizmetlerin katma değer vergisi mükellefleri veya belirlenmiş alıcılara sunulması gerekmektedir.

Bu başlık altında tanımlanan hizmetlerin özel plakalı araçlarla yapılması, belge ve sertifikaların varlığı veya taşıtın sözleşmeyle kullanılıp kullanılmadığı durumlarının araştırılmasına gerek olmadan söz konusu hizmetler tevkifata tabi tutulmaktadır. Ancak kargoculuk yapmaya yetkili mükellefler tarafından yapılan kargo taşıma hizmetleri tevkifat kapsamında bulunmamaktadır.

Servis hizmetlerini talep edenlerin doğrudan taşımacıyla sözleşme yapması halinde hizmetten yararlananlar personel veya öğrenci (veyahut veli) olduğundan ve faturanın da bu kişiler adına düzenlenmesi gerektiğinden bu halde tevkifat uygulanamamaktadır.

Taşımacılık hizmetinin görülmesi için anlaşılan müessesenin bu işi bizzat ifa etmeyip başka bir taşımacıya devretmesi durumunda ise alıcı ile ilk yüklenici arasındaki işlemde bu başlık altında tevkifat uygulanmamaktadır. Fakat hizmeti fiilen icra edenden alınan taşımacılık hizmeti için işin devredildiği müessesenin katma değer vergisi tevkifatı uygulaması gerekmektedir.

Esas olarak servis taşımacılığı işi ile iştigal eden bir firmanın, aldığı servis taşımacılığı işlerini kendi aracı ile çalışan şahıs veya bu işi yapan şirketlere yaptırması durumunda, yüklenici firma tarafından alıcıya düzenlenecek faturalarda servis taşımacılığı başlığı altında tevkifat uygulanmayacaktır. Zira somut olaydaki şirket, her ne kadar servis taşımacılığı işiyle iştigal etse de belirtilen durumda taşımacılık hizmeti ifa etmeyip yalnızca taşımacılık işi için aracılık hizmeti görmüş olmaktadır. Bu sebeple, yüklenilen hizmetin Diğer Hizmetler başlığı altında sayılan kuruluşlara verilmesi halinde Diğer Hizmetler başlığı kapsamında 5/10 oranında tevkifat

uygulanması gerekmekle birlikte aksi durumlarda tevkifat uygulanması gerekmemektedir. Ayrıca, taşımacılık hizmetini fiilen ifa eden tarafından yükleniciye düzenlenecek faturalarda taşımacılık hizmetleri başlığı altında 5/10 oranında tevkifat uygulanmalıdır[189].

Bir kooperatif tarafından alt taşeronlar aracılığıyla verilen yük taşıma hizmetleri Diğer Hizmetler başlığı altında belirtilenlere ifa ediliyorsa o başlık altında 5/10 oranında tevkifata tabi tutulmaktadır. Alt yüklenicilerin fiilen gerçekleştirdikleri hizmetleri için kooperatife düzenledikleri faturalarda 2/10 oranında tevkifat uygulanması gerekmektedir[190].

Araç kurtarma hizmetleri, katma değer vergisi mükellefleri veya belirlenmiş alıcılara sunulması halinde taşımacılık hizmetleri bakımından tevkifata tabi tutulmaktadır. Araç kurtarma hizmetlerine dair katma değer vergisi dahil bedelin tespit edilen sınırları aşması halinde Taşımacılık Hizmetleri başlığı altında 2/10 oranında tevkifat uygulanması gerekmektedir[191]. Ancak kara yoluyla taşıma yapılmadan önce gerçekleştirilen araç üstü vinç marifetiyle yük kaldırma ve indirme hizmeti taşımacılık hizmeti olarak değerlendirilmemektedir; bu faaliyetlerin diğer hizmetler başlığı altında tevkifata tabi tutulması gerekmektedir[192].

Lojistik sektöründe faaliyet gösteren müessesenin aynı gün içinde aynı müesseseye sunduğu hizmetin birden fazla olması halinde sunulan hizmetler bütünlük arz ettiğinden gün sonunda tevkifat sınırının aşılması halinde tevkifatla yükümlü alıcı tarafından 2/10 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir[193].

Forklift aracıyla yapılan yük taşımacılığı hizmeti kara yolu ile yapılan yük taşımacılığı hizmeti adı altında değerlendirilemeyeceğinden hizmetin Diğer Hizmetler

[189] Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 15.11.2021 tarihli ve E- 64597866-130-20236 sayılı özelge.
[190] Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 12.11.2021 tarihli ve E- 39044742-130[Özelge]-958839 sayılı özelge.
[191] Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları KDV ve ÖTV Grup Müdürlüğü tarafından verilen 07.06.2021 tarihli ve E-84974990-130[KDV/5 -İ- 9-2021/21]-179357 sayılı özelge.
[192] Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 11.11.2021 tarihli ve E- E-37009108-130[154372]-135340 sayılı özelge.
[193] Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 11.11.2021 tarihli ve E- 97726449-130[1670551594]-115727 sayılı özelge.

başlığı altında sayılan kurum ve kuruluşlara verilmesi halinde 5/10 oranında tevkifata tabi tutulması gerekmektedir[194].

Karayolunda taşımacılık yapılmaksızın zemin katta bulunan eşyaların özel amaçlı yük taşıma asansörü ile üst kata taşınması Taşımacılık Hizmetleri başlığı altında tevkifata tabi olmayıp hizmetin Diğer Hizmetler başlığı altında belirtilen alıcılara sunulması halinde 5/10 oranında tevkifata tabi tutulması gerekmektedir[195].

Şahsa ait motosikletle yapılan kurye taşımacılığı hizmetinin katma değer vergisi mükellefleri ve belirlenmiş alıcılara verilmesi halinde 2/10 oranında tevkifat uygulanmaktadır[196].

3.1.2.1.12. Her Türlü Baskı ve Basım Hizmetleri

Her türlü baskı ve basım hizmetleri için ilk defa 117 seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde belirlenmiş alıcılara sunulmaları durumunda 5/10 oranında tevkifat yapılması öngörülmüştür. 16.02.2021 tarihli ve 31397 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 35) ile 5/10 olan tevkifat oranı 7/10 olarak düzenlenmiştir.

Sorumlu olarak belirlenenlere sunulan; "*kitap, ansiklopedi, risale, dergi, broşür, gazete, bülten, basılı kâğıt, katalog, afiş, poster, dosya, klasör, matbu evrak, makbuz, kartvizit, antetli kâğıt, zarf, bloknot, defter, ajanda, takvim, her çeşit belge ve sertifika, davetiye, mesaj ve tebrik kartı, etiket, ambalaj, test gibi süreli veya süresiz yayınlar ile diğer ürünlerin her türlü (cd, vcd, dvd gibi baskılar dâhil) baskı ve basımı hizmeti ile bunların veya sorumlu tayin edilenler tarafından kullanılan her çeşit evrakın ciltlenmesi*" hizmetleri bu başlık altında tevkifata tabi tutulmaktadır.

Sunulan hizmetin yerine getirilmesi için kullanılacak kâğıt, boya ve benzeri maddelerin alıcı tarafından temin edilip edilmediği fark etmeksizin tevkifat

[194] Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 02.11.2021 tarihli ve E- -21152195-130[2021/3525]-413795 sayılı özelge.
[195] Gelir İdaresi Başkanlığı Konya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 09.06.2021 tarihli ve E-37009108-130[107176]-64859 sayılı özelge.
[196] Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları KDV ve ÖTV Grup Müdürlüğü tarafından verilen 16.04.2021 tarihli ve E- 39044742-130[Özelge]-346122 sayılı özelge.

uygulanmaktadır. Sorumlulara sunulan işlemlerin hizmet mahiyetinde olması veya hizmet mahiyetinin ön planda olması gerekmektedir. Sunulan hizmetin teslim ya da hizmet kavramlarından hangisine karşılık geldiğinin belirlenmesinde ise işin ne kadarının teslim ne kadarının hizmet olduğunun tespit edilmesi gerekmektedir.

Dikkat edilmelidir ki baskısı yapılmış ve piyasada bulunan hazır ürünlerin doğrudan alınması bu başlık altında değerlendirilebilecek bir hizmet olmadığından tevkifata tabi tutulmamaktadır. Hizmetin sunulması için gerekli olan kırtasiye, basılı kâğıt ve benzeri malların alınması teslim niteliğinde olduğundan tevkifat kapsamında bulunmamaktadır.

Gazete basım faaliyeti ile uğraşan müessesenin gazete basımında kullandığı kağıtların hizmet alıcısı tarafından temin edilmesi tevkifat uygulanmasına engel teşkil etmemektedir ve belirlenmiş alıcılara karşı sunulan gazete basım hizmet bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin 7/10 oranında tevkifata tabi olması gerekmektedir[197].

3.1.2.1.13. Diğer Hizmetler

24.04.2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile "*Yukarıda Belirlenenler Dışındaki Hizmetler*" başlığı kısmi tevkifat kapsamına alınmıştır. Bu başlık, katma değer vergisi mükellefleri tarafından 5018 sayılı Kanun'a ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlara ifa edilen ve diğer başlıklarda geçmeyen hizmetler için idare, kurum ve kuruluşların 5/10 oranında tevkifat yapmasını öngörmektedir.

16.02.2021 tarihli ve 31397 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 35) ile tevkifat oranı aynı kalarak başlığın "*Diğer Hizmetler*" olarak değiştirildiği görülmektedir.

Bu başlık altında, katma değer vergisi mükellefleri tarafından *5018 sayılı Kanun'a ekli cetvellerde yer alan idare, kurum veya kuruluşlara veya bunların yanı*

[197] Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 11.11.2021 tarihli ve E 63611781-130[9-2021/14]-39911 sayılı özelge.

sıra kanunla veya Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları[198]*, döner sermayeli kuruluşlar, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri*[199]*, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları ile kalkınma ajanslarına* karşı Tebliğde özel olarak belirlenmeyen, sağlık hizmet sunucuları tarafından verilen ve faturası Sosyal Güvenlik Kurumuna düzenlenen sağlık hizmetleri hariç[200] olmak üzere gerçekleştirilen diğer bütün hizmet ifalarında alıcılar, 5/10 oranında tevkifat yapmakla yükümlü tutulmaktadırlar.

Kamu kurumu niteliğinde olan bir meslek kuruluşu tarafından satın alınan yurt dışı ve yurt içi konaklama hizmetine dair toplam hizmet bedeli ve acente aracılığıyla alınarak hizmet bedelinin dahil olduğu uçak biletli faturalarda hizmet bedelleri dahil faturalardan 5/10 oranında kısmi tevkifat yapılması gerekmektedir[201].

Turizm faaliyeti ile iştigal eden şirketin aktifine kayıtlı taşınmazın, anonim şirket bankaya kiralanması durumunda düzenlenecek faturada banka tarafından diğer hizmetler başlığı altında 5/10 oranlı tevkifat uygulanması gerekmektedir[202].

Tebliğde yer alan "*kanunla veya Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle kurulan*" ifadesinden kendi özel kuruluş kanunu/kararnamesi bulunan kamu kurum ve kuruluşları kastedilmekte olup genel bir kanuna dayanılarak kurulan kurum ve kuruluşlar bu başlık altında tevkifat uygulamakla yükümlendirilmemiştir. Bu nedenle özel bir kuruluş kanunu/kararnamesi bulunmayan müesseselerde sözleşmeli olarak çalışan avukatların bu kurumlar adına düzenleyecekleri serbest meslek makbuzlarında tevkifat uygulaması yapılmamaktadır[203].

---

[198] 03.06.2021 tarihli ve 31500 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 36) ile *"kanunla kurulan kamu kuruluşları"* ibaresi yerine eklenmiştir.

[199] 03.06.2021 tarihli ve 31500 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 36) ile "sigorta ve reasürans şirketleri" ibaresi yerine eklenmiştir.

[200] 03.06.2021 tarihli ve 31500 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 36) ile eklenmiştir.

[201] Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 30.12.2021 tarihli ve E-21152195-130[9-2021/3532]-542079 sayılı özelge.

[202] Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 31.12.2021 tarihli ve E- 21253973-045-22558 sayılı özelge.

[203] Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 11.11.2021 tarihli ve E- 20811645-130[21-415-30]-72187 sayılı özelge.

İl özel idaresine sunulan şoförsüz araç kiralama hizmetine dair faturada hesaplanan katma değer vergisi üzerinden Diğer Hizmetler başlığı altında 5/10 oranında tevkifat uygulanması gerekmektedir[204].

Krom, alüminyum, metal ve plastik olarak üretilen tabela harflerinin aracı firmaya sunulması ve ürünler üzerinde gerekli ışıklandırma, montajlama ve benzeri işlemlerin yapılması ile ürünlerin ticari reklam hizmeti faaliyetinde kullanılıyor olması, ürünlerin yarı mamul niteliğinde olduğunu gösterdiğinden, anılan hizmet, Diğer Hizmetler başlığı altında sayılanlara sunulduğunda 5/10 oranında tevkifat uygulanmaktadır[205].

Avukatın, kayıtlı olduğu baronun adli yardım merkezi tarafından kendisine yapılan ödemeler sebebiyle Cumhuriyet Savcılığına düzenlediği makbuz, bedel sınırının aşılması halinde Diğer Hizmetler başlığı altında 5/10 oranında tevkifata tabi tutulmaktadır[206].

Avukat tarafından bir sigorta şirketi veya ticaret ve sanayi odasına sunulan avukatlık hizmeti gereğince düzenlenen serbest meslek makbuzunda hizmet alıcıları tarafından Diğer Hizmetler başlığı altında tevkifat uygulanması gerekmektedir[207].

Özel bütçeli idareler kapsamında yer alan üniversitelerin, aldıkları sanal sınıf hizmetine dair düzenledikleri faturalarda Diğer Hizmetler başlığı altında 5/10 oranında tevkifat uygulaması gerektiği belirtilmektedir[208].

---

[204] T.C. Batman Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü tarafından verilen 03.06.2021 tarihli ve E-25410040-130-7596 sayılı özelge.
[205] Gelir İdaresi Başkanlığı Konya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 02.06.2021 tarihli ve E-37009108-130[112272]-62237 sayılı özelge.
[206] Gelir İdaresi Başkanlığı Edirne Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü tarafından verilen 02.06.2021 tarihli ve E- 66523654-130[ÖZG-7-2021]-29773 sayılı özelge.
[207] Gelir İdaresi Başkanlığı Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 02.06.2021 tarihli ve E -43735382-130[KDV:13-2]-18110 sayılı özelge; Gelir İdaresi Başkanlığı Konya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 02.06.2021 tarihli ve E- 37009108-130-62236 sayılı özelge.
[208] T.C. Karabük Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü tarafından verilen 08.12.2020 tarihli ve 35831311-010.01-E.14387 sayılı özelge.

3.1.2.1.14. Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Yaptırılan Sağlık Tesislerine İlişkin İşletme Döneminde Sunulan Hizmetler[209]

Kamu Özel İş Birliği Modeli ile teşekkül ettirilen sağlık tesislerine dair 21/2/2013 tarihli ve 6428 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 çerçevesinde Sağlık Bakanlığınca işletme döneminde alınan birtakım hizmetler için tevkifat uygulanması gerekmektedir.

Sağlık tesislerine sunulan hizmetleri bilfiil icra etmeyecek alt yükleniciler, yapım işleri haricinde düzenledikleri faturalar için tevkifat uygulamamaktadırlar. Ancak, alt yükleniciler vasıtasıyla yüklenici firma tarafından temin edilen ve Sağlık Bakanlığına ifa edilen hizmetler için Sağlık Bakanlığınca Diğer Hizmetler başlığı uyarınca 5/10 oranında tevkifat uygulanması gerekmektedir. Sunulan bu hizmetin yapım işlerinden olması durumunda ise uygulanacak tevkifat oranı 4/10[210] olmaktadır.

Bu başlık altında sunulacak hizmetlerin alt yükleniciler kullanılmaksızın doğrudan yüklenici firma tarafından Sağlık Bakanlığına yapılması durumunda aşağıdaki Tabloda yer alan tevkifat oranları uygulanmaktadır. Şöyle ki, sözleşmede öngörülen hizmetler tabloda yer almıyorsa, sunulan hizmetin diğer hizmetler kapsamında 5/10 oranında tevkifata tabi tutulması gerekmektedir. Anılan hizmetlerin, belirlenmiş alıcılar kapsamında sayılan alıcılara sunulması durumunda "*İşlem Türü*" gözetilerek tevkifat uygulanması gerekmektedir.

[209] 14.02.2020 tarihli ve 31039 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 30) ile eklenmiştir.
[210] 16.02.2021 tarihli ve 31397 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 35) ile yapım işlerinde tevkifat oranı 3/10 yerine 4/10 oranı belirlenmiştir.

Tablo 3.1. Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Yaptırılan Sağlık Tesislerine İlişkin İşletme Döneminde Alınacak Hizmetlerde Uygulanacak Tevkifat Oranları[211].

Sözleşmede Öngörülen Hizmet	Hizmeti Bilfiil İfa Eden Alt Yükleniciden Yapılacak Tevkifat		Hizmeti Bilfiil İfa Etmeyen Alt Yüklenicilerden Yapılacak Tevkifat Oranı	Yükleniciden Yapılacak Tevkifat Oranı
	İşlem Türü	Oran		
Yer ve Bahçe Bakım Hizmetleri	Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri (Tebliğin I/C-2.1.3.2.10. bölümü)	9/10[212]	Tevkifat Yok	5/10
İlaçlama Hizmetleri				
Çamaşır ve Çamaşırhane Hizmetleri				
Temizlik Hizmetleri				
Sterilizasyon ve Dezenfeksiyon Hizmetleri				
Atık Yönetimi Hizmetleri				
Hasta Yönlendirme ve Refakat/Resepsiyon/Yardım Masası/Taşıma Hizmetleri	İşgücü Temin Hizmetleri (Tebliğin I/C-2.1.3.2.5. 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 I/C-2.1.3.2.3. bölümü)	Tevkifat Yok*	Tevkifat Yok	5/10
Mefruşat Hizmeti				
Yemek Hizmeti	Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri (Tebliğin I/C-2.1.3.2.4. bölümü)	Tevkifat Yok*	Tevkifat Yok	5/10
Olağanüstü Bakım ve Onarım Hizmeti	Yapım İşleri (Tebliğin I/C-2.1.3.2.1. bölümü)	4/10[213]	4/10[214]	4/10[215]
Bina ve Arazi Hizmetleri				
Laboratuvar Hizmeti	-	Tevkifat Yok	Tevkifat Yok	5/10
Görüntüleme Hizmeti				
Rehabilitasyon Hizmeti				
Ortak Hizmetler Yönetimi Hizmeti				
Hastane Bilgi Yönetim Hizmeti				

[211] 14.02.2020 tarihli ve 31039 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 30)' den alınmıştır.
[212] 16.02.2021 tarihli ve 31397 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 35) ile 7/10 olan tevkifat oranı 9/10 olarak düzenlenmiştir.
[213] 16.02.2021 tarihli ve 31397 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 35) ile 3/10 olan tevkifat oranı 4/10 olarak düzenlenmiştir.
[214] 16.02.2021 tarihli ve 31397 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 35) ile 3/10 olan tevkifat oranı 4/10 olarak düzenlenmiştir.
[215] 16.02.2021 tarihli ve 31397 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 35) ile 3/10 olan tevkifat oranı 4/10 olarak düzenlenmiştir.

3.1.2.1.15. Ticari Reklam Hizmetleri

Ticari reklam hizmetleri, 16.02.2021 tarihli ve 31397 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 35) ile kısmi tevkifat kapsamına alınmıştır.

Ticari reklam hizmetlerinin katma değer vergisi mükellefleri veya belirlenmiş alıcılara sunulması durumunda hesaplanan katma değer vergisinden 3/10 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

Ticari reklam hizmetleri; bir mal veya hizmetin satışına ya da kiralanmasına yardımcı olmak, hedef kitleyi oluşturan müşteri çevresini bilgilendirmek veya ikna ederek tercihlerini yönlendirmek amaçlarıyla reklam verenlerce herhangi bir mecrada yazılı, işitsel, görsel ve benzer yollarla icra edilen pazarlama iletişimi niteliğindeki duyurular olarak tanımlanmaktadır. Bu başlık altında hesaplanan katma değer vergisinden tevkifat yapılabilmesi için sayılan bu işlerin ticaret, iş veya bir zanaat şeklinde ya da bir meslekle bağlantılı olarak yapılıyor olması gerekmektedir. Bu başlık altında sunulacak hizmetlerin reklam ajanslarından alınması hali de tevkifata halel getirmemektedir.

Mal veya hizmetlerin tanıtılması ve pazarlanması amacıyla sunulan her türlü ticari reklam hizmeti tevkifat kapsamına girmektedir. Reklam hizmetleri; reklama dair danışmanlık hizmeti, reklamın planlaması, içeriğinin hazırlanması, tasarımı ve yayımlanması gibi hizmetlerin tamamını kapsamaktadır.

Reklam hizmetini sunacak olan yüklenicinin işin tamamını veya bir kısmını alt yüklenicilere devretmesi durumunda yüklenici, kendisine sunulan hizmet için tevkifatla yükümlendirilmiştir.

Dikkat edilmelidir ki şirketleşen profesyonel spor kulüplerinin reklam hizmetleri "*Spor Kulüplerinin Yayın, Reklam Ve İsim Hakkı Gelirlerine Konu İşlemleri*" bölümü uyarınca 9/10 oranında tevkifata tabi tutulmaktadır. Tasarımı yapılmış reklamlara ilişkin baskı ve basım hizmetlerinin icra edilmesi durumunda da "*Her Türlü Baskı Ve Basım Hizmetleri*" başlığı uyarınca 7/10 oranında tevkifat uygulanacaktır.

Bir özelgede, prodüksiyon hizmeti veren bir firmanın, reklam faaliyetine bağlı olarak çekim yapılması için kurduğu dekora dair bakım ve onarıma yönelik malzeme alımları için katma değer vergisinden tevkifat yapılıp yapılmayacağı hususu sorulmuştur. Özelgede bu durum hakkında, somut olayın, ticari reklam hizmetinin kapsamında olmaması sebebiyle bu başlık altında tevkifata tabi tutulmayacağı belirtilmektedir[216].

Müessese tarafından tasarlanan ve müşterilerin tanıtımına yönelik unsurları içinde barındıran reklam tabelası, folyo baskı ve araç kaplama hizmetleri için bu başlık altında 3/10 oranında tevkifat uygulanırken anılan hizmetlere ilişkin tasarımın aynı müessese tarafından yapılmamış olması durumunda sunulan hizmet ticari reklam hizmeti kapsamından çıkacağından, bu durumda, folyo baskı ve araç kaplama hizmetleri için "*Her Türlü Baskı ve Basım Hizmeti*" başlığı doğrultusunda 7/10 oranında tevkifat uygulanması gerekmektedir[217].

Tasarım sürecini de kapsamak suretiyle ticari reklam amaçlı tabela, pano, görsel içeriği bulunan levha, el broşürü, billboardlara asılması amacıyla baskılı kağıtlar ve brandalar hazırlanması şeklinde verilen hizmetler için ticari reklam hizmetleri başlığı uyarınca tevkifat uygulanmaktadır[218].

Reklam sektöründe faaliyet gösteren tarafından, bir ürünün tanıtım ve pazarlamasına yönelik fotoğraf ve video çekim hizmetinin verilmesi, ayrıca ürünün müşterinin belirttiği sosyal medya platformlarındaki paylaşım sürecinin takibi ve alıcı tarafından başka sosyal medya hesapları üzerinden paylaşılması ticari reklam hizmeti başlığı altında değerlendirilmeli ve katma değer vergisi mükellefleri veya belirlenmiş alıcılar adına bu hizmete dair düzenlenecek faturalarda alıcılar tarafından 3/10 oranında tevkifat uygulanması gerekmektedir[219].

Sunulan hizmet ticari reklam hizmeti kapsamında olmasına rağmen büyükşehir belediyeleri dahil olmak üzere belediyeler tevkifatla yükümlendirilmiş belirli

[216] Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 22.11.2021 tarihli ve E-39044742-130[Özelge]-1001848 sayılı özelge.
[217] Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 10.11.2021 tarihli ve E- -93996897-130-113245 sayılı özelge.
[218] Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 10.11.2021 tarihli ve E- 93996897-130-113251 sayılı özelge.
[219] Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 30.06.2021 tarihli ve 39044742-130[Özelge]-507917 sayılı özelge.

alıcılardan olmadığı için bu kurumlara sunulan hizmetlerde katma değer vergisi tevkifatı uygulanmamaktadır[220].

Gazetede yayımlanan tebrik, taziye, kutlama, eleman ilanı, satılık veya kiralık ilanlar "*Ticari Reklam Hizmetleri*" başlığı uyarınca tevkifata tabi tutulmamaktadır[221]. Keza reklam hizmeti sunumlarının yapılabileceği duvar, tahta, ekran, platformlar ve billboardlar gibi alanların boş bir şekilde kiralanması da "*Ticari Reklam Hizmetleri*" kapsamına girmemektedir[222].

İnternet sitesinin tasarlanması ve sitenin güncellenmesi şeklinde verilen hizmetler için "*Ticari Reklam Hizmetleri*" başlığı altında tevkifat uygulanmamaktadır[223].

3.1.2.2. Katma Değer Vergisinde Kısmi Tevkifat Uygulanacak Teslimler

Bu bölümde, hesaplanan katma değer vergisinden kısmi tevkifat uygulamakla yükümlendirilenlerin hangi mal teslimi işlemlerinde tevkifat uygulayacakları açıklanmaktadır.

3.1.2.2.1. Külçe Metal Teslimleri

Hurda metal ticareti yapmakta olan bazı mükelleflerin, sattıkları malları külçe metal olarak göstererek tevkifattan kaçındıklarının gözlenmesi üzerine hurdadan elde edilmiş olan külçe metal teslimleri için 19.03.2002 tarihli 85 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile külçe metal teslimlerinin %90 oranıyla tevkifat kapsamına alındığı görülmektedir.

86 Seri No.lu Tebliğ ile tevkifata tabi külçelerin kapsamı genişletilmiş ancak uygulamada çıkan sorunlar sebebiyle 87 Seri No.lu Tebliğ'de birincil metal

[220] Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 01.11.2021 tarihli ve E-16432732-130[14-2021-14]-50118 sayılı özelge.
[221] Gelir İdaresi Başkanlığı Konya Vergi Dairesi başkanlığı tarafından verilen 09.06.2021 tarihli ve E-37009108-130-64855 sayılı özelge.
[222] Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları ve KDV-ÖTV Grup Müdürlüğü tarafından verilen 08.06.2021 tarihli ve E- 39044742-130[Özelge]-448258 sayılı özelge.
[223] Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları ve KDV-ÖTV Grup Müdürlüğü tarafından verilen 14.04.2021 tarihli ve E- 21152195-130[9-2021.3512]-146183 sayılı özelge.

mahiyetinde olan cevherden üretilen külçe teslimlerinin tevkifata tabi olmadığı netleştirilmiştir[224]. 89 Seri No.lu Tebliğ ise ithal hurda metallerin ilk satış ve teslimini tevkifat kapsamı dışında bırakarak hurdadan üretilen külçelerin tesliminde tevkifat yapılıp yapılmayacağı hususunda sorunlara sebep olmuştur. Böylece hurdadan imal edilen külçe ile cevherden imal edilen külçe olarak kıstas belirlenmiş ve ithal hurdayla külçe üretenler ile doğrudan külçe ithal edenler ayrıştırılmıştır.

2004 tarihinde 5035 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesiyle metal, plastik, kâğıt, cam, hurda ve atıkların teslimi işlemleri ve 5228 sayılı Kanun'la hurda metalden elde edilen külçeler katma değer vergisinden istisna tutulmuştur. Bu durumun yarattığı karışıklık ise 91 Seri No.lu Tebliğ ile istisnadan vazgeçenlerin teslimlerinde tevkifata devam edeceği düzenlemesi ile giderilmiştir.

95 Seri No.lu Tebliğ ile bakır külçe; 104 Seri No.lu Tebliğ ile de alüminyum ve çinko külçe teslimi tevkifat kapsamına alınmıştır.

2008 tarihli 5766 sayılı Kanun ile hurda metalden elde edilen külçe teslimleri hususundaki istisnaya son verilmiştir. Bu sebeple, 110 Seri No.lu Tebliğ ile bu işlemler için tevkifat uygulamasına devam edildiği belirtilmiştir.

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde 7/10 olarak belirlenen tevkifat oranı 26.04.2014 tarihli Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde 5/10 olarak değiştirilmiştir.

Son olarak, 03.03.2020 tarihli ve 31057 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 31) ile 5/10 olan tevkifat oranı 7/10 olarak düzenlenmiştir.

Külçe metal teslimlerinin tevkifat kapsamında değerlendirilebilmesi için başlık altında belirtilen metallerin katma değer vergisi mükellefleri ve belirlenmiş alıcılar kapsamında sayılanlara teslim edilmesi gerekmektedir. Bu durumda, tevkifat sorumlularının hesaplanan katma değer vergisinden 7/10 oranında tevkifat uygulamaları gerekmektedir.

[224] **Çakıcı / Kütükçü / Akçay ve diğerleri**, s.128.

Yapılan teslimin bu başlık altında tevkifata tabi olabilmesi için her türlü hurda metal malzemeden üretilen külçelerin ve hurda metalden üretilmemiş bakır, çinko, demir-çelik, alüminyum ve kurşun külçeleri tesliminin yapılması gerekmektedir. Şöyle ki, slab, billet, kütük, ingot teslimleri bu başlık altında külçe teslimi olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca, slab, billet, kütük, ingot haline getirilip satılan külçe metallerin alımı sırasında tevkifat uygulanmış olup olmaması önem arz etmemektedir. Bunun yanında, sayılan metallerin bünyelerinde magnezyum, mangan, nikel, titan gibi maddeleri barındırıp barındırmadıklarına bakılmaksızın teslimlerinde tevkifat uygulanmaktadır.

Hurda metalden elde edilmiş olan külçelerin ithalatçı ve üreticilerince teslim edilmesi tevkifat kapsamında yer almaktadır. Ancak, hurda metalden elde edilenler hariç tutularak; bakır, çinko, demir-çelik[225], alüminyum ve kurşun külçelerinin ithalatçı ve cevherden ilk üretimini yapanlar tarafından tesliminde tevkifat uygulanmamaktadır. Sonraki safhalarda yapılan teslimlerde ise tevkifat uygulanmaktadır.

İthalatçılar tarafından yapılan mal teslimlerinde, ithalatçı satıcı tarafından düzenlenen faturada "*Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.*" açıklamasının bulunması, ayrıca ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerinin belirtilmesi gerekmektedir. Keza cevherden üretim yapanlar da düzenlenen faturada "*Teslim edilen mal firmamızca cevherden üretildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.*" açıklamasıyla tevkifat uygulamaksızın işlem yapabilmektedir.

Danıştay kararına konu olan bir olayda[226], hurda metal alım ve satım işleriyle uğraşan davacı hakkında hurda metal alımına ilişkin katma değer vergisinin tevkifata tabi olmasına rağmen tamamının alıcı tarafından peşin olarak ödenmiş olması sonucu vergi inceleme raporu uyarınca re'sen vergi tarh ettirilmiştir. Ancak verginin tamamının satıcıya ödendiğinin belgelerle tevsik edilmiş olması, satıcının beyan dışı bırakarak hazineye aktarmaktan imtina ettiği vergisinin olmaması sebebiyle vergi ziyaı

[225] 21.04.2021 tarihli ve 31816 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 41) ile eklenmiştir.
[226] Danıştay 9. Daire 28.11.2002 tarihli ve E: 2000/2314, K: 2002/4960 sayılı kararı. https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/9-daire-e-2000-2314-k-2002-4960-t-28-11-2002 s.e.t.: 08.08.2022.

oluşmadığı tespit edilmiştir. Bu durumda, davacının sorumlu sıfatıyla ödemediği verginin olduğu iddiası ile alıcının ödeme yapması mükerrer vergilendirmeye sebep olacağı için cezalı katma değer vergisinde yasal isabet bulunmadığı hususunda karar verilmiştir.

3.1.2.2.2. Bakır, Çinko, Alüminyum ve Kurşun[227] Ürünlerinin Teslimi

İlk defa 01.12.2005 tarihli 96 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile düzenlenmiş olan bu başlık için %90 oranında tevkifat yapılması öngörülmektedir. İlk düzenleme, bakır ve alaşımlarından üretilen anot, katot, her çeşit biyet, platina, kütük, granül, slab, levha, boru, filmaşin, pirinç, lama, çubuk, her türlü tel ve benzerinin teslimini konu almaktadır. 104 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile çinko ve alüminyum alaşımlarından üretilen mamuller de tevkifat kapsamına alınarak tevkifatın genişletildiği görülmektedir. 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile sayılan teslimlerde tevkifat oranı 5/10 olarak belirlenirken 122 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile kapsama kurşun ibaresi eklenmiştir.

03.03.2020 tarihli ve 31057 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 31) ile 5/10 olan tevkifat oranı 7/10 olarak düzenlenmiştir.

Bu başlık altında tevkifat uygulanabilmesi için bakır, çinko, alüminyum, kurşun ve bunların alaşımlarından elde edilen ürünlerin, katma değer vergisi mükelleflerine veya belirlenmiş alıcılara teslimi durumunda alıcıların 7/10 oranında tevkifat uygulamaları gerekmektedir.

Sayılan ürünlerin cevherden üretim yapsalar dahi ilk üreticileri tevkifat kapsamında yer almazken sonraki safhalarda gerçekleşen teslimlerde tevkifat uygulanmaktadır.

Tevkifatın uygulanabilmesi için bakır, çinko, alüminyum, kurşun ve bunların alaşımlarından üretilen anot, katot, granül, filmaşin, profil, levha, tabaka, rulo, şerit, panel, sac, boru, pirinç çubuk, lama, her türlü tel ve benzerlerinin tesliminin yapılması

[227] 26.02.2013 tarihli ve 28571 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 122 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile eklenmiştir.

gerekmektedir. Ayrıca, çinko oksit, kurşun ve bunların alaşımlarından üretilen tuğla, mühür, yaprak, plaka, folyo, pul, saçma, ızgara, toz, kurşun oksit, kurşun monoksit, kırmızı oksit ve benzerleri tevkifat kapsamında yer almaktadır.

Profilin boyanması ve kaplanması şeklindeki teslimler tevkifata tabi iken buna ilişkin fason eloksal işçiliği tevkifat kapsamında bulunmamaktadır.

Başlık altında geçen metal ve alaşımlarından üretilen nihai ürünlere dair kesme, sıyırma, kıvırma, kaynak, bükme, vida yeri delme-açma ve benzer şekillerdeki işlemlerle yarı mamul ve mamul malların teslimi tevkifata tabi tutulmamaktadır. Bunun yanı sıra "izoleli iletken" teslimleri de tevkifat dışında bırakılmaktadır.

İthalatçılar tarafından yapılan mal teslimlerinde, ithalatçı satıcı tarafından düzenlenen faturada "*Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.*" açıklamasının yapılması, ayrıca ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerinin belirtilmesi gerekmektedir. Keza cevherden üretim yapanlar da düzenlenen faturada "*Teslim edilen mal firmamızca cevherden üretildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.*" açıklamasıyla tevkifat uygulamaksızın işlem yapabilmektedir.

Alüminyum ve alaşımlarından imal edilen nihai ürünler ya da bunların işlemesi sonucu yarı mamul ve mamul mal mahiyetinde olan mal teslimleri tevkifata tabi tutulmamaktadır. Bu sebeple, alüminyumun bir seviyeye kadar ısıtılması ile şekil verilerek radpan ve radyatör benzeri nihai ürünleri üretip satan firmanın tevkifata tabi olmayacağı için tevkifat yapılmaması sebebiyle iade talebinin reddedilmesi Danıştay tarafından hukuka aykırı bulunmaktadır[228].

3.1.2.2.3. Hurda ve Atık Teslimi

Hurda teslimleri ilk defa 51 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 2/3 oranıyla tevkifat kapsamına alınmış olup 81 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile tevkifat oranı korunarak atık kâğıt ve hurda plastik teslimlerinin kapsama alındığı; 86 Seri No.lu

[228] Danıştay 3. Dairesi, E: 2011/4120, K: 2015/3572, T: 25.05.2015. https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/3-d-e-2011-4120-k-2015-3572-t-25-5-2015 s.e.t. 09.08.2022.

KDV Genel Tebliği ile de tevkifat oranının %90'a yükseltildiği ve hurda cam teslimlerinin tevkifata tabi kılındığı görülmektedir.

3065 sayılı Kanun ile metal, plastik, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi 5228 sayılı Kanun ile de hurda metalden elde edilen külçeler katma değer vergisinden istisna kapsamına alınmıştır. Ancak 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile mükellefler tarafından istisnadan vazgeçilmesi durumunda tevkifat uygulanacağı düzenlenmektedir. 97 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde hizmetin fatura bedelinin hesaplanan katma değer vergisiyle birlikte fatura düzenleme miktarını aşması halinde tevkifat uygulanacağı yazmaktadır. 117 seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde ise tevkifat oranı 5/10 olarak belirlenmiştir.

Son olarak, 03.03.2020 tarihli ve 31057 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 31) ile 5/10 olan tevkifat oranı 7/10 olarak düzenlenmiştir.

Güncel durumda, metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırpıntılarının[229] teslimini konu alan işlemler 3065 sayılı Kanun'un 17/4-g maddesi uyarınca katma değer vergisinden istisna tutulmaktadır. Ancak mükellef tarafından istisnadan vazgeçilmesi halinde belirtilen teslimler tevkifata tabi tutulmaktadır. Bu halde, sayılan hizmetlerin katma değer vergisi mükellefleri ile belirlenmiş alıcılara sunulması halinde 7/10 oranında tevkifat uygulanması gerekmektedir.

Her türlü metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurdası ile sayılanların hurda halindeki karışımları, üretim amaçlarına uygun olarak kullanılamayacak haldeki metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam karakterli her türlü hammadde, yarı mamul mal veya emtia hurda kapsamına girmektedir.

Hurda metal olarak kabul edilenler ise aşağıdaki şekilde açıklanmaktadır:

[229] 06.07.2018 tarihli ve 30470 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 19) ile "*atıklarından*" ibaresi "*atıkları ve konfeksiyon kırpıntıları*" olarak düzenlenmiştir.

- *"Demir, bakır, alüminyum, pirinç, kurşun, teneke, çelik, çinko, pik, sarı, bronz, nikel, kızıl, lehim, mangan-tutya, antimon ve benzeri her türlü metaller,*

- *Bu metallerin alaşım, bileşim ve cürufları,*

- *İmalathane ya da fabrikalarda imalat sırasında ortaya çıkan metal kırpıntı, döküntü ve talaşlar ile standart dışı çıkan metal ürünler,*

- *İzabe tesislerinden çıkan standart dışı metal hammaddeler, yarı mamuller, hadde bozukları ve benzerleri."*

Bunların yanında, her türlü kâğıt, karton, mukavva, kauçuk, plastik ile bunların kırpıntıları, naylon, lastik kırıkları, cam şişe, kavanoz, otomobil ve pencere camları, cam kırıkları, konfeksiyon kırpıntıları hurda veyahut atık niteliğinde olmaları şartıyla tevkifata tabi tutulmaktadır. Şöyle ki, kullanılmış metal, lastik, plastik, kâğıt, kauçuk, cam temelli teslimlerin tamiri veya bakımı yapıldıktan sonra ilk amacına uygun olarak kullanılıyor olması tevkifat yapılmasına engel teşkil etmektedir[230].

Araç-gereç ve iş makinelerinin tevkifat kapsamında değerlendirilebilmesi için ekonomik ömrünü tamamlaması ve satışı sonunda alıcının bunları hurda mahiyetinde değerlendirmesi gerekmektedir. Hurdaya ayırılması niyetiyle trafikten çekilen motorlu kara taşıtlarının tevkifat kapsamında olabilmesi için de aynı durum geçerlilik arz etmektedir.

Bu halde, hurda gemiden sökülerek elde edilen metal aksam aynı amaçla kullanılırsa tevkifat kapsamında yer almamakta; ancak bunlar kullanılmaz halde ise sökenler tarafından tesliminde ve sonraki teslim safhalarında tevkifat uygulanması gerekmektedir. Nitekim, hurda gemiden sökülen sac aksamın sökenlerce teslimi ve sonraki teslim aşamaları da tevkifat kapsamında yer almaktadır.

[230] 21.05.2016 tarihli ve 29718 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 6) ile düzenlenmiştir.

3.1.2.2.4. Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kâğıt, Cam, Hurda ve Atıkları ile Konfeksiyon Kırpıntılarından Elde Edilen Hammadde Teslimi

İlk olarak 86 seri No.lu KDV Genel Tebliği ile düzenlenen bu başlık, plastik hurda ve atıklarının birtakım işlemlerden geçirilmesi sonucu hurda ve atık mahiyetini kaybetmesi ile plastik esaslı malzeme üretimin hammadde olarak kullanılan pet kırıkları, plastik çapak ve granül gibi ürünlerin teslimleri için %90 oranında tevkifat öngörülmüştür. 117 seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde de tevkifat oranının 9/10 olduğu görülmektedir.

Metal, plastik, lastik, kâğıt, kauçuk, cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırpıntılarının[231] birtakım işlemlere tabi kılınması ile hurda niteliğini kaybetmeleri sonucu metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam esaslı malzemelerin üretiminde kullanılmaları durumunda bu başlık uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir.

Bahsi geçen teslimlerin, katma değer vergisi mükellefleri tarafından katma değer vergisi mükellefleri ile belirlenmiş alıcılara karşı sunulması halinde hesaplanan katma değer vergisinden 9/10 oranında alıcıların tevkifat yapmaları gerekmektedir.

Bu başlık altında sayılan malların ithalatçıları tarafından teslimi için tevkifat uygulanmazken[232] ilerleyen aşamalar tevkifata tabi tutulmaktadır.

İthalatçılar tarafından yapılan mal teslimlerinde, ithalatçı satıcı tarafından düzenlenen faturada ithalatçı tarafından "*Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.*" açıklamasının yapılması, ayrıca ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerinin belirtilmesi gerekmektedir.

Ana faaliyet konusu atık toplama hizmeti olup alternatif atıklardan üretilmiş yakıtların çeşitli işlemlerden geçirilerek yakıt kaynağı olarak çimento fabrikalarına satılması durumunda teslim işlemi katma değer vergisine tabi olmakta ancak söz

[231] 06.07.2018 tarihli ve 30470 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 19) ile "*atıklarından*" ibaresi "*atıkları ve konfeksiyon kırpıntıları*" olarak düzenlenmiştir.
[232] 21.05.2016 tarihli ve 29718 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 6) ile düzenlenmiştir.

konusu mallar bu başlık altında tevkifata tabi mallar arasında sayılmadığı için bu ürünler hakkında tevkifat uygulaması yapılmamaktadır[233].

Hurda ve hurda olmayan plastik ile diğer maddelerden elde edilen hammaddenin satışı katma değer vergisine tabi olmaktadır ve teslimin katma değer mükellefleri ve belirlenmiş alıcılara sunulması halinde hesaplanan katma değer vergisinden 9/10 oranında tevkifat uygulanması gerekmektedir[234].

3.1.2.2.5. Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı ile Ham Post ve Deri Teslimleri

107 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile düzenlenmiş olan pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimleri için 1/2 tevkifat oranının belirlenmiş olduğu görülmektedir. 108 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde bu oran %90'a çıkarılmıştır. Son olarak, 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile yüzde olarak belirtilen oran 9/10 şeklini almıştır.

Kısaca, dokuma sektörü ile deri-konfeksiyon sektörünün girdilerini oluşturan aşağıdaki teslimler tevkifatın kapsamına girmektedir:

- "*Kütlü ve elyaf pamuk, linter pamuk, pamuk lifi döküntüleri, natürel veya tops haldeki tiftik, yün ve yapağı,*

- *Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 41.01 pozisyonundaki sığır ve atların, astragan veya karakul, persaniye, breitschwanz ve benzerleri dahil olmak üzere; Hint, Çin, Moğolistan ve Tibet kuzuları hariç 41.02 pozisyonundaki koyun ve kuzuların, Yemen, Moğolistan ve Tibet keçi ve oğlakları hariç 41.03 pozisyonundaki keçi ve oğlakların ham post ve derileri*."

Tevkifat kapsamına giren teslimlerin katma değer vergisi mükellefleri ile belirlenmiş alıcılara sunulması halinde 9/10 oranında tevkifat uygulanması gerekmektedir.

[233] Gelir İdaresi Başkanlığı Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı gelir Kanunları Grup Müdürlüğü tarafından verilen 30.10.2020 tarihli ve 97726449-130[3260079945]-E.95763 sayılı özelge.
[234] GİB Konya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 01.03.2019 tarihli ve 37009108-130-E.20055 sayılı özelge.

3.1.2.2.6. Ağaç ve Orman Ürünleri Teslimi

Ağaç ve orman ürünleri teslimi için tevkifat uygulaması ilk defa 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile başlamış olup 9/10 oranında kısmi tevkifat öngörülmektedir. 122 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile bu oran 5/10'a düşürülmüştür.

Ağaç işleme endüstrisinde kullanılan ve hammadde, mamul madde niteliğinde olmak üzere her türlü ağaç, tomruk, odun ve bunların planlanan ölçülerde şekillendirilmesiyle elde edilen inşaatlık, doğramalık, marangozluk, mobilyalık ve benzeri kereste üretimi nihayetinde ortaya çıkan kırpıntı, çıta ve benzeri üretim atıklarının ve talaş teslimlerinin tevkifat kapsamına alındığı görülmektedir.

Dikkat edilmelidir ki, tomruk, odun, kırpıntı, atık ve benzeri ürünlerin mahiyetinde olmayan doğramalar, döşeme malzemeleri, sunta, mdf, rabıta, levha, süpürgelik, lampri gibi ürünlerin teslimi tevkifat kapsamında bulunmamaktadır. Görülmektedir ki tevkifat uygulanacak teslim hizmetinin ağaç işleme endüstrisi için ilk madde ve malzeme niteliğinde olması gerekmektedir.

Ağaç ve orman ürünlerinin tesliminin tevkifat kapsamına alınabilmesi için yukarıda açıklanan teslimlerden olması ve katma değer vergisi mükellefleri veya belirlenmiş alıcılara sunulması gerekmektedir. Sayılan hizmetlerin sunulması halinde alıcılar─tarafından hesaplanan katma değer vergisinden 5/10 oranında tevkifat uygulanmaktadır.

İlk madde ve malzeme niteliğinde olan ve belirli ölçülerde kesilen ahşap palet tahtasının alımında bu başlık altında tevkifat uygulanması gerekmektedir[235]. Anılan malların ithalatçılarından ya da 5018 sayılı Kanun'a ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlardan alınması halinde yapılan teslimlerde katma değer vergisi tevkifatı uygulanmamaktadır.

[235] Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 12.11.2021 tarihli ve E- 21152195-130[3648]-438538 sayılı özelge.

Orman emvali işi alan firmaya verilen kesim hizmeti sonucunda ortaya çıkan odun artığı, kırpıntı, çapak gibi ürünlerin satışı ile bu başlık altında sayılanlara tesliminde 5/10 oranında tevkifat uygulanması gerekmektedir[236].

Ağaç işleme endüstrisinde kullanılan, ilk madde-malzeme mahiyetinde olan her türlü dikili ağaç ve orman ürününün, bu ürünleri Orman Genel Müdürlüğüne bağlı Orman İşletme Müdürlüğünden satın alanlardan tevkifat uygulanmaksızın satın alanlarca yapılacak teslimlerinde "*Ağaç ve Orman Ürünleri Teslimi*" başlığı altında tevkifat uygulanması gerekmektedir[237].

3.1.2.2.7. Diğer Teslimler

Diğer teslimler başlığı ilk defa 16.02.2021 tarihli ve 31397 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 35) ile düzenlenmiştir.

Bu başlıktaki tevkifat uygulaması, Katma değer vergisi mükelleflerince Devlet Malzeme Ofisi Genel Müdürlüğüne yapılan ve diğer başlıklar altına girmeyen teslimler için öngörülmektedir. Dikkat edilmelidir ki bu başlık altındaki teslimlerde su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji kullanımlarıyla ilişkilendirilebilir bir teslim olmaması şartıyla tevkifat uygulanmaktadır.

Burada düzenlenen kısmi tevkifat ile Devlet Malzeme Ofisi Genel Müdürlüğünün 2/10 oranında tevkifatla yükümlendirildiği görülmektedir.

3.1.2.2.8. Demir-Çelik Ürünlerinin Teslimi

Demir-çelik ürünlerinin teslimi 21.04.2021 tarihli ve 31816 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 41) ile tevkifat uygulamasına dahil edilmiştir.

25.10.2022 tarihli ve 31994 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 43)

[236] T.C. Düzce Valiliği Defterdarlık Genel Müdürlüğü tarafından verilen 02.06.2021 tarihli ve E-13334133-130-12204 sayılı özelge.
[237] GİB Samsun Vergi İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü tarafında verilen 11.07.2019 tarihli ve 13649056-130[09-2016/ÖZE-25]-45992 sayılı özelge.

ile daha önce 4/10 olarak uygulanan tevkifat oranı 5/10'a yükseltilmiştir. Ayrıca, demir-çelik ve alaşımlarından imal edilen malların hisseleri Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören şirketlerce teslimi halinde tevkifat kapsamına ilave edilmiştir.

Demir-çelik ürünlerinin tevkifatı kapsamına, cevher, hurda veya diğer hammaddelerden üretilen demir-çelik ve alaşımlarından üretilen her türlü uzun ve yassı demir-çelik ve alaşımları girmektedir. Uzun demir-çelik ve alaşımı ibaresi; inşaat demiri, profil, kangal demir, tel, halat, boru ve benzeri ürünler için kullanılmaktadır. Yassı demir-çelik ve alaşımları için ise sıcak ve soğuk haddelenmiş yassı ürünler, levha, kaplanmış yassı ürünler örnek gösterilmektedir.

Kapı, kapı kolu, vida, köşebent, somun, dübel, kilit, çivi, menteşe gibi demir-çelik ve alaşımlarından üretilmiş olan mal teslimleri bu başlık altında tevkifat kapsamında yer almamaktadır.

Demir-çelik ve alaşımlarından elde edilen mamul ürünlere dair teslimlerin katma değer vergisi mükellefleri, belirlenmiş alıcılar veya payları Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören şirketlere sunulması halinde hesaplanan katma değer vergisinden 5/10 oranında tevkifat yapılması öngörülmektedir.

İthalatçılar tarafından yapılan teslimler ve münhasıran cevherden üretilen demir-çelik ile alaşımlarından elde edilen mamullerin ilk teslimleri tevkifat kapsamında yer almamaktadır. Ancak hurdadan, başkaca hammaddelerden veyahut hurda, cevher ve diğer hammaddelerin birlikte kullanılmasıyla üretilen demir-çelik ürünlerinin ilk üreticiden teslimi dahil olmak üzere her safhasındaki teslim işlemleri tevkifat kapsamında yer almaktadır.

İthalatçılar tarafından yapılan mal teslimlerinde, ithalatçı satıcı tarafından düzenlenen faturada "*Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.*" açıklamasının yapılması, ayrıca ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerinin belirtilmesi gerekmektedir. Keza cevherden üretim yapanlar da düzenlenen faturada "*Teslim edilen mal firmamızca münhasıran cevherden üretildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.*" açıklamasıyla tevkifat uygulamaksızın işlem yapabilmektedir.

4. TÜRKİYE'DE VERGİ İDARESİNİN KATMA DEĞER VERGİSİ TEVKİFATINDA TAKDİR YETKİSİ VE SINIRLARI

Çalışmamızın bu bölümünde, öncelikle vergi hukukunda idarenin takdir yetkisinin mahiyetine ve hukuki çerçevesine değinilecektir. Akabinde, vergi idaresinin sahip olduğu takdir yetkisinden bahsedilerek katma değer vergisindeki tevkifat kapsamında vergi idaresine bahşedilen takdir yetkisi açıklanacaktır. Görülecektir ki, ikinci bölümde açıklanan tevkifat usulü de bu yetki ile şekillendirilmektedir. Son olarak, vergi idaresi tarafından kullanılan takdir yetkisi ile katma değer vergisindeki tevkifata ilişkin düzenlemeler ve değişikliklerin takdir yetkisinin sınırları ve vergilendirme ilkeleri açısından eleştirisi yapılacaktır.

4.1. Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi

Toplumun, ekonominin, dünyanın gelişmesi ve değişmesi ile kamu hizmetlerinin niteliklerinde de değişiklikler meydana gelmektedir[238]. Her geçen gün, idari işlemlerin mahiyeti genişlemekte, çeşitliliği artmakta ve idarenin maruz kalacağı sorunların önceden tespiti güçleşmektedir[239]. İdarenin, kamu ihtiyaçlarını karşılamada kesintiye yer vermeksizin kamu yararını sağlama noktasındaki zorunluluğu sebebiyle, somut düzende gerçekleşen değişikliklerle aynı zamanda ve doğrultuda işlemler tesis etmesi gerekmektedir.

İdarenin işlemleri, kanunlar uyarınca ve yasa koyucunun belirttiği şekilde tesis edilebilmektedir. Ancak idarenin karşılaşacağı sorunların hepsinin öngörülememesi ve sorunların çözümünün yasama organına bırakılmasının yaratacağı zaman kaybı, kamu yararının sağlanmasını geciktirebilmektedir. Bu durum, vergi idaresinin işlemleri için de geçerli olmaktadır ve vergi idaresinin ekonominin değişkenliğine hızla uyum sağlamasının gerekmesi tesis edilecek işlemlerde vergi idaresinin aktif rolünü gerekli

[238] **Üstün, Ümit Süleyman** (2007) Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Ankara, Turhan Yayınevi, s. 25.
[239] **Üstün,** s. 24.

kılmaktadır. Bu aktif rol, vergi idaresinin takdir yetkisiyle donatılması ile sağlanabilmektedir.

Takdir yetkisiyle donatılmış vergi idaresi ise hukuk devletinin gerekliliklerine uyarak ve eşitlik ilkesini gözeterek somut olaylar özelinde kamu yararının sağlanmasına hizmet etmektedir. İdare, takdir yetkisini kullanarak, yeni durumun ihtiyaçlarına uygun olarak hareket edilmesi gerektiğinde kamu yararını en iyi şekilde tesis edecek kabiliyete kavuşmaktadır.

Takdir yetkisi, idarenin belli bir konuda karar alıp almaması veyahut aynı konuda farklı kararlar alabilmesi olarak tanımlanmaktadır[240]. Bu yetki, çerçeve şeklinde düzenlenmiş bazı hukuk kurallarına ilişkin ayrıntıların, idari makamlarca düzenlenmesine izin verilmesi şeklinde de açıklanmaktadır[241].

4.1.1. Genel Olarak İdarenin Takdir Yetkisi ve Esasları

Kamu hizmetlerinin birçok çeşidi bulunmakta ve bu hizmetlerin özellikleri somut olaylara veya konjonktüre göre değişiklik gösterebilmektedir. Özellikle teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren konularda optimum kamu faydası, kamu hizmetinin ihtiyaçlarına yönelik ayrıntılı düzenlemelerin yapılması ile sağlanmaktadır. Bu durumun bir gerekliliği olarak idareye, yalnızca çerçevesinin belirlenmiş olduğu ve içeriğini kendisinin düzenleyebileceği alanların bırakılması anlamına gelen takdir yetkisinin tanınması gerekmektedir[242]. İdare, hukukla sınırlandırılmış, gerçek, sürekliliği[243] olan ve yaşayan bir müessesedir[244]. Bu açıdan, takdir yetkisi, kamu hizmetlerinin sağlıklı yürütülmesi için zorunlu bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır[245].

İdarenin takdir yetkisi; kanunla düzenlenen bir konuda kendisine alan bırakılması, yetkinin nasıl kullanılacağının açıkça belirtilmemiş olması, işleme dair

[240] **Gözler, Kemal** (2019) İdare Hukuku (Cilt 1), 3. Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, s. 1060.
[241] **Akyılmaz, Bahtiyar/ Sezginer, Murat/ Kaya, Cemil** (2022) Türk İdare Hukuku, 15. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi, s. 128.
[242] **Alan** (1976) s. 337; Anayasa Mahkemesi Kararı, E: 2009/9, K: 2011/103, T: 16.06.2011, < https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2011/103> s.e.t. 30.10.2022.
[243] **Kalabalık, Halil** (1997a) 'İdare Hukukunda Takdir Yetkisi Kavramı ve Benzer Kurumlarla Karşılaştırılması' Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 1, S: 2, s. 228.
[244] **Yılmaz, Harun** (2019) Türk İdare Hukukunda İdari İstikrar İlkesi, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, s. 130.
[245] **Akbulut, Emre** (2013) Türk İdare Hukukunda Kanuni İdare İlkesi, İstanbul, Beta Basım, s. 333.

yapılacak birden fazla yolun bulunması ve idarenin dilediği yolu belirlenen sınırlara riayet ederek seçme özgürlüğü şeklinde kullanılmaktadır[246].

İdareye takdir yetkisi verildiği "*değerlendirilir*' "*tesis edebilir*' "*karar verebilir*' "*yetkilidir*" şeklindeki ifadelerden anlaşılabileceği gibi tercih imkânı tanınması, herhangi bir hususa dair bir aralığın belirtilmiş olması ya da işlemin yapılacağına dair görev ve yetkinin verilmesi ancak verilen görev ve tanınan yetkinin sadece çerçevesinin çizilmiş olması durumlarıyla görülebilmektedir[247].

İdare, işlemlerini bağlı yetkiyle veya takdir yetkisiyle tesis edebilmektedir. İdarenin kural olarak bağlı yetkiye tabi olduğu hususunda şüphe bulunmamaktadır[248]. Bağlı yetki, sebep ve konu unsurlarına dair kullanılabilirken, bu yetkinin kullanımında öncelikle idari işlemin sebebi tespit edilmekte ve yasanın tespit edilen sebebe göre çizdiği yol doğrultusunda işlem tesis edilmektedir[249]. Diğer bir ifadeyle, bağlı yetki kullanımında kanunda öngörülen karar alınmaktadır[250]. İdare için bir ödev[251] söz konusu olduğundan bağlı yetki kullanılırken idarenin hareket serbestisi bulunmamaktadır[252].

Takdir yetkisinde ise seçim yapılması söz konusudur[253]. Bu seçim işlemi öngörülen alternatiflerden birini tercih etme şeklinde olabileceği gibi idari sürecin yürütülmesi hakkındaki usul ve esasların tespitinin idareye bırakılması üzerine de gündeme gelebilmektedir.

Takdir yetkisi, idari işlemin konu unsurunda kendisini göstermektedir[254]. Ayrıca, konu ve sebep unsurları arasındaki sıkı ilişki nedeniyle yetkinin kullanımına

---

[246] **Özay**, s. 457.
[247] **Karahanoğulları, Onur** (1996) 'İdari Takdir Yetkisinin Kullanılmasına İlişkin R(80)2 Sayılı Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi Tavsiye Kararı' Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 45, S: 1, s. 331-334; **Gözler**, s. 1064-1067; **Akyılmaz / Sezginer / Kaya**, s. 128-129; **Kaya**, s. 35-68; **Seçkin / Gül**, s. 512-515; **Kalabalık, Halil** (1997a) 'İdare Hukukunda Takdir Yetkisi Kavramı ve Benzer Kurumlarla Karşılaştırılması' Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 1, S: 2, s. 210-215.
[248] **Üstün,** s. 17.
[249] **Kornprobst, Bruno** (1972) 'Bağlı Yetki' İdare Hukuku İdari Yargının Bazı Sorunları, Ankara, Başbakanlık Basımevi, Çeviren: Aydın H. Tuncay, s. 160.
[250] **Seçkin, Sinan / Üstün, Gül** (2016) 'İdari İşlemlerde Takdir Yetkisi ve Gerekçe İlkesi' Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Mehmet Akif Aydın'a Armağan, C: 21, S: 2, s. 510.
[251] **Üstün,** s. 17.
[252] **Yayla, Yıldızhan** (1964) 'İdarenin Takdir Yetkisi' İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C: 30, S: 1-2, s. 202.
[253] **Christie, George C.** (1986) 'An Essay on Discreation' Duke Law Journal, S: 5, s. 747.
[254] **Gözler**, s. 1063.

sebep unsurunda da rastlanabilmektedir[255]. Esas olarak, sebep unsurunda takdir yetkisinin kullanılması hukuk devleti ilkesini zedelemektedir[256]. Ancak, takdir yetkisini sınırlandıran kamu yararı ve hizmet gerekleri ölçütleri sayesinde keyfilik engellenerek[257] hukuk devleti ilkesine bağlılık korunmaktadır.

Takdir yetkisinin özünde, idarenin, kamu yararının nasıl tesis edileceğini belirleme özgürlüğü bulunmaktadır[258]. Takdir yetkisi, idareye kurallar koyma özgürlüğü tanımaktadır ancak maddi anlamda kanun koyma yetkisinin kendisi olmadığı da açıktır[259]. İdarenin düzenlemesinde isabet görülen hususlarda kullanılan takdir yetkisi[260], hukuka uygunluk şartına tabi olduğundan hukuk üstü bir düzenleme yetkisi anlamına gelmemektedir. Bu yönüyle, takdir yetkisi kanunilik ilkesine bir istisna oluşturmamaktadır[261].

Takdir yetkisinin hukuk içi bir yetki olduğu görülmektedir[262]. Danıştay'ın bir kararında, takdir yetkisinin mutlak bir yetki olmadığına, hukuki esaslar dahilinde kamu yararı ve kamu görevlerinin gerekliliği ile sınırlandırıldığına vurgu yapılmaktadır[263]. Nihayetinde, idareye takdir yetkisinin bahşedilmesi hukuk devleti açısından vazgeçilmez bir nitelikte olup hukuk devletini tamamlamaktadır[264].

İdareye tanınan takdir yetkisinin sınırsız bir özgürlükle kullanılmasının önüne geçebilmek için bazı kıstaslara uyulması yerinde olacaktır. Nitekim, takdir yetkisi, 1980 tarihli ve (80) 2 sayılı Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi Kararı'nda belirtilen

---

[255] **Zabunoğlu, Yahya Kazım** (2012) İdare Hukuku (Cilt 1), Ankara, Yetkin Yayınları, s. 371.

[256] Bazı yazarlar takdir yetkisi ve olağanüstü koşulları hukukilik ilkesinin bir biçimini olarak görmektedirler. Bu noktada, olağanüstü koşullar istisna olsa da takdir yetkisi ilkenin sınırı olarak karşımıza çıkmaktadır. Takdir yetkisi, hukuki bir iktidar olarak idareye seçme özgürlüğü bahşetmektedir. (**Velley, Serge** (2009) Droit Administratif, 7. Baskı, Paris, Vuibert, s. 195. (Nakleden: **Ulu, Güher** (2012) İdari İşlemin Yetki Unsuru, Ankara, Seçkin Yayıncılık, s. 94.))

[257] **Zabunoğlu**, s. 371.

[258] **Ulu**, s. 77.

[259] **Kaya, Cemil** (2011) İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, s. 108.

[260] Yasama organının, düzenlemek istediği alanı yeterli gördüğü kadarıyla düzenleyebileceği, yürütmeye tanıyacağı yetkileri dilediği gibi sınırlayacağı ve yürütmeye tanıdığı yetkiyi yürütmenin ne şekilde kullanacağını düzenleyebileceğinden bahsedilmektedir. Bu durumda, idarenin, ancak kendisine gösterilen alanlar içerisinde takdir yetkisine dayanarak yasaların uygulanmasını sağlayabileceği görülmektedir. (Anayasa Mahkemesi, E: 1967/41, K: 1969/57, T: 23,24,25.10.1969. < https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/1969-57-nrm.pdf> s.e.t. 01.09.2022.)

[261] **Akbulut**, s. 337.

[262] **Kaya**, s. 126.

[263] Danıştay 5. Dairesi, E: 1974/5839, K: 1974/6831, T: 24.09.1974. (Amme İdaresi Dergisi, C: 8, S: 2, s. 219)

[264] **Üstün,** s. 22.

kriterlerin gözetilmesiyle kullanılmaktadır[265]. Karar'da tespit edilen kriterler aşağıda başlıklar halinde ele alınmıştır.

4.1.1.1. Takdir Yetkisinin Kanunla Belirlenen Sınırlar İçinde Kullanılması

Takdir yetkisi, mahiyetinde serbest hareket etme ve seçme özgürlüğünü barındırmaktadır[266]. Bu haliyle takdir yetkisi, özel bir yetkiden ziyade "*devlet yetkisi*"nin bir yansıması olmaktadır[267]. Hiç kimse kaynağını anayasa ve kanunlardan almayan "*devlet yetkisi*"ni kullanamamaktadır ve idare de ancak "*devlet yetkisi*"ni kullanarak işlemlerini gerçekleştirebilmektedir[268]. Nitekim Anayasa'nın 6. maddesinde hiç kimsenin veyahut organın kaynağını Anayasadan almayan bir yetkiyi kullanamayacağı belirtilmektedir.

Takdir yetkisi, dayanağını Anayasa'dan almakla beraber kanun uyarınca ve kanunla ilişkili bir şekilde ortaya çıkmaktadır[269]. Bu haliyle, hukuk kuralları içindeki hareket serbestliğini ifade etmektedir[270]. İdare, takdir yetkisini haiz olduğu hususlarda dahi dayandığı kanunlarda tertip edilen kurallara aykırı hareket edememektedir.

Takdir yetkisi, sınırsız bir düzenleme yetkisi olmadığından kanunlarda çerçevesi çizilmiş hususlarla ilgili olarak ve kamu yararının optimum şekilde sağlanması amacına hizmet etmek için kullanılmaktadır. Bu doğrultuda, takdir yetkisi

---

[265] **Akbulut**, s. 334;

[266] **Akyılmaz, Bahtiyar** (1998) 'Takdir Yetkisinin Yargısal Denetimi' Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, C: 1, S: 1, s. 24.

[267] **Özyörük, Mukbil** (1973) İdare Hukuku Dersleri, s. 121. < http://hdl.handle.net/20.500.12575/10342> s.e.t. 02.09.2022; **Üstün,** s. 18.

[268] **Özyörük**, s. 65.

[269] **Duran, Lütfi** (1964) İdare Hukuku Meseleleri, İstanbul, Fakülteler Matbaası, s. 466; *"Kuşkusuz ki Yasama Organının geniş bir düzenleme alanı vardır. Ancak bu alan, ne kadar geniş olursa olsun, Anayasa'ya dayanmak zorundadır. Çünkü bir "Hukuk Devleti"ndeki düzenlemeler muhteşem bir ağaca benzer. Anayasa bu ağacın kökünü (temelini), kanunlar gövdesini, tüzük ve yönetmelikler kollarını, tebliğ ve genelgeler dallarını, çeşitli açıklamalar ise yapraklarını oluşturur.*
Bir ağacın, kaynağını kökünden almayan bir "uzvu"nun hayatta kalması mümkün olmadığı gibi bir "Hukuk Devleti"nde kaynağını Anayasadan almayan bir düzenlemenin hukuk aleminde varlığını sürdürmesi düşünülemez." Anayasa Mahkemesi, E: 2001/346, K: 2003/63, T: 11.06.2003. < https://www.lexpera.com.tr/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-2001-346-k-2003-63-t-11-6-2003> s.e.t.: 01.09.2022

[270] **Gerçek, Adnan** (2006) Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, s. 14.

ancak kanunun amacına hizmet edecek şekilde kendini gösterebilmektedir ve idarenin, takdir yetkisini kendisine çizilen sınırlar içinde kullanması gerekmektedir[271].

4.1.1.2. Takdir Yetkisinin Objektif ve Tarafsız Kullanılması

Takdir yetkisinin, kullanıldığı durum için tarafsız, eşit ve adil bir uygulama oluşturması gerekmektedir. Yetkinin, eşitlik ilkesini zedeleyecek ayrımcı bir tatbike mahal vermeden nesnellik ve yansızlık içinde kullanılması elzemdir[272]. Eşitlik ilkesinin takdir yetkisi kullanımı ile ihlal edilmesi "takdir sakatlığı" ya da "takdir isabetsizliği" şeklinde ifade edilebilmektedir[273]. Bunun yanında, idarenin takdir yetkisinin bulunduğu hallerde, yetkinin idarenin muhatabı olan taraf lehine kullanılması hususunda yargı kararı ile zorlama yapılamamaktadır[274].

4.1.1.3. Takdir Yetkisinin Makul Sürede Kullanılması

Takdir yetkisi, ayrıntılı düzenlemeye ihtiyaç duyulan ancak bu düzenlemenin idare eliyle yapılması uygun görülen hususlarda kendini göstermektedir. Çerçevesi çizilmiş kanuni düzenlemenin, kurala uymakla mükellef kimselerce gereği gibi anlaşılabilmesi için idarenin makul sürede gerek alt gerek açıklayıcı düzenlemeleri yapması gerekmektedir.

Düzenlenmesi öngörülen yönetmelik ve sair düzenleyici işlemlerin tesis edilmesi hususunda üst hukuk normunda belirli bir süre tanınmaması halinde işlemin tesisi idarenin takdiri altında kalmaktadır[275]. Ancak bu halde dahi işlem tesis edilecek konunun özellikleri göz önünde bulundurularak takdir yetkisinin makul bir sürede kullanılması gerekmektedir[276].

---

[271] Danıştay 16. Dairesi, E: 2015/713, K: 2015/3804, T: 16.06.2015: "*... yönündeki düzenlemenin kamu hizmetlerine alımlarda öngörülen diğer düzenlemeler ve eğilimlere uygun olduğu... aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır*." < https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/16-d-e-2015-713-k-2015-3804-t-16-6-2015> s.e.t. 10.01.2023.

[272] **Gözübüyük, Şeref** (2016) Yönetim Hukuku, 34. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, s.333-335.

[273] **Balta**, **Tahsin Bekir** (1970) İdare Hukuku I Genel Konular, Ankara, Ankara Üniversitesi Basımevi, s. 138.

[274] Danıştay 2. Dairesi, E: 2021/15923, K: 2022/297, T: 09.02.2022. < https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/2-d-e-2021-15923-k-2022-297-t-9-2-2022> s.e.t. 14.08.2022.

[275] **Gözler**, s.1059.

[276] **Gözübüyük**, s. 334-335.

Özellikle vergi kanunları uyarınca tanınan takdir yetkisinin kullanımında vergisel işlemlerin anlaşılabilmesi ve gereği gibi uygulanabilmesi için düzenlemelerin mümkün olan en kısa sürede yapılması hem idare hem de yükümlüler için önem arz etmektedir.

4.1.1.4. Takdir Yetkisinin Yerindelik İlkesine Uygun Kullanılması

İdarenin takdir yetkisi kullanımındaki nihai amacı kamu yararının sağlanması olarak belirtilmektedir. Karşılaşılan sorunlarda en etkin ve yerinde çözümlerin bulunması, idarenin karar alma sürecinde serbest bırakılması, bir başka deyişle, takdir yetkisine sahip olması ile mümkün olmaktadır. Takdir yetkisi söz konusu olduğunda ise yerindelik kavramı ortaya çıkmaktadır.

İdarenin tesis edeceği işleme ilişkin yer, zaman, araç ve yönteme dair tercihlerindeki amaca uygunluk ve elverişlilik yerindeliği ifade etmektedir. Kamu yararını amaçlayan idare, takdir yetkisi vasıtasıyla yerindeliğin en iyi şekilde sağlandığı kararları almakla yükümlendirilmektedir. Görülmektedir ki yerindelik ve takdir yetkisi iç içe geçmiş kavramlar olarak karşımıza çıkmaktadır[277].

Takdir yetkisi idareye tanınmış bir seçme hakkı olarak idari işlemin yerindeliği meselesi ile ilgilidir ve yargısal denetime tabi tutulmamaktadır[278]. 1961 Anayasası'nda yer alan "*İdarenin hiçbir eylem ve işlemi, hiçbir halde, yargı mercilerinin denetimi dışında bırakılamaz."* ifadeleri takdir yetkisini kaldırıyormuş gibi gözükse de takdir yetkisi eşyanın tabiatında bulunmaktadır[279]. Anayasa takdir yetkisini bu şekilde bertaraf etse dahi bu durumun teoride kalacağı düşünülmektedir[280].

Benzer bir hüküm 1982 Anayasasının 125. maddesinin ilk fıkrasında "*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır."* ibaresi ile yer almaktadır.

[277] **Atay, Ender Ethem** (2014) 'Hukuk Devleti İlkesi Işığında İdarenin Denetimi ve Kamu Denetçiliği Kurumu' Ombudsman Akademik, S: 1, s. 18.
[278] **Gözler**, s.1063.
[279] **Yayla**, s. 210; **Gözler**, s. 1280.
[280] **Yayla**, s. 210.

Ancak doğası gereği takdir yetkisinin ortadan kaldırılamayacağının kabulü ile aynı maddenin dördüncü fıkrasında yerindelik denetimi yapılamayacağı belirtilmiştir[281].

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesinin ikinci fıkrası ise idari yargı erklerinin sadece hukuka uygunluk denetimi yapabileceklerini ve idarenin takdir yetkisini ortadan kaldıracak mahiyette yargı kararı verilemeyeceğini açıklamaktadır. Yargı mercilerinin sadece hukukilik denetimi yapabiliyor olması, yargıcın, idarenin takdir yetkisini denetleyemeyeceği anlamına gelmektedir.

Yargı organları tarafından idarenin tercihlerinin irdelenmesi, tesis edilen işleme dair seçimin iyi yapılıp yapılmadığının tahlil edilmesi ve başka bir yöntemin seçilmesi gerektiği yönünde değerlendirme yapılması yerindelik denetimi kapsamına girmektedir. Yargı makamlarının yerindelik denetimi yaptıkları senaryoda, olası keyfîliğin yargı organlarının eline geçebileceği öngörülmektedir[282].

Takdir yetkisinin en geniş çerçevesini, yasama organının amacı ile kamu yararı oluşturmaktadır ve sınırların aşılıp aşılmadığı hukukilik denetimi ile incelenmektedir[283]. Yerindelik kavramının net bir tanımının olmaması sebebiyle idarenin takdir yetkisi kullanımının denetiminde, yerindeliğe ve hukukiliğe dair sınırlar yargı mercii tarafından, takdir yetkisinin özelliği ve genişliği dikkate alınarak belirlenmektedir[284].

Bir Anayasa Mahkemesi kararında Kamu İhale Kurumuna verilen takdir yetkisinin keyfî kullanılıp kullanılmadığının yargı denetimine tabi olduğu ve verilen yetkinin yetkiyi veren Kanun'un amacını gerçekleştirmekle sınırlı olduğu belirtilmektedir[285].

---

[281] Anayasa'nın 125. maddesinin dördüncü fıkrasında *"yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olup, hiçbir suretle yerindelik denetimi şeklinde kullanılamaz. ...takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı verilemez."* ifadeleri yer almaktadır.

[282] **Oytan, Muammer** (1985) 'Türkiye'de İdari Yargı Denetiminin Sınırları' Türk İdare Dergisi, C: 57, S: 366, s. 45.

[283] **Oğurlu, Yücel** (2002) Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi, Ankara, Seçkin Yayıncılık, s. 102.

[284] **Alan, Nuri** (1998) 'İdari Yargının Dünü, Bugünü, Sorunları ve Çözümü' Türkiye Barolar Birliği Dergisi, C: 10, S: 2, s. 532.

[285] Anayasa Mahkemesi, E: 2014/87, K: 2015/112, T: 08.12.2015. https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2015-112-nrm.pdf s.e.t. 07.08.2022.

Takdir yetkisi, kamu yararının sağlanması bağlamında yerinde kullanılmak mecburiyetindedir. Bu nedenle, amaç unsurunun yansıması olan kamu yararı noktasında yerindeliğin sınırlarına tabi olan takdir yetkisi için amaç unsurunun yargısal denetiminin yapıldığına rastlanabilmektedir[286]. İdari işlemlerin amaç unsuru kamu yararının sağlanmasına ilişkin olup kamu yararının sağlanıp sağlanmadığının tespit edilmesi ise ancak yerindelik denetiminin sınırlarına girerek mümkün olmaktadır. Bu halde, amaç unsuru kamu yararı ve hatta yerindelikle ilgili olduğundan amaç unsurunun irdelenmesi, takdir yetkisinin de bu açıdan denetlenebileceğine işaret etmektedir[287].

Amaç unsurunun irdelenmesi şeklinde yapılan denetimin haricinde, takdir yetkisinin yerindelik denetimine açık olmaması kuralının iki istisnası bulunmaktadır: açık takdir hatası ve ölçülülük ilkesi.

Açık takdir hatası; kolayca anlaşılır, makul olmayan, somut bir ölçüsüzlük olarak tanımlanabilmektedir[288]. Yerindelik alanında kalmasına rağmen açık takdir hatası olarak nitelendirilen bir hususun varlığı halinde hata hukukilik alanında sayılarak denetlenmektedir. Aksi halde takdir yetkisinin sınırsız bir özgürlükle kullanılmasının önünün açılacağı öngörülmektedir[289]. Açık takdir hatasında, hatalı takdir edilen işleme dair yanlışlığın bariz olması aranmaktadır ve hatanın açıklık derecesinin tayininde hâkimin takdir yetkisi bulunmaktadır. Zira açık takdir hatasının tespitinde, yasa koyucu tarafından belirlenmiş kriterler bulunmamakta ve mahkemelere verilen inisiyatifle karara varılmaktadır.

Ölçülülük ilkesi ise işlemin konu ve sebep unsurları arasındaki uyumu ifade etmektedir. Bu ilke, idari işlemin orantılılık denetimi (contrôle de proportionnalité) veya kararın işleme uygun olup olmamasının denetimi (contrôle de l' adéquation d' une dEcision aux faits) şeklinde de adlandırılabilmektedir[290]. Ölçülülük ilkesi ile idarenin tesis ettiği işlemin sağladığı yarar ve sebep olduğu zarar karşılaştırılmakta, bu

[286] **Çakmak, N. Münci** (2012) İdare Hukukunda Kurumsal Olarak Kamu Yararı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, s. 460.
[287] **Çakmak**, s. 460.
[288] **Gözler, Kemal / Kaplan, Gürsel** (2022) İdare Hukuku Dersleri, 24. Baskı, Bursa, Ekin Yayın Dağıtım, s. 335; Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, E: 2011/11881, K: 2013/14699, T: 16.05.2013. https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/9-hukuk-dairesi-e-2011-11881-k-2013-14699-t-16-5-2013 s.e.t. 10.01.2023.
[289] **Başpınar**, s. 77.
[290] **Gözler**, s. 1088.

suretle fırsat maliyeti[291] tespit edilerek tesis edilen işlemin hukuka uygunluğu denetlenebilmektedir.

4.1.1.5. Takdir Yetkisinin Ölçülülük İlkesine Uygun Kullanılması

Yasa koyucunun ayrıntıların düzenlemesini idareye bıraktığı alanlarda, idarenin kendisine çizilen sınırları aşmaması hem kamu yararı hem de kişilerin çıkarlarını gözetmesi gerekmektedir.

Ölçülülük ilkesi orantılılık, gereklilik ve elverişlilik olmak üzere üç alt başlık altında sınanabilmektedir. Takdir yetkisi vasıtasıyla uygulanacak aracın, amaca ulaşma konusunda yetkin olması ile elverişlilik, amaca ulaşmak için doğurduğu maliyet ile ulaşılacak noktada getireceği fayda arasındaki denge konusunda orantılılık ve kullanımında barındırdığı zorunluluğa ilişkin gereklilik ölçütlerine sahip olması beklenmektedir. Bu halde, idareye sağlanan esneklik, kanuni çerçevenin yanında ölçülülük ve yerindelik ilkeleriyle de sınırlandırılmaktadır. Belirtildiği gibi, kullanılan takdir yetkisi, ölçülülük ilkesi yönünden denetlenebilmektedir.

4.1.1.6. Takdir Yetkisinin Gerekçeli Kullanılması

İdare hukukunun "*kozalist"* yapısı gereği idarenin tüm işlemlerini hukuka uygun bir gerekçeye dayandırması gerekmektedir[292]. Doğal olarak idare tarafından takdir yetkisi ile verilen her kararın arkasında da bir gerekçenin varlığı aranmaktadır. İdare, takdir yetkisinin neden o yönde kullanıldığına ilişkin sorulara işlemin dayandığı maddi ve hukuksal nedenleri açıklayarak cevap verebilmelidir[293].

Takdir yetkisi kullanımında gerekçeye yer verilmesi, yetkinin denetlenmesi amacına da hizmet etmektedir[294]. Gerekçe, kişi yönünden hukuki güvenliği sağlarken kararın anlaşılmasını kolaylaştırmakta ve muhataplarını gönüllü uyuma teşvik

---

[291] Fırsat maliyeti, karar vericiler tarafından seçilen alternatifin maliyetinin, seçilmeyen alternatifin maliyeti olduğunu ifade etmektedir. (**Dinler, Zeynel** (2010) İktisada Giriş, 16. Baskı, Bursa, Ekin Yayın Dağıtım, s. 8; **Frank, Robert H.** (2007) The Economic Naturalist Why Economics Explains Almost Everything (Çeviren: Öncel, Tuncel (2014) Doğal İktisat Neden İktisat Neredeyse Her Şeyi Açıklar, 2. Baskı, Ankara, Efil Yayınevi, s. 5-8.)

[292] **Özay, İl Han** (2017) Günışığında Yönetim, 3. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, s. 373.

[293] **Akyılmaz / Sezginer / Kaya**, s. 132.

[294] **Seçkin / Gül**, s. 524.

etmektedir[295]. İdare açısından ise otokontrol mekanizması işlevi görerek idareyi objektif karar almaya sevk etmekte, keyfî kararların önüne geçmektedir[296].

Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesinin 77 (31) sayılı İdarenin İşlemleri Karşısında Bireyin Korunması Hakkında Kararı'nda "*İlgili kişi, hak, özgürlük veya menfaatlerini olumsuz etkilemesi muhtemel nitelikteki herhangi bir idari işlem durumunda, bu işlemin dayandığı gerekçelerden haberdar edilir. Bu bildirim, ya gerekçelerin işlem sırasında açıklanması yoluyla ya da talep etmesi halinde, ilgili kişiye makul bir süre içerisinde yazılı olarak bildirilmesi yoluyla yapılır."* ifadeleri ile idari işlemlerde muhataba gerekçenin bildirilmesi gerektiğine değinilmiştir[297]. Ancak, mevzuatımızda, idari işlemlerin gerekçesi açıklanarak tesis edilmesi gerektiğine dair mutlak bir yükümlülük bulunmamaktadır[298].

İdarenin işlemlerini gerekçeye yer vererek tesis etmesi her ne kadar zorunlu olmasa da 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 20. maddesinde yer alan "*...her türlü bilgilerin verilmesini ...isteyebilirler." ibaresi ve 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun "lüzum görülen her türlü evrak getirtilebileceği ve bilgi istenebileceği gibi, tamamlayıcı veya aydınlatıcı bilgiler alınmak üzere ilgili dairelerden veya uygun görülecek diğer yerlerden yetkili memur ve uzmanlar da çağırılabilir."* hükmü ile idari yargı makamlarının gerekçeyi araştırabileceklerinin düzenlendiği görülmektedir.

Danıştay'ın bir kararında[299], idarenin gösterdiği gerekçenin gerçekliğinin dahi araştırılacağı belirtilerek tesis edilen işlem için yeterli bir sebep olup olmadığı irdelenmektedir.

Acele kamulaştırmaya ilişkin verilen bir Cumhurbaşkanı Kararı, 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu uyarınca öngörülen acele kamulaştırma şartlarını taşımadığı,

---

[295] **Seçkin / Gül**, s. 526.
[296] **Seçkin / Gül**, s. 527-528.
[297] Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi 77 (31) sayılı İdarenin İşlemleri Karşısında Bireyin Korunması Hakkında Kararın Eki IV https://rm.coe.int/cmres-77-31-idarenin-islemleri-kars-s-nda-bireyin-korunmas-hakk-nda-ka/1680a43b33 s.e.t. 22.08.2022.
[298] **Kıratlı, Metin (**1967) 'Danıştay' ın İdarenin Takdir Yetkisini Denetlemesi ve Bağlaması' Mülkiye Dergisi, S: 6, s. 33-34.
[299] Danıştay Beşinci Dairesi' nin 07.04.1999 tarihli ve E: 1998/2342, K: 1999/853 sayılı kararı: *"...idareye tanınan takdir yetkisi mutlak ve sınırsız olmayıp, kamu yararı ve hizmetin gerekleriyle sınırlı olduğu ve takdir yetkisine dayalı olarak tesis edilen işlemlerin hukuken geçerli bir sebeplere dayanması gerektiği idare hukukunun bilinen ilkelerindendir..."* (Nakleden: **Çağlayan, Ramazan** (2003) 'Türk Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisinin Yargısal Denetimi' Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 7, S: 3-4, s. 187.< https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1858394> s.e.t. 16.09.2022.)

kamulaştırma prosedürünün uzun yıllar sürmesinin acelelik hali sayılamayacağı ve acele kamulaştırma yapılmasını kabule yeterli somut gerekçelerin sunulamadığı sebepleriyle iptal edilmiştir[300].

4.1.2. Vergi İdaresinin Takdir Yetkisi

Soyut ve genel ya da somut ve özel olması durumlarının her birinde kanun hükümleri, idarenin bir işlemi olmadıkça hukuki ve maddi dünyada bir sonuç ya da etki doğuramamaktadır[301]. İdare, önüne gelen meselelerde ilgili kanun hükümlerince gerekli görülen işlemleri tesis ederek somut değişiklikleri meydana getirmektedir. Ancak idarenin yalnızca kanunla belirlenen işlemleri tesis etmekle yükümlendirilmesi, bir başka deyişle, sadece bağlı yetkiyle donatılması halinde kanun koyucunun değişen ve gelişen her duruma uyum sağlayabilmesi amacıyla sık sık kanun değişikliğine gitmesi gerekmektedir. Ancak kanun değişikliğinin hızlı işleyen bir süreç olmaması sebebiyle güncel duruma dair düzenleme yapma hususunda gecikmeler yaşanabileceği öngörülmektedir[302].

Toplum ve ekonominin değişken yapısı idarenin meselelerini de değiştirmekte, yasaların somut meseleler karşısında her ayrıntıya cevap verememesi durumunda idarenin yetkisi yetersiz hale getirebilmektedir. Bu durum, idarenin dinamik bir yapıda olmasını ve uyum sağlama kapasitesinin arttırılmasını gerektirmektedir. İdarenin dinamikliğinin yasa tarafından yakalanması ve takip edilebilmesi için idareye takdir yetkisi verilmesi uygun görülmektedir. Zira, idarenin hizmet alanı sürekli genişlemekte, teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren alanlar artmaktadır. Bu haliyle, idareye takdir yetkisini kullanacağı alanların bırakılması kaçınılmaz, gerekli ve makbul bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır[303].

İdare, kamu hizmeti görürken kamunun faydasını gözetmek zorundadır ve idarenin gözetmekle yükümlü olduğu kamu yararı, mahiyetinde değişkenliği

[300] Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, E: 2022/663, K: 2022/865, T: 17.03.2022. < https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/iddk-e-2022-663-k-2022-865-t-17-3-2022> s.e.t. 15.08.2022.
[301] **Duran, Lütfi** (1982) İdare Hukuku Ders Notları, İstanbul, Fakülteler Matbaası, s. 384.
[302] **Kalabalık** (1997a), s. 205.
[303] **Kalabalık** (1997a), s. 206.

barındırmaktadır[304]. Bu sebeple idarenin esneklikle donatılması gerekmektedir. Takdir yetkisinin muhteva ettiği serbesti bu esnekliği sağlayabilmektedir. Zira takdir yetkisi, idarenin güçlendirilmesi eğilimini destekleyici özellik taşımaktadır[305].

Vergi idaresi de diğer idari organlar gibi toplumun ve ekonominin değişkenliğine zaman kaybetmeksizin uyum sağlamakla ve ilaveten vergi kayıplarını azaltıcı önlemleri alarak kamu yararını gözetmekle yükümlendirilmiş bulunmaktadır. Bu sebeple, vergi idaresine gerek karmaşık yapısı gerek yerine getirmekle yükümlü olduğu mevzu düşünülerek kendisi ve mükellefleri için en uygun düzenlemeleri yapabilmesi ve vergilerin gereği gibi toplanabilmesi adına tesis edeceği birtakım işlemlerde seçme serbestisi tanınmaktadır.

Vergi idaresi takdir yetkisini Anayasa'dan almaktadır. Ancak, 20.09.1971 tarihli ve 1488 sayılı Kanunla yapılan değişik öncesinde yürürlükte olan anayasalarda vergi idaresi için takdir yetkisi öngörülmemektedir. Söz konusu değişikliğe kadar mevcut olan 1921 Anayasası dışındaki tüm anayasal metinlerde vergilendirmenin temel ilkelerine yer verilirken bu konularda idareye hareket serbestisi tanınmadığı görülmektedir.

1924 Anayasası incelendiğinde 85. maddede geçen "*Vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet olunabilir*." hükmüyle vergilerin kanuniliği ilkesinin benimsendiği görülmektedir. 1961 Anayasasının ise "*Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulur."* hükmünü içeren 61. maddesinin ikinci fıkrası ile vergilerin kanuniliği ilkesine vurgu yapıldığı anlaşılmaktadır.

İlk defa 1971 yılında yapılan değişiklik ile "*Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nisbet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir.*" ifadesi metne girmiş ve böylece idareye takdir yetkisi bahşedilmiştir. 1971 değişikliği ile vergilendirmeye dair bazı hususların belirli sınırlar dahilinde idarenin takdirine bırakılması, takdir yetkisinin çeşitli ilke ve limitleri olan bir yetki olduğunu göstermektedir. Cumhuriyet Senatosunun 1661 sıra

[304] **Başpınar, Recep** (1971) 'İdarenin Takdir Yetkisinin Yargı Denetimine Tabi Tutulması' Danıştay Dergisi, C: 1, S: 3, s. 64.
[305] **Gerçek, Adnan** (2010) 'Vergi Hukuku Alanında Takdir Yetkisinin Kullanılmasında İdarenin ve Memurun Sorumluluğu' Uludağ İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C: 29, S: 2, s. 24.

sayılı Komisyon Raporu'nda[306] takdir yetkisinin, iktisadi hayat ve Kalkınma Planı'nın gerekliliklerine göre belirlenen sınırlar içinde kullanılacağı belirtilmektedir.

1982 Anayasasına gelindiğinde ise benzeri mali yükümlülükler ve indirim hususunun da takdir yetkisi kapsamına alındığı görülmektedir. Günümüz koşullarında devletin ekonomik rolünün artması sonucu vergilerin kanuniliği ilkesinin yürütme organı lehine yumuşatıldığı gözlenmektedir[307].

Takdir yetkisi tanınmasıyla, bağlı yetkinin uyarlanabilir olmamasından ve idarenin esnekliğini kaldırmasından doğan sakıncaların bertaraf edilmesinin amaçlandığı söylenebilmektedir. İdarenin; kendisinin, kişilerin ve ekonominin ihtiyaç ve özellikleri doğrultusunda optimum çözüme ulaşabilmesi gerekmektedir. Bu noktada takdir yetkisi, idarenin yetkiye olan ihtiyacı oranında var olmaktadır[308]. Zira belirlenen sınırlar içinde takdir yetkisinin kullanılması sonucunda hem kişilerin hem de idarenin ihtiyaçlarına olabildiğince çabuk tepki verilmesi sağlanmaktadır[309].

Vergilendirme, teknik bir konu olması ve uzmanlık gerektirmesi sebepleriyle takdir yetkisinin kullanılabileceği bir alan olarak kabul edilmektedir[310]. Vergilendirmenin usul ve esaslarına dair yapılacak düzenlemeler, uzmanlığından yararlanmak amacıyla ve takdir yetkisi vasıtasıyla idarenin inisiyatifine bırakılabilmektedir. Vergi idaresine tanınan takdir yetkisi, idarenin takdir yetkisinin kullanıldığı alana yeterince nüfuz etme imkânını doğurarak amaca uygunluk ve hakkaniyeti sağlamaktadır[311].

---

[306] Cumhuriyet Senatosunun 1661 sıra sayılı Komisyon Raporu. https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/CS__/t10/c067/cs__10067113ss1661.pdf s.e.t. 12.09.2022.

[307] **Tan, Turgut** (1972) 'Ekonomik Hukuk ve Ekonomik Kamu Hukuku' Amme İdaresi Dergisi, C: 5, S: 1, s. 29.

[308] **Alan, Nuri** (1976) 'Konu Unsuru Bakımından Takdir Yetkisi ve Kanuna Aykırılık' İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler I, Ankara, Danıştay Yayınları, s. 337.

[309] **Üstün,** s. 18.

[310] Anayasa Mahkemesi, E: 1962/281, K: 1963/52, T: 07.03.1963: "…tabi olacağı şartların tesbiti çok geniş ve dağınık bir iştir. Kanunlarda, bu kadar etraflı ve teknik *hususlara yer verilemeyeceğinden amacın ve alınacak tedbirlerin sınırlarının belirtilmesiyle yetinilmesi ve teknik hususların düzenlenmesi konusunda, yürütme organına yetki tanınması zaruridir. Cünki alınacak tedbirlerin, zamana ve tatbikatın gidişine göre, değiştirilmesi veya kaldırılması ihtiyacı zaman zaman duyulacak ve bu tedbirlerin tâyin ve tesbitini kanunlara bırakmak bunların vaktinde alınamaması, yeni tedbirler kanunlaşıncaya kadar geçecek zamanda, kanun koyanın amacına uygunluğunu kaybeden veya artık yetersiz hale gelen hükümlerin devamı neticesini doğuracaktır*." < https://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/kararlar_dergisi/kd_01.pdf> s.e.t. 01.09.2022.

[311] **Aral, Vecdi** (2021) Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine, 7. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, s. 208.

Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasındaki " *Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.*" ve 167. maddesinin ikinci fıkrasındaki "*Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilebilir."* ifadeleri vergilendirmeye dair ana unsurlarda belirli sınırlar ve gereklilikler içinde yürütmeye takdir yetkisi verildiğini göstermektedir. Görülmektedir ki Anayasa tarafından verilen bu yetki ile yürütme takdir yetkisiyle donatıldığından vergilendirmenin yukarı ve aşağı sınırları ile ek mali yükümlükler üzerinde idare tarafından değişiklik yapılabilmektedir.

Yukarıda değinilen maddelerden anlaşılacağı üzere, yürütmeye verilen yetkilerin idarenin hangi aracı ile tesis edileceği belirlenmemiştir. Bu durum, idarenin tesis edeceği işlemi hangi enstrümanıyla gerçekleştireceği hususunda da takdir yetkisine sahip olduğunu göstermektedir. Uygulamada Anayasa'dan alınan takdir yetkisi Cumhurbaşkanı Kararları aracılığıyla kullanılmaktadır[312].

Anılan maddelerin yanında, vergi idaresi, düzenleyici işlemler marifetiyle vergilendirmenin şekli yükümlülüklerine ilişkin ayrıntılarda takdir yetkisini kullanmaktadır. Anayasa'nın 73/4 ve 167/2 maddeleri hariç olmak üzere vergilendirmeye ilişkin hususlarda idareye tanınan takdir yetkisinin vergilendirmenin tali unsurlarına yönelik düzenlendiği görülmektedir.

Şekli konularda yasamanın genel düzenlemeyi yapması ve ayrıntılara dair düzenlemeleri verdiği yetkiyle idareye bırakması kamu yararının sağlanmasına hizmet etmektedir. Nitekim uzmanlık ve teknik bilgi gerektiren ayrıntılı hususların idare tarafından düzenlenmesi mükelleflere mali külfet getirmemekte, tali nitelikte olan şekli ödevlerin takdir yetkisiyle belirlenmesi idareye çabukluk ve esneklik sağlamaktadır. Burada kullanılan takdir yetkisi, açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelik taşımaktadır[313].

---

[312] **Güneş, Gülsen** (2011) Verginin Yasallığı İlkesi, 3. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, s. 184.

[313] Anayasa Mahkemesi, E: 1996/75, K: 1997/59, T: 14.05.1997. < https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1997/50?EsasNo=1996%2F75> s.e.t. 06.09.2022.

Takdir yetkisinin yorumlama ve açıklama içeren hususlarda kullanılmasının gerçek manada takdir yetkisi kullanımı olmadığı görüşü bulunmaktadır[314]. Ancak, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken ayrıntılar ve teknik hususlarda çıkartılan düzenleyici işlemler, neyin nasıl, ne zaman, hangi şartlarda yapılacağını bildirdiğinden takdir yetkisi kullanımı anlamına geleceği söylenebilmektedir. Aktarılan hususlara dair kullanılacak takdir yetkisini vergi yönetiminden[315] sorumlu birimler olan Cumhurbaşkanı ile Hazine ve Maliye Bakanlığı yürütmektedir.

4.2. Katma Değer Vergisi Tevkifatında Vergi İdaresinin Takdir Yetkisinin Hukuki Çerçevesi

Kanun koyucu, yasama yetkisinin genelliği ilkesi sonucu Anayasa'ya aykırılık teşkil etmediği müddetçe her hususta düzenleme yapabilmektedir[316]. Bu husus idarenin bağlı yetki ile sınırlandırılacağı anlamına gelebilmektedir. Ancak idareye tanınan yetkinin bağlı yetki olması vergi idaresini piyasanın güncel durumundan uzaklaştırabilmektedir. Zira idari işlemlere dair tüm kuralların işleme sebebiyet veren olaylar gerçekleşmeden önce ayrıntılı olarak düzenlenebilmesi, modern toplumlarda gelişen ekonomi ve teknoloji düşünüldüğünde mümkün görünmemektedir. Bu sebeple, idareye, bağlı yetkinin yanında takdir yetkisinin de tanınması mantıken gerekli ve zorunlu bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır[317].

Belirtilen zorunluluk doğrultusunda, mal teslimi ve hizmet ifalarının vergilendirilmesini içeren ve ekonominin en küçük aktöründen en büyük aktörüne kadar her kesimine hitap edilmesi gereken işlemleri kapsayan Katma Değer Vergisi Kanunu çerçevesinde de idarenin takdir yetkisiyle donatıldığı görülmektedir[318]. Konumuz sebebiyle burada yalnızca katma değer vergisindeki tevkifata ilişkin takdir

---

[314] **Üstün**, s. 79.
[315] **Taşkan, Yusuf Ziya** (2010) Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, s. 2.
[316] **Akyılmaz / Sezginer / Kaya**, s. 126.
[317] **Akyılmaz**, s.23.
[318] Örneğin; 3065 sayılı Kanun'un; 28. maddesinde "*Cumhurbaşkanı bu oranı, dört katına artırmaya, %1'e kadar indirmeye… farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir.*' 11. maddesinin birinci fıkrasının "b" bendinde "*… usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir.*' "c" bendinde "*… Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebilir.*" ve aynı maddenin ikinci fıkrasında "*... asgari miktarları tespit etmeye yetkilidir*." şeklinde geçen ifadeler takdir yetkisinin varlığını göstermektedir.

yetkisinden, yetkinin kullanımındaki araçlardan ve yetkinin sınırlarından bahsedilecektir.

İkinci Bölümde bahsedildiği üzere verginin kaynakta kesinti yapılarak tahsil edilme yöntemi olan tevkifat müessesesinin vergi alacağının hızlı tahsil edilmesi ve vergi güvenliğinin sağlanması amaçlarıyla mevzuatımıza dahil edildiği düşünülmektedir. Katma değer vergisindeki tevkifat usulünde idareye tanınan özgürlük geniş bir yetkiyi barındırmaktadır. Bu noktada, zorunlu bir yöntem olarak bahşedilen takdir yetkisinin sınırsız bir özgürlük oluşturmaması için takdir yetkisinin sınırları açısından tevkifatın keyfilik değerlendirmesi yapılacaktır.

4.2.1. Katma Değer Vergisi Tevkifatında Takdir Yetkisinin Kanuni Dayanağı

Katma değer vergisinde tevkifat vergi alacağının güvence altına alınması ve katma değer vergisinin konusuna giren unsurların vergi dışı kalmaması için getirilen bir vergi güvenliği önlemi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sebeple, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda da düzenlenen tevkifat, dayanağını Kanun'un 'Vergi sorumlusu' başlıklı 9. maddesinde yer alan "*Mükellefin Türkiye içinde ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.*" ifadelerinden almaktadır. Anılan madde ile vergiye tabi işlemlerde taraf olanların verginin ödenmesinden sorumlu tutulabileceği ifade edilmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetki ile gerekli görülen hallerde idarenin düzenleyici işlemleri marifetiyle tevkifat ödevi getirilebileceği düzenlenmektedir.

Tevkifatın öngörüldüğü kanunlar incelendiğinde anlaşılmaktadır ki tevkifat yapması gerekenler genel olarak kanun ile belirlenmektedir[319]. Ancak bu durum katma değer vergisinde farklılaşmış olup anılan madde ile Hazine ve Maliye Bakanlığına gerekli gördüğü hallerde düzenleyici işlemlerle tevkifatı, diğer bir ifadeyle, sorumluluğu genişletme yetkisi tanınmaktadır.

[319] Örneğin, 192 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde tevkifat yapmakla yükümlendirilenler sayılmaktadır.

4.2.2. Tevkifata Dair Takdir Yetkisinin Kullanımında Araçlar

Düzenli hale koymak, tanzim etmek anlamlarını ihtiva eden düzenleme kavramı, kamu hukuku açısından kural koyma anlamına gelmektedir[320]. Kural koymak, tesis edilecek işlemlerin doğru sonuçlar verebilmesi için seçilen yolu ifade eden genel durumları belirleyen soyut ve nesnel normlar oluşturmak şeklinde kendini göstermektedir[321].

Kural koyma ve düzenleme yetkisi münhasıran yasama organının elinde olmadığından devletin diğer organları da Anayasa ve kanunlardan aldıkları salahiyetle düzenleme yetkisini haiz bulunmaktadır[322]. Bu halde, düzenleyici işlemler yapabilme yetkisi asli olarak yasama organına bahşedilmiş olmakta birlikte kanunların izin verdiği durumlarda yürütme organı tarafından da kullanılabilmektedir[323]. Açıktır ki idarenin düzenleyici işlemlerindeki takdir yetkisi yine yasama organının idareye tanıdığı yetkiyle vücut bulabilmektedir; bu noktada idare tali bir yetkiye sahiptir[324].

İdari işlemler, kural olarak, idari organ ve makamların kendi yönetim alanlarına dair iradelerinin açıklanmasını içermektedir[325]. İdarenin irade açıklaması, idarenin düzenleyici işlemleri ya da birel işlemleri ile yapılmakta ve idarenin takdir yetkisi de bu işlemler ile somutlaşmaktadır[326]. Öte yandan, idarenin takdir yetkisi kullanımı sıklıkla düzenleyici işlemlerde karşımıza çıkmaktadır[327]. Kanunlar tarafından düzenlenmesi idareye bırakılan alanlarda takdir yetkisinin adil ve eşit bir şekilde kullanılması idarenin düzenleyici işlemleri sayesinde olabilmektedir[328]. İdare, düzenleyici işlemlerle hukukun oluşumuna ve gelişimine katkıda bulunarak hizmetlerin düzenli bir şekilde sunulması gayesini gütmektedir[329].

---

[320] **Özay**, s. 426.
[321] **Özay**, s. 426; **Gözübüyük, A. Şeref / Tan, Turgut** (2021) İdare Hukuku Cilt 1, 14. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, s. 60.
[322] **Özay**, s. 426.
[323] **Üstün,** s. 29.
[324] **Kaya**, s. 110; **Üstün,** 31; **Güneş, T.**, s. 88.
[325] **Duran** (1982) s. 397; **Taşkan** (2010) s. 14.
[326] **Üstün,** 31.
[327] **Üstün,** s. 196-197; **Güneş, T.,** s. 89, 91; **Çağan**, **Nami** (1980) 'Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme' Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 37, S: 1, s. 136-137.
[328] **Yıldırım, Turan/ Yasin, Melikşah/ Kaman, Nur/ Özdemir, Eyüp/Üstün, Gül/ Çakır, Hüseyin Melih / Tekinsoy Okay, Özge** (2022) İdare Hukuku, 8. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, s. 456; **Güneş, T.**, s. 90.
[329] **Gözübüyük**, s.63.

İdareye tanınan düzenleme yetkisi, idarenin görevlerini yerine getirebilmesi için Anayasa ve kanunlara uygun kullanılmak şartıyla genel ve soyut düzenlemeler yapıp norm koyabilme yetkisi olarak tanımlanmaktadır[330]. Diğer bir ifadeyle, idarenin düzenleyici işlemleri, idarenin yönetime dair sahip olduğu takdir yetkisinin hayata yansımasını oluşturmaktadır[331].

İdarenin düzenleyici işlem tesis etme yetkisi, görevlerini yerine getirebilmesi için genel ve soyut düzenleme yapmanın yanı sıra aynı nitelikte normlar yaratabilme kabiliyeti olarak tanımlanabilmektedir[332]. Takdire dayalı bu kabiliyet, eşitlik, belirlilik, düzenli idare ilkeleri ile dayanağını oluşturmaktadır[333].

İdareye düzenleyici işlem tesis etme yetkisinin verilmesi zorunluluk teşkil etmektedir, aksi halde yasa koyucunun iş yükü altından kalkılamayacak bir hale gelecektir[334]. Şöyle ki, yasama organının faaliyetlerinin uzun sürmesi ve ekonominin aktif yapısı, vergilendirme hususundaki bazı değişikliklerin yürütmeye bırakılmasını gerektirmektedir[335]. Bu doğrultuda, yasa koyucu, vergi kanunlarının uygulanmasına ilişkin usul ve esaslara dair ayrıntılı düzenlemeler tesis edilmesi, uygulamaya ve vergilendirme işlemlerine dair açıklamaların yapılması konularında Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki verebilmektedir. Bu gibi durumlarda, düzenleme yetkisi Anayasa'dan değil de kanunlardan alındığı için yasama yetkisinin devredilemezliğine aykırılık teşkil etmemektedir[336].

Ekonominin ve toplumun ihtiyaçlarına hızlı cevap verilmesinin ve vergilendirmeye dair önlemlerin olabildiğince çabuk alınmasının gerekliliğinin yanı sıra yasama organının ayrıntılı düzenleme yapmaktan imtina etmesi yürütmeye verilen düzenleyici işlem tesis etme yetkisinin meşruiyetini sağlamaktadır.

---

[330] **Günday**, **Metin** (2011) İdare Hukuku, Ankara, 10. Baskı, İmaj Yayınevi, s. 223.
[331] **Taşkan** (2010) s. 18.
[332] **Günday,** s. 223.
[333] **Günday**, s. 225-226.
[334] **Güneş T.,** s. 52.
[335] *"Kanun, ilgili konuyu, bütünü ve ayrıntılarıyla şüphesiz ki, düzenleyebilir. Fakat aksine zaruret olmadıkça bundan kaçınması ihtiyaca ve toplumun yararına daha uygundur. Çünkü kanun, yapılışı kolay olmayan üstün bir hukuk kaynağıdır. İdari sorunların ameli ve teknik niteliği, kanunların çok kere değişken oluşu dolayısiyle kanunun aşırı düzenlemelere girişmesi sakıncalı olur. İdari hizmetlerin başarılı olarak görülmesini zorlaştırır."* (**Balta**, s. 131.)
[336] **Gerçek** (2006) s. 62-63.

Vergi hukukunu şekillendiren ve kural koyan asli kaynaklar anayasa, uluslararası anlaşmalar, kanunlar, Cumhurbaşkanlığı kararnameleri, Cumhurbaşkanı kararları, yönetmelikler, düzenleyici genel tebliğler, Anayasa Mahkemesi kararları ve içtihadı birleştirme kararların, örf ve adetlerden oluşmaktadır[337]. Vergi hukukunun tali kaynakları ise açıklayıcı genel tebliğler, sirkülerler, yargı kararları, muktezalar (özelgeler), iç genelge ve bilimsel görüşler olarak sayılabilmektedir[338]. Kaynakların asli ve tali olmak üzere tasnifi, mevcut kuralların değiştirilip değiştirilmediği, kaynağın yeni bir kural ortaya koyup koymaması ve kaynakla getirilen kurala uyma yükümlülüğü değerlendirilerek yapılmaktadır[339].

Anayasada sayılan genel düzenleyici işlemler Cumhurbaşkanı kararı ve yönetmelikler olmakla beraber genel tebliğ, sirküler, yönerge, esaslar gibi diğer düzenleyici işlemler Anayasa'da ismen sayılmadıkları için adsız düzenleyici işlemler olarak karşımıza çıkmaktadır.

İdarenin tesis ettiği adsız düzenleyici işlemler, genel düzenleyici işlemler ve iç düzen işlemleri olarak ayrıma tabi tutulabilmektedir[340]. İç düzen işlemleri, idarenin kendisine yönelik düzenlemeleri tesis etmektedir. Genel düzenleyici kural işlemler, kazanılmış hak doğurmamaktadır ve tesis edilen düzenleyici işlemlerin değişmeleri veya ortadan kalkmaları durumunda bunlara bağlı haklar ve yükümlülükler de değişmekte ya da ortadan kalkmaktadır[341].

Katma değer vergisinde tevkifata dair düzenleme yetkisinin kullanılacağı araçlar, 3065 sayılı Kanun'un 9. maddesinde tevkifata dair yetkilerin Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmesi sonucu idarenin düzenleyici işlemleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu doğrultuda Bakanlık, vergi alacağının güvenliğini sağlamak amacıyla düzenleyici işlemler vasıtasıyla genel, soyut ve kişilik dışı işlemler tesis etmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetkinin nasıl kullanılacağı hususunda bir kısıtın olmaması sebebiyle idarenin, takdir yetkisini kullanarak, yukarıda sayılan

[337] **Taşkan** (2022), s. 39; **Uluatam, Özhan / Methibay**, **Yaşar** (2001) Vergi Hukuku, 5. Baskı, Ankara, İmaj Yayıncılık, s. 35-42.
[338] **Taşkan** (2022), s. 39; **Uluatam / Methibay**, s. 42-45;
[339] **Uluatam / Methibay**, s. 35.
[340] **Gerçek, Adnan** (2004) '"Sirküler"lerin Vergi Hukuku Kaynağı Olma Niteliği' Yaklaşım Dergisi, S: 135, s. 204.
[341] **Özay**, s. 427.

düzenleyici işlemlerden genel tebliğler aracılığıyla düzenleme yapmayı uygun gördüğü anlaşılmaktadır.

Yasama organının tesis edeceği işlemler ve yürütme organın tesis edeceği işlemlerden olan Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ve Cumhurbaşkanı kararları konumuzun sınırları dışında tutulmuştur. Zira olağan dönemde Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile vergilendirme hususunda bir karar alınamamaktadır. Cumhurbaşkanı kararları ile de ancak Anayasa'nın 73. maddesinin verdiği yetki ile belirli sınırlar içerisinde kullanılabilecek bir takdir yetkisi bulunmaktadır ve bu takdir yetkisi muafiyet, istisna, indirim ve vergi oranlarına ilişkin kullanılabilecek olup tevkifatı kapsamamaktadır.

Konumuz kapsamı idarenin düzenleyici işlemleri ile kısıtlanmış ancak yönetmelikler de incelememiz dışında bırakılmıştır. Zira 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinde verilen yetkinin şimdiye kadar genel tebliğler aracılığıyla kullanıldığı görülmektedir[342]. Bu nedenle katma değer vergisi tevkifatında kullanılan araçlar genel tebliğ, özelge ve sirküler başlıkları ile ele alınacaktır. Özelge ve sirkülerlerden bahsedilmesi ise vergi mevzuatının açıklanmaya muhtaç olmasına vurgu yapılması, özelge talep eden mükelleflerin özelgeye göre hareket etmesi neticesinde korunması ve tevkifata tabi kişilerin faydalanacakları koruma sebebiyle özelgeler ve sirkülerler doğrultusunda hareket etme gayreti içinde olmalarından ileri gelmektedir.

4.2.2.1. Genel Tebliğler

Genel tebliğler, vergi kanunlarının uygulanması amacıyla vergilendirmeye dair hükümlerin açık ve anlaşılır bir şekilde yükümlülere duyurulması ve vergilendirme ile ilgili kanuni hükümlere ilişkin ayrıntıların düzenlenmesi için Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılan düzenleyici işlemlerdir[343]. İdare, düzenleyici işlem tesis etme yetkisini anayasa, kanunlar, cumhurbaşkanlığı kararnamesinden ya da

[342] Hazine ve Maliye Bakanlığının tesis ettiği düzenlemeler incelendiğinde nadiren yönetmelikle gelenek olarak tebliğlerle açıklama ve yönlendirme yapıldığı görülmektedir. (**İnaltong**, s. 113.); İdarenin düzenleyici işlemlerinden tebliğ, yönerge ve sair isimlerde tesis edilen düzenleyici işlemlerin yönetmeliklerle aynı hükümde oldukları kabul edilmektedir. (**Baykara, Bekir** (2001) 'Vergi Kanunları ile İlgili Genel Tebliğler ve İç Genelgelerin Hukuki Anlam ve Değeri' Vergi Dünyası, S: 242, s. 27.)
[343] **Çolak, Mustafa** (2021) Vergi Hukuku, Ankara, Adalet Yayınevi, s. 114.

"*eşyanın tabiatı*"ndan[344] alabilmektedir[345]. Bu halde, düzenleyici işlemler arasında yer alan genel tebliğlere dair yetkinin, bahsedilen bu kaynaklar bakımından değerlendirilmesi gerekmektedir.

Anayasada ismen yer almayan genel tebliğler, doğal olarak, kaynağını doğrudan anayasadan almamaktadır. Kanunlar bakımından inceleme yapıldığında, yasama organının ayrıntılı düzenlemeler yapmak yerine temel ilkeleri belirlemekle yetinmesi sonucu ayrıntıların idare tarafından çıkartılacak düzenleyici işlemlerle belirlenmesine imkân tanınabildiği görülmektedir[346]. Tanınan bu takdir ile ayrıntıların belirlenebileceği düzenleyici işlemler doğrudan tespit edilmemiş ise idare, kanundan aldığı düzenleme yetkisini genel tebliğler aracılığı ile de kullanabilecektir. Son olarak eşyanın tabiatından kaynaklanan düzenleme yetkisi ise yasa koyucunun ayrıntılı düzenleme yapma imkansızlığı[347] sebebiyle veya hizmetin etkin kişilerce işletilmesi, kamu düzeninin tesis edilmesi ve takdir yetkisinin soyut ve objektif hale getirilmesi şeklindeki ihtiyaçlar için kullanılmaktadır[348].

Genel tebliğler, "düzenleyici ve açıklayıcı" ya da "bağlayıcı ve bağlayıcı olmayan"[349] genel tebliğler şeklinde ayrıma tabi tutulmaktadır[350]. Düzenleyici ve bağlayıcı olan genel tebliğler, kanunun izin verdiği hallerde, kanunla çizilen çerçeveyi aşmamak şartıyla kanunda bulunmayan ayrıntıların düzenlenebileceği işlemler olarak ifade edilmektedir[351]. Bu halde, düzenleyici genel tebliğler kanuna tabi olarak ve ancak kanun uyarınca yaratılabilmektedir. Uygulama genel tebliği olarak da adlandırılan bu tebliğler, vergi kanunlarının uygulanması için gerekli usul ve esasların belirlenmesi amacıyla yayımlanmakta, yeni kurallar getirmekte ve bağlayıcı nitelik taşımaktadır. Bağlayıcı olması sebebiyle taraflara sorumluluk yükleyebilen tebliğler yargı denetimine konu edilebilmektedir. Açıklayıcı veyahut bağlayıcı olmayan genel tebliğler ise yorumlama ve yol gösterme mahiyetini taşımaktadır. Açıklayıcı tebliğler, yürürlüğe yeni girmiş bir düzenleme hakkında Bakanlık teşkilatı içinde uygulama birliği sağlarken kanunların nasıl anlaşılması gerektiği hususunda vergi idaresinin

[344] İdarenin "genel tanzim yetkisi" olarak da nitelendirilmektedir. (**Zabunoğlu**, s. 428.)
[345] **Zabunoğlu**, s. 427- 428; **Gözler / Kaplan**, s. 380-381.
[346] **Gözler / Kaplan**, s. 381; **Gözler**, s. 1278-1292.
[347] **Özbudun, Ergun** (2020) Türk Anayasa Hukuku, 20. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, s. 247.
[348] **Gözler**, s. 1278-1292.
[349] **Mutluer / Dayanç Kuzeyli** (2019) s. 113.
[350] **Taşkan** (2022), s. 55-56.
[351] **Uluatam / Methibay**, s. 42.

yorumunu içermekte ve bu sebeple sadece idareyi bağlamaktadır[352]. Mükelleflerin yararlanması muhtemel olsa da bu tebliğler yargı organı için bağlayıcılık teşkil etmemektedir[353].

Genel tebliğler, kural olarak açıklayıcı, yorumlayıcı bir nitelik taşımaktadırlar ve bunlar tali kaynaklardan sayılırken bazı durumlarda genel tebliğler ile yeni kurallar da koyulmaktadır, bunlar ise asli nitelikte[354] kaynaklar olarak sınıflandırılmaktadırlar[355]. Bu noktada, Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği'nde 3065 sayılı Kanun'un uygulanmasına dair açıklamalara yer verilmekteyse de tevkifata ilişkin yeni yükümlülüklerin de bu tebliğ ile getirildiği görülmektedir. Dolayısıyla anılan tebliğ katma değer vergisi tarafları açısından düzenleyici ve bağlayıcı niteliktedir.

Ayrıca, aynı Kanun'un "*Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalar*" başlıklı 17. maddesinden geçen "*Maliye Bakanlığı, istisna kapsamına girecek mal ve hizmetler ile bunların asgari tutarlarını ve bu bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir.*" ifadeleri uyarınca çıkarılan 93, 96 ve 116 sayılı Tebliğ'ler ile İkinci Bölümde bahsedilen katma değer vergisinde tevkifatın düzenlendiği tebliğler de usul ve esasların belirlenmesinin yanı sıra yeni kurallar tesis edilen tebliğlere örnek verilebilmektedir.

---

[352] **Taşkan** (2022), s. 57; **Erginay** (1988) s. 41; **Mutluer / Dayanç Kuzeyli** (2019) s. 114.
[353] **Mutluer / Dayanç Kuzeyli** (2019) s. 114.
[354] Kanunun açık icazeti nihayetinde tesis edilen bir tebliğ asli kaynak niteliğini taşımaktadır. (**Erginay** (1974) s. 33.); Anayasa'nın 73. maddesi uyarınca vergilendirmenin ancak kanunla yapılabileceği ifade edilmektedir. Bu doğrultuda, "*Yürütmenin türevselliği ilkesi gereğince, yürütme organının bir konuda düzenleme yapabilmesi için yasama organınca yetkilendirilmesi gerekmektedir. Kural olarak, kanun koyucunun genel ifadelerle yürütme organını yetkilendirmesi yeterli olmakla birlikte, Anayasa'da kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda genel ifadelerle yürütme organına düzenleme yapma yetkisi verilmesi, yasama yetkisinin devredilemezliği ilkesine aykırılık oluşturabilmektedir. Bu nedenle, Anayasa'da temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin konması ve memurların atanmaları, özlük hakları gibi münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda, yasama organının temel kuralları saptandıktan sonra, uzmanlık ve idare tekniğine ilişkin hususları yürütmeye bırakması, yasama yetkisinin devri olarak yorumlanamaz*." Anayasa Mahkemesi, E: 2014/177, K: 2015/49, T: 14.05.2015. < https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2015-49-nrm.pdf> s.e.t. 10.01.2023; Ayrıca, "*…kanunla düzenleme zorunluluğu, hakka yapılacak müdahalenin uygulanmasının kanun çerçevesini aşmayacak şekilde tüzük, yönetmelik, tebliğ ve genelge gibi yürütme organının çıkardığı ikincil düzenlemelerle yapılmasına mani değildir."* Anayasa Mahkemesi, Tahsin Erdoğan, Başvuru No: 2012/1246, T: 06.02.2014, § 60. < https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/1246> s.e.t. 10.01.2023.
[355] **Bilici, Nurettin** (2019) Vergi Hukuku, 47. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi, s. 28; **Karakoç** (2007) s. 101-104.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesi uyarınca idareye verilen tevkifata ilişkin düzenleme yetkisi idarenin takdir ettiği şekilde genel tebliğler aracılığıyla kullanılmaktadır. Bu açıdan tevkifata tabi mal teslimi ve hizmet ifalarının belirlendiği veya tevkifat oranlarına dair değişikliklerin yapıldığı genel tebliğler, düzenleyici ve bağlayıcı bir nitelik taşımaktadır. Zira düzenleyici genel tebliğler tevkifata dair yükümlülükleri değiştirmekte ve farklı yükümlülükler getirebilmektedir. Ancak, vergi idaresinin kanunları aşan düzenlemeler yapmaktan imtina etmesi gerekmektedir[356]. Nitekim, düzenleyici işlemlerin kanuna uygun olması ve kanuna dayanması zorunludur[357].

Kanuna uygun olma (*intra legem*) niteliği, idarenin düzenleyici işlemlerinin kanuna aykırı olmaması, kanunun çizdiği sınırlar içinde kalması ve kanunun üst norm olma özelliğini ihlal etmemesi anlamına gelmektedir[358]. Kanuna dayanma (*secundum legem*) niteliği ise idarenin düzenleyici işlem tesis etme yetkisinin kanundan kaynaklandığını belirtmektedir[359]. Bu nitelik yasamanın asliliği doğrultusunda idarenin ancak kanunla düzenlenmiş alanlara dair düzenleyici işlem tesis edebileceğini ifade etmektedir[360]. İdareye düzenleme yapabilmesi için yasa koyucu tarafından ayrıca ve açıkça bir yetki tanınmış olması şartı bulunmamaktadır, kanuni düzenlemenin mevcut olmasıyla idarenin düzenleme yetkisine sahip olacağı kabul edilmektedir[361]. Daha önce kanunla düzenlenmemiş bir konuda ise doğrudan idare eliyle düzenleme yapılamayacağı sonucuna ulaşılabilmektedir[362]. Öte yandan, düzenleme yetkisinin eşyanın tabiatından kaynaklandığı hallerde kanuna dayanma niteliğinin bulunmadığı ve bu niteliğe uygun olmasa dahi kanuna dayanmaksızın doğrudan idare tarafından düzenleyici işlem tesis edilebileceği söylenmektedir[363].

Katma değer vergisi tevkifatında kullanılan takdir yetkisinin düzenleyici işlemlerin taşıması gereken *intra legem* niteliği yönünden değerlendirilmesinde yasaya uygun bir görüntüde genel tebliğler çıkarıldığı savunulabilecektir. Ancak kanunların

[356] **Taşkan** (2010) s. 57.
[357] **Gözler/ Kaplan**, s. 382; **Güneş T.**, s. 82-83, 85-86.
[358] **Gözler/ Kaplan**, s. 382.
[359] **Gözler / Kaplan**, s. 382; **Zabunoğlu**, s. 430.
[360] **Gözler / Kaplan**, s. 382.
[361] **Gözler / Kaplan**, s. 382.
[362] **Gözler / Kaplan**, s. 383.
[363] **Gözler/ Kaplan**, s. 383.

da intra legem nitelik taşımalarının zorunluluğu[364] karşısında anayasaya aykırı şekilde düzenlenen kanun maddesinin bu niteliği haiz bulunmadığı ve anayasal vergilendirme ilkelerini ihlal eden düzenlemelerin hukuka uygun kabul edilmemesi gerektiği görüşündeyiz.

Katma değer vergisi tevkifatında, idarenin düzenleme yetkisinin kanun ile getirildiği görülmektedir. Bu sebeple, tevkifatta genel tebliğler aracılığıyla yapılan düzenlemelerin kanuna dayandığı, *secundum legem* nitelik taşıdığı söylenebilecektir. Zira bu konudaki düzenlemeler kanun uyarınca yapılmaktadır. Ancak vergilendirmenin ana unsurlarında değişiklik yapma yetkisi Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan verginin kanuniliği ilkesi gereği yasama organına aitken bu yetkinin idareye devri kanuni düzenlemeyle gerçekleştirilse dahi anayasaya aykırılık teşkil edeceğinden idarenin tevkifata dair düzenleme yetkisinin *secundum legem* niteliği yönünden de tartışılması gerektiğini düşünmekteyiz. Tevkifata dair düzenleme yapma yetkisinin, idarenin hızlı karar alma ve vergi güvenliğini sağlama açısından eşyanın tabiatı ile ilişkilendirilebilecek bir takdir yetkisi olarak görülmesi halinde, *secundum legem* nitelik taşıma zorunluluğu bulunmadığı savunulabilecektir. Bu halde dahi, vergilendirme işlemlerinin mülkiyet hakkına doğrudan müdahale niteliğinde olması sebebiyle idarenin düzenleyici işlemleri ile tevkifat ödevlerinin genişletilmesi meşru kılınmaması gerektiğini düşünmekteyiz. Kanunla düzenlenmiş bir alanda, idarenin düzenleme yetkisi açık bir şekilde ifade edilip edilmediğine bakılmaksızın idare düzenleyici işlem tesis edebilmektedir ancak kanunun sınırlarını aşmaması gerekmektedir.

Vergilendirme sürecinin, vergi kanunlarını yorumlama kabiliyetine ve uygulamaya yönelik teknik bilgiye sahip uzmanlar tarafından genel tebliğler aracılığıyla yürütülmesi, yasa metnine sığdırılamayan konunun uzmanlarca değerlendirilmesini ve uygulamada birliği sağlamaktadır. Bu tebliğler, vergi kanunlarının sıklıkla değişmesi sonucu ortaya çıkan belirsizlikler ve kanunların uygulanması açıcısından çıkacak muhtemel sorunların çözümünde yarar sağlamaktadır. Ancak vergi kanunlarının uygulanmasının sağlanması için yüzlerce tebliğ çıkartıldığı görülmektedir[365]. Vergi mevzuatının fazla sayıda düzenlemeden

[364] **Özbudun**, s. 221; **Fendoğlu, Hasan Tahsin** (2020) Anayasa Hukuku, 8. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, s. 138.
[365] **Erginay** (1974) s. 33.

oluşması ve sıklıkla değişmesi, bunun yanında ekonomik hayatın dinamikliği doğrultusunda uygulanmanın da çeşitlenmesi mükelleflerin kanunu yanlış anlamalarına sebep olmaktadır[366]. Nitekim genel tebliğ marifetiyle yapılan düzenlemelerin her geçen gün artması vergi uyuşmazlıklarının da artmasına yol açmaktadır[367]. Bu olumsuz durum, vergi mevzuatının özünün kavranması ile kanuna ve hukuk ilkelerine bağlılıkla aşılabilmektedir[368].

Vergi hukukunda genel ve soyut nitelikte düzenlemeler yapılması verginin yasallığına hizmet edecekken özel ve somut konular hususunda kazuistik çözümlerin tercih edilmesi verginin yasallığı ilkesinin ruhunu kaybetmesine sebep olabilmekte ve hukuki güvenliği zedelemektedir[369]. Yürütmeye verilen düzenleme yetkisinin yasama yetkisinin devri niteliği taşımaması, yasanın temel ilkeleri düzenlemesi, çerçeveyi belirlemesi, sınırsız, geniş bir alanın düzenlenmesini bırakmamış olması ile önlenebilmektedir[370]. Genel tebliğlerle vergi mevzuatındaki boşluklarda ya da verginin maddi ve şekli yükümlülük unsurlarında genişletici bir düzenleme yapılamayacağı kabul edilmektedir[371].

4.2.2.2. Özelge (Mukteza) ve Sirküler

Vergi mevzuatının karmaşıklığı[372], mevzuatın anlaşılmasının bazı durumlarda teknik bilgi gerektirmesi ve yeterince açık olmayan düzenlemeler; mükelleflerin ve dahi muhasebe meslek mensuplarının vergilendirmeye dair bazı uygulamalarda tereddüde düşmelerine sebep olmaktadır. Bu gibi durumlarda, tereddütlerini gidermek üzere mükelleflerin vergi idaresine yazılı şekilde başvurmaları sonucu vergi idaresinin verdiği cevap özelgeyi ifade etmektedir. Belli bir konuda yoğunlaşan soruların toplu halde cevaplanması ise sirküler aracılığıyla yapılmaktadır.

Özelge ve sirküler, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 413. maddesinde "*Mükellefler, Maliye Bakanlığından veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili*

[366] **Erginay, Akif** (1988) Vergi Hukuku, 13. Baskı, Ankara, Turhan Yayınevi, s. 40.
[367] **Acar, M Gürhan** (2001) 'Genel Tebliğ ve Muktezanın Vergi Hukuku Bakımından Mahiyeti ve Mükellef ile İdare Bakımından Bağlayıcılığı' Vergi Dünyası, S: 242, s. 124; **Taşkan** (2010) s. 94.
[368] **Taşkan** (2010) s. 94.
[369] **Saygılıoğlu, Nevzat** (2012) 'Vergi Yönetimi Açısından Vergi Yargısına Bakış' Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu, Danıştay Yayınları No: 83, s. 219.
[370] **Gözübüyük/ Tan**, 93.
[371] **Öncel / Kumrulu / Çağan ve diğerleri**, s. 19-20; **Çolak**, s. 114.
[372] **Taşkan** (2010) s. 55.

kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler. Yetkili makamlar yazı ile istenecek izahatı yazı ile veya sirkülerle cevaplamak mecburiyetindedirler. Alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza kesilmez." şeklinde yer almaktadır. Özelge, mükellefin talebi üzerine verilmekte iken sirküler, aynı durumda olan mükelleflerin tereddütlerine açıklık getirilmesi ve uygulamaya yön verilmesi için özellik arz eden özelgelerin toplu halde cevaplanması olarak tanımlanabilmektedir[373].

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 395 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile idarenin yazılı olarak vereceği cevaplara ilişkin müracaatın nereye yapılması gerektiği, cevap vermeye yetkili makamlar, özelge talebinin kapsayabileceği konular gibi ayrıntılı hususlara ilişkin belirlemeler yapılmıştır. Özelge, vergi yükümlülerinin ancak kendilerini ilgilendiren vuku bulmuş müphem ve tereddütlü olaylara dair, henüz vergi idaresinin bir müdahalesi gerçekleşmemiş ve yargıya intikal etmemiş sorunları için öngörülmektedir. Bu durum, özelgenin, vergi sorunu ya da anlaşmazlığı çıkmaması için önleyici nitelikte bir müessese olduğuna işaret etmektedir.

Anılan Tebliğ'e göre, 4982 sayılı Kanun uyarınca yapılacak bilgi edinme başvuruları özelge kapsamında değerlendirilmemektedir. Zira temel olarak iki kurum birbirine benzese de mahiyetleri açısından farklılıklar bulunmaktadır. Bunun yanında, başkalarının durumu hakkında istenen bilgi ve izahat istekleri, yargı merciine intikal ettirilmiş olaylar, vergi incelemesine konu olmuş işlemler, teorik sorular, mücbir sebep, terkin ve belge düzeni konularındaki başvurular özelge talebi olarak değerlendirilmemekte ve cevaplanmamaktadır.

Özelgede yer alan cevap doğrultusunda hareket etmek, mükellefler için koruyucu bir kalkan görevi görmektedir. Şöyle ki, vergi idaresinin yazılı cevabına göre hareket eden mükellef veya vergi sorumlusu, hareketleri ile vergi cezasını gerektirecek bir duruma sebebiyet verse dahi vergi cezası kesilmemektedir[374]. Ancak özelgeden

[373] 28.08.2010 tarihli ve 27686 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik, madde 3.; 30.04.2003 tarihli ve 25094 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Sıra No: 315.

[374] **Karataş Durmuş, Neslihan** (2016) 'Türk ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükellefin Korunması' Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C:0, S: 48, s. 105-107.

önce vergi cezası istilzam eden bir durum doğması, ceza kesilmesini engellememektedir. Bu durum, korumanın idarenin yazılı cevabı geldikten sonra başladığını göstermektedir.

İzahatlar[375] olarak da adlandırılan özelge ve sirkülerler uygulama tekniğinin belirtilmesi yoluyla mükelleflerin bilgilendirilmesini sağlamaktadır. Bu halde, vergi hukuku açısından yeni bir düzenleme getirmediğinden bunların icrai niteliği, bağlayıcılıkları bulunmamaktadır[376]. Hazine ve Maliye Bakanlığı, mükellefleri aydınlatmak amacıyla mükelleflerin istekleri üzerine veya kendiliğinden vergi kanunları hakkındaki boşlukları ve tereddütlü durumları açıklayan bağlayıcı olmayan kaynaklar yaratabilmektedir[377].

Örneğin, 60 No.lu Katma Değer Vergisi Sirküleri 3065 sayılı Kanun'un uygulanmasına ilişkin daha önce yayımlanan sirkülerlerin birleştirilmesi ve uygulamadaki tereddütlerin giderilmesi amacıyla yayımlanmıştır. Daha sonra 63 No.lu Sirküler yayımlanmış ve bu sirküler 60 No.lu sirkülere ilave edilerek 60 No.lu sirküler güncellenmiştir. Bu durum, vergi mevzuatının sıklıkla değişmesi ve açıklanmaya muhtaç hususların doğması sebebiyle gerçekleşmektedir. Sirkülerlerin mükelleflere büyük faydalar sağladığını kabul etmekle beraber sıklıkla sirküler yayımlanması ve sirkülerlerin güncellenmesinin vergi mevzuatını kalabalıklaştırdığını ve zorlaştırdığını düşünmekteyiz.

69 No.lu Katma Değer Vergisi Sirküleri ise isteğe bağlı tam tevkifat uygulamasında vergi dairesine yapılması gereken mükellef bildiriminin, işlemlerin hızlandırılması ve maliyetlerin azaltılması amacıyla elektronik ortamda yapılmasını önermekte ve bildirim işleminin elektronik ortamda yapılamaması halinde fiziki evrakla bildirimin yapılması gerektiğini ifade etmektedir. Anılan sirkülerde, açıklamadan ziyade yol gösterme mahiyeti ağır basmaktadır.

Özelgeler, mükelleflere özel olarak verilmekte olsa da açıklama ve yön gösterme mahiyetinden herkesin yararlanabiliyor olması gerektiği düşünülmektedir. Ancak farklı illerde farklı özelgelerin verilmesi zaten mevzuatı anlayamayan

[375] **Erginay** (1974) s. 34.
[376] **Gerçek** (2004) s. 207.
[377] **Erginay** (1988) s. 42.

mükelleflerin kendilerini daha büyük bir karmaşada bulmasına sebep olmaktadır[378]. Yayımlanan özelgelerde çelişki olduğunu gören mükellef herhangi bir vergi yaptırımı ile karşı karşıya kalmamak için kendisi için bir özelge talebinde bulunmaktadır. Bu durum, vergi idaresinin iş yükünü arttırmaktadır ve bunun yanında idareye güveni zedeleyebilmektedir.

Sirkülerler incelendiğinde bir kısım sirkülerlerin "*genel nitelikli özelge*" mahiyetinde değil de genel tebliğ niteliğinde hazırlandıkları gözlenmektedir[379]. İzah edilen durum sebebiyle, yayımlanan sirküler ve hatta düzenleyici işlemlerin mahiyetlerinin doğru bir şekilde tespit edilmesi gerekmektedir. Zira genel mahiyeti itibariyle sirküler dava konusu edilemezken kişilerin hukuki durumlarında değişiklik yaratacak içeriğe sahip sirkülerler dava konusu edilebilmektedirler[380].

İdarenin teknik bilgi ve uzmanlığına duyulan ihtiyaç vesilesiyle tesis edilen sirkülerler de idarenin takdir yetkisinden doğmaktadır. Bu noktada, idarenin takdir yetkisinin tezahürü olan düzenleyici işlemlerden sirküler, idarenin görüşünün sadece münferit olaylar için değil benzer olaylara da eşit şekilde uygulanabilmesi için yayımlanmaktadır. Ancak sirkülerlerin genel tebliğ yerine ve genel tebliğ düzenlenirmişçesine kullanılmaya başlandığı gözlemlenmektedir. Bu durum, düzenleyici işlemin adının değil mahiyetinin değerlendirilmesi gerektiğine vurgu yapılmasına ve genel tebliğ için yapılan açıklamaların sirkülerlere de tesir etmesine sebep olmaktadır.

İdarenin sıklıkla isimsiz düzenleyici işlemler tesis etmesi, yargı denetimine tabi olup olmama ve yayımlamanın kolaylığı açılarından kendisine kolaylık sağlamaktadır. Ancak katma değer vergisinde tevkifatın genişletilmesine ve daraltılmasına dair yapılacak düzenlemelerde temel hak ve özgürlükler ile anayasal vergilendirme ilkelerine uygun davranılması gerektiği gibi idari işlemlerin *intra legem* niteliği doğrultusunda üst hukuk normlarına riayet edilmelidir.

---

[378] Örneğin; T.C. GİB Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 05.04.2021 tarihli ve E-84974990-130(KDV/5-H-9-2021/57)-123742 sayılı özelgede avukatlık hizmetleri bakımından katma değer vergisi tevkifatı yapılması gerektiği bildirilmiştir. Ancak aynı konuda İzmir Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 01.04.2021 tarihli ve E-21152195-130(99-2021/3615)- E. 125076 sayılı cevapta avukatlık hizmetlerin tevkifat kapsamında olmadığı sadece danışmanlık hizmetinin tevkifata tabi olacağı bildirilmiştir.

[379] **Gerçek** (2004) s. 207.

[380] **Taşkan** (2010) s. 59.

4.2.3. Katma Değer Vergisi Tevkifatındaki Takdir Yetkisinin Sınırları ve Kullanımının Denetlenmesi

Vergi idaresinin takdir yetkisi; hukuk kuralları, hukukun genel ilkeleri, kamu yararı, kamu hizmetlerinin gereklilikleri ve yargı içtihatlarıyla sınırlandırılmaktadır. Ayrıca idare, takdir yetkisini kullanarak tesis ettiği düzenleyici işlemler nihayetinde de kendisini sınırlamakta ve kendisine bağlı bir yetki doğurmaktadır[381].

Katma değer vergisinde tevkifata dair takdir yetkisi, 3065 sayılı Kanun'un 9. maddesinde yer alan ifadeler uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığının tesis edeceği düzenleyici işlemler ile kullanılmaktadır. Bu halde, Bakanlık tarafından tesis edilecek işlemlere dair sınırlandırmanın genel çerçevesini Anayasa ve kanunlar oluşturmaktadır. Nitekim, yönetmelikler kanunlara, kanunlar da Anayasaya aykırı olamayacağından takdir yetkisi, üst hukuk normlarına aykırılık teşkil etmeyecek şekilde kullanılabilmektedir[382]. Bu sınırlamalara ek olarak, bahsedildiği üzere, kamu yararının tesis edilmesi zorunluluğu ile hukukun ve vergilendirmenin genel ilkelerine uyma zorunluluğu da takdir yetkisinin mahiyetinin getirdiği sınırlar olarak aktarılabilmektedir.

Takdir yetkisi, belirli sınırlar içinde hareket serbestisi tanımasının veya kanunun ayrıntılı düzenleme yapmadığı alanlarda ortaya çıkmasının yanı sıra kanunun nüfuz edemediği alanlarda da kendini göstermektedir[383]. Katma değer vergisinde tevkifat müessesesi ile vergi alacağının en kısa ve masrafsız yolla güvenceye alınması bu duruma örnek olarak gösterilebilmektedir. Zira konjonktüre göre tevkifat oranının değiştirilebilmesi ve hatta tevkifata tabi unsurların genişletilebilmesi veya daraltılabilmesi yasama organının teknik bilgi ve uzmanlığının yetersiz oluşu sebebiyle kanunların bu alana nüfuz edememesinin olumsuzluğunu bertaraf edebilmektedir.

Takdir yetkisinin kullanımı bahsedilen sınırlara ve şartlara tabi olduğundan bu yetkinin kullanımıyla tesis edilen işlemlerin denetlenmesi zaruret arz etmektedir.

---

[381] **Güneş**, **T**., s. 90; **Üstün,** s. 34.
[382] **Baykara**, s. 33.
[383] **Tan**, s. 41.

Esasen, tesis edilen her işlemin yargısal denetime açıklığı da hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak karşımıza çıkmaktadır.

İdari yargı makamları, takdir yetkisinin sınırlara uygun kullanılıp kullanılmadığı yönünden hukuka uygunluk denetimi yapabilmektedirler. Takdir yetkisinin sınırları hukuk kuralları ile önceden belirlenmiş olduğundan, hukukilik denetiminde, belirlenmiş sınırların aşılıp aşılmadığı araştırılmaktadır[384].

Hukukilik denetimi yönünden bir ihtilaf görülmemekle beraber yerindelik denetimi açısından öğretide ve yargı kararlarında farklı görüşler bulunmaktadır. Yerindelik denetimi yapılamamasını eleştiren görüşler, yerindelik denetimi yasağının idarenin "hiç denetlenmemesi" veyahut işlemlerin "tümüyle takdiri işlem" olması anlamına geleceğini savunmaktadır[385]. Karşıt görüşte ise yerindelik denetiminin yapılmaması hiç denetlenemeyen işlemlerin doğmasına sebep oluyormuş gibi görünse de ayrıntılı kanunların negatif yönlerinin bertaraf edilmesi ve somut duruma uygun, yerinde, zamanında, etkin kararlar alınabilmesi için takdir yetkisine ve idareye güvenmek gerektiği öne sürülmektedir[386].

İdarenin, düzenleyici işlemlerden hangisini kullanacağına dair tercihi ve seçtiği düzenleyici işlem ile yaptığı düzenleme; kendisine tanınan yetkinin sınırları içerisinde kalıp kalmadığının denetlenmesi ve tercih edebileceği vasıtaların dışına çıkıp çıkmadığının incelenmesi yönünden hukukilik denetimi kapsamında kalmaktadır. Ancak, idarenin kullanacağı düzenleyici işleme dair takdir yetkisiyle donatıldığı hallerde seçim serbestisi bulunduğundan kullanılan düzenleyici işlemin uygunluğunun irdelenmesi yerindelik denetiminin sınırlarına girecektir[387].

---

[384] **Tan**, s. 19.

[385] **Akıllıoğlu, Tekin** (1990) 'Yönetsel Yargı ve Denetim Etkinliği' Amme İdaresi Dergisi, C: 23, S: 1, s. 9-10.

[386] "*Yaşamın akışı tüm olarak katı hukuk normlarının içine alınamaz.*"; şartlar, gereklilikler, yöntemler değişebilmektedir ve akışa uyum sağlamak için değişim gerekmektedir. İhtiyaçların değiştiğini fark etmek ve aksiyon almak ise zaman istediğinden akışı yakalamanın optimum yolu mevzuyla doğrudan muhatap olanlara takdir yetkisi vermekle sağlanabilmektedir. (**Aral**, s. 209.)

[387] Kanun koyucu tarafından organ nakli işlemlerinin sadece Sağlık Bakanlığının yetkilendirdiği personel tarafından yapılması hakkında hüküm kurulduğu ancak yetkilendirmenin hangi hukuk normu ile yapılması gerektiği hususunda idarenin takdir yetkisini sınırlayacak bir çerçevenin çizilmemiş olması sonucunda yönerge ile düzenleme yapılması uygun olmayacağından bahisle ilk derece mahkemesi yönergenin iptaline karar vermiştir. Danıştay, takdir yetkisi sınırlarının ve kullanım şeklinin belirli olmaması durumunda idare tarafından yapılacak irade açıklamasının meydana getirileceği düzenleyici işleme dair bir mecburiyete şart tutulmadığından, düzenlemenin yönetmelikle değil yönerge ile yapılmış olmasının tek başına hukuka aykırılık teşkil etmediğini ifade ederek ilk derece mahkemesi

Katma değer vergisinde tevkifatın düzenlendiği genel tebliğlerin takdir yetkisini aşıp aşmadığı sorununu tahlil ettiğimizde, Hazine ve Maliye Bakanlığının 3065 sayılı Kanun'un 9. maddesi ile kendisine verilen yetkiyi kullanarak genel tebliğler aracılığıyla tevkifat düzenlemesi yaptığı görülmektedir. Kanun hükmü, sorumluluğa dair yapılacak düzenlemenin öngörülen hallerde ve Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yapılacağını belirtmekle yetinmiş olup idareye bu düzenlemeyi hangi araçla yapacağına dair bir talimat vermediğinden araç seçimi hususunda da idarenin takdir yetkisiyle donatıldığı anlaşılmaktadır.

Yerindelik denetimi yasağı nedeniyle, idarenin katma değer vergisinde tevkifata ilişkin düzenlemeleri genel tebliğler aracılığıyla yapmasının kullanılan araç yönünden denetlenmesi mümkün olmamaktadır. Zira idarenin norm tesisinde kullanabileceği düzenleyici işlemlerden olan yönetmelik, genel esaslar ve benzeri düzenleyici işlemlerden birini tercih etmeyip düzenlemeleri genel tebliğler aracılığıyla getirmesi idarenin takdirine bırakılan alanı oluşturmaktadır.

3065 sayılı Kanun'un 9. maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi, iş merkezinin bulunmaması ve vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla gerekli görülen hallerde verginin ödenmesi hususunda vergiye taraf olan diğer kişilerin sorumlu tutulabileceği düzenlenmektedir.

Anılan madde uyarınca, tevkifat usulü ile getirilen sorumluluğun iki durum için incelenmesi gerekmektedir. İlk durum itibariyle, ikametgâh, işyeri ve sayılan merkezlerin ülke içinde bulunmaması halinde Bakanlığa tevkifat uygulaması için yetki verildiği görülmektedir. İkametgâh, işyeri, kanuni merkez veya iş merkezi ülke içinde bulunmayan bir kişiye karşı yapılacak olan mal teslimi ve hizmet ifalarında idare tevkifat sorumluluğu düzenleyebilecektir. İdareye tanınan yetkinin verginin güvence altına alınması amacıyla ve satıcının ülke içinde bir konut veya işyeri bulunma durumuna göre sınırlandırıldığı anlaşılmaktadır.

Ancak ikinci durumu oluşturan verginin güvence altına alınması amacıyla "*gerekli görülen diğer hallerde*" gerçekleştirilecek tevkifat hususu, bünyesinde açık, net ve belirli bir anlam barındırmamaktadır. Bu düzenlemeden, vergi güvenliğinin

kararını bozmuştur. (Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, E: 2021/274, K: 2022/884, T: 17.03.2022. < https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/iddk-e-2021-274-k-2022-884-t-17-3-2022> s.e.t. 14.08.2022.)

zedelendiği mal teslimi ve hizmet ifalarının tespit edilmesinin ve vergi güvenliğini tehlikeye atan sektörlere ait işlemlerin tevkifata tabi tutulmasının Bakanlığın takdirine bırakıldığı anlaşılmaktadır. Takdire bırakılan alanın muğlak bir şekilde gerekli görülen hallerle sınırlandırılması, diğer bir ifadeyle, sınırlandırılmaması, idarenin takdir yetkisiyle değerlendirme yaparak tevkifat ödevi getirebileceği anlamına gelmektedir ki bu durum yerindeliği oluşturmaktadır. Bu sebeple, idarenin gerekli görülen haller hususundaki takdiri yerindelik denetimi yapılamayacağı için yargı denetiminin dışında kalmaktadır.

Takdir yetkisinin, her ne kadar, sadece belirli sınırlar içerisinde ya da ayrıntılı, teknik ve uzmanlık gerektiren hususlarda kullanılması öngörülmüş olsa da daha belirgin kurallarla denetlenmesi gerektiği düşünmekteyiz. Zira tesis edilen her işlemin kural itibarıyla yargı denetimine açıklığı hukuk devletinin bir gereği olarak karşımıza çıkmaktadır. İdarenin nesnel olarak değerlendirilemeyen alanının olması, idarenin davranışlarının hukuk kuralları uyarınca açıklanması ilkesini de zedelemektedir[388].

Bu noktada, yargı mercii tarafından yasama organının tanıdığı yetkiyi kullanan idarenin denetlenmesi, idarenin ruhuna müdahale edilmesi anlamına gelebilecektir. Muhtemel müdahalenin engellenmesi için denetimin, idarenin takdir yetkisiyle yarattığı işlemin ruhuna inmeden yapılması gerekmektedir. Takdir hakkının özü sorgulanmadan yapılacak inceleme ise denetimin ancak hukukun ve vergilendirmenin ilkeleriyle yapılması durumunda sağlanabilecektir.

Tartışmasızdır ki takdir yetkisinin denetlenmesi sırasında idari yargı makamı idarenin yerine geçerek işlem tesis edememektedir[389]. Bu durumda tesis edilen işlemin iptali söz konusu olurken yargı merciinin yeni bir işlem tesis etmesi söz konusu olmamaktadır. Zira idari yargı mercileri takdir yetkisini kaldıracak şekilde idari işlem ve eylem niteliğinde karar verememektedirler. Ancak, idare, takdir yetkisinin hukuka uygun kullanıldığını gerekçesi ile açıklayarak asimetrik bilgi sorunu çözebilmekte ve uyuşmazlıkları önleyebilmektedir. Nitekim, uzman olmayan kişilerin anlaması zor

[388] **Akıllıoğlu**, s. 9.

[389] Danıştay 5. Dairesi, E: 2010/3742, K: 2013/1148, T: 19.02.2013: "…idarenin … tercihte bulunma veya bulunmama hak ve yetkisine sahip olduğu, idarenin bu yetkisini kaldırarak … yargı kararı ile idareyi bu yönde işlem tesis etmeye zorlama olanağı da bulunmadığından…". < https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/5-d-e-2010-3742-k-2013-1148-t-19-2-2013> s.e.t. 21.06.2022. Benzer kararlar: Danıştay 6. Dairesi, E: 2008/1213, K: 2010/2790, T: 17.03.2010; Danıştay 5. Dairesi, E: 2012/6070, K: 2015/9354, T: 23.11.2015. www.lexpera.com s.e.t. 16.09.2022.

olan işlemlerin denetim mekanizması olsa bile anlaşılır hale getirilmesi gerekmektedir[390].

4.3. Tevkifat Uygulamasında Vergi İdaresinin Takdir Yetkisinin İlkeler Açısından Değerlendirilmesi

Ülkelerin benimsedikleri vergi sistemleri, ekonomik ve gelişmişlik düzeylerine, kayıt dışılık oranlarına ve sosyoekonomik yapılarına bağlı olarak şekillenmektedir[391]. Vergi sistemlerinin, hukuk devleti ilkesi doğrultusunda vergilendirme ilkelerine bağlı kalınarak oluşturulması gerekmektedir.

Devletin sosyal bir nitelik kazanması neticesinde ekonomiye zamanında ve etkin şekilde müdahale edilmesi zorunluluk arz etmektedir; bu noktada, vergiler en uygun enstrüman olarak karşımıza çıkmaktadır[392]. Vergilendirme sistemine yön verilebilmesi ve verginin güvence altına alınması saikiyle idareye takdir yetkisi tanınmaktadır.

Katma değer vergisindeki tevkifat usulü de devletin ekonomiye zamanında ve etkin şekilde müdahale edebilmesi amacıyla idareye tanınan takdir yetkisi doğrultusunda uygulanmaktadır. Katma değer vergisinde öngörülen tevkifat usulü bağlamında vergi idaresi tarafından kullanılan takdir yetkisinin, idareye tanınan yetkinin sınırları ve vergilendirme ilkeleri yönünden incelenmesi, devletin tevkifat uygulamasında amaçladığı kamu yararı ile mevcut durum arasındaki ilişkiyi somutlaştırabilmek adına çalışmamıza konu edilmiştir.

Hukuk devletinde bahşedilen bütün yetkilerin meşru sınırları olduğu gibi devletin vergilendirme yetkisinin dahi anayasal ilkelerle sınırlandırıldığı görülmektedir[393]. İdarenin takdir yetkisi de sınırsız olmayıp anayasal ve kanuni ilkeler ile mahkeme kararlarıyla ortaya çıkan genel hukuk ilkeleri takdir yetkisinin sınırlarını oluşturmaktadır[394].

---

[390] **Akıllıoğlu**, s. 11.
[391] **Koyuncu, İlyas** (2010) 'Gelir Vergisi Sistemleri' Vergi Sorunları Dergisi, S: 260, s. 1.
[392] **Çağan** (1980) s. 134.
[393] Anayasa Mahkemesi, E: 1992/29, K: 1993/23, T: 24.06.1993. https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1993/23?EsasNo=1992%2F29 s.e.t. 01.09.2022.
[394] **Kalabalık, Halil** (1997b) 'İdarenin Takdir Yetkisinin Sınırları ve Yargısal Denetimi' Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 1, S: 1, s. 172.

Anayasa ile tanınan hak ve ödevlerin konu, kapsam ve niteliklerinin belirlenmesinde özgürlüklerin de güvencesi olan hukukun genel ilkeleri temel oluşturmaktadır[395]. Bunun yanı sıra, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun bir kararında, idareye düzenleme yetkisi bırakılan alanlardaki bütün düzenlemelerin vergilendirmeyle ilgili anayasal ilkelere aykırılık teşkil etmemesi zorunluluğu aktarılmaktadır[396].

Anayasa Mahkemesi'nin, keyfi ve takdiri uygulamaların önüne geçmeyi amaçlaması sadece verginin konusu, vergiyi doğuran olay, matrah, oranlar gibi göz önünde olan ögeleri değil vergiye dair diğer ödev ve yöntemlere ilişkin unsurları da kapsamaktadır[397]. Nitekim vergilendirmeye dair işlemlerde uyulması gereken ilkeler vergiden doğan ödevler ve usulî ilişkileri de kapsamaktadır.

Bu sebeple çalışmamızda, katma değer vergisindeki tevkifat usulü kapsamıyla sınırlı olmak üzere vergi idaresinin takdir yetkisi vasıtasıyla gerçekleştirdiği irade açıklamalarının takdir yetkisinin sınırları, anayasal vergilendirme ilkeleri ve iktisadi vergilendirme ilkeleri çerçevesinde değerlendirilmesi hedeflenmektedir.

Türk vergi sisteminde vergilendirmenin genel ilkeleri Anayasa'nın 10. maddesi uyarınca eşitlik ilkesi, 73. maddesi doğrultusunda vergilerin kanuniliği, genelliği, belirliliği, mali güç, öngörülebilirlik, belirlilik, ölçülülük ve temsilsiz vergi olmaz ilkesi olarak sayılmaktadır[398].

Adam Smith'in vergilendirme ilkelerini vergilendirmede açıklık (belirlilik, kesinlik), uygunluk, eşitlik (adalet) ve tasarruf (iktisadilik) olarak belirlediği

---

[395] **Bereket**, **Zuhal** (1996) Hukukun Genel İlkeleri ve Danıştay, Ankara, Yetkin Hukuk Yayınları, s. 7.

[396] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 1992/299, K: 1993/63, T: 09.04.1993. < https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=RU5DKFc3MlAyZ2s3U1lFKzJjTHpjMTdGeUg5WlNpQ2tHZUJTbEhZai9HMUZWSlo1YTZOY2lmYXc5NFdmd1BWSktMVTZFRVc2MHF4ei9MU0ltTFNXN1kzakVwNFdGU21IM1NYTFhmbWp1Yk9jUmNXK1h6NyszeVd5Sm0wekIwZEZIaHhoVkIvd3dydlJ1enNBeks5alpleUxKREpqQVZ1aUVTL2JDU2QwUVZTK01zVjBEUlp3alNwS0puMzVER0l0L1dpaCk=&arananKelime=vergilendirme%20ile%20ilgili%20anayasal%20ilkeler> s.e.t. 12.09.2022.

[397] Anayasa Mahkemesi, E: 1986/20, K: 1987/9, T: 31.03.1987. < https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/1987-9-nrm.pdf> s.e.t. 12.09.2022.

[398] **Çağan** (1980) s. 139-140, 145.; **Kırbaş, Sadık** (1991) 'Çeşitli Yönleriyle Vergilendirme ve Türk Vergi Sistem,' Sayıştay Dergisi, S: 3, s. 3-8; **Erkin, Gözde** (2012) 'Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler' Ankara Barosu Dergisi, S: 3, s. 240-246.

görülmektedir[399]. Adolph Wagner'in vergilendirme ilkelerini mali, iktisadi, ahlaki, teknik açılardan sınıflandırdığı görülmektedir[400]. Neumark'ın ilkeleri bunlara ek olarak, vergi hukukunun sürekliliği, vergisel tedbirlerin uygulanabilirliği ve tedbirlerin tutarlığı ile sistematik bütünlüğü olarak sayılmaktadır[401]. Optimal vergilendirme ilkeleri ise eşitlik, genellik, istikrar, etkinlik, basitlik ve tarafsızlık olarak sayılmaktadır[402].

Çalışmamız kapsamında, katma değer vergisinde tevkifat uygulaması ile zedelendiğini düşündüğümüz ilkelere yer verilmiş olup ilkelerin hangi şekillerde zedelendiği anlatılmaya çalışılmaktadır.

4.3.1. Kanunilik İlkesi Açısından İnceleme

Cebri niteliği sebebiyle vergilendirmenin mülkiyet hakkına doğrudan bir müdahale teşkil etmesi, vergi yükümlülerinin hukuki güvenliklerinin sağlanmasını gerektirmektedir. Vergilerin kanuna dayalı olma zorunluluğunun benimsenmesi ile kişilerin maddi ve manevi varlıkları güvence altına alınmaktadır.

Kanunilik ilkesinden bahsedilen ilk metnin Magna Carta Libertatum olduğu görülmektedir[403]. Magna Carta Libertatum'da geçen "*Kanunlar dışında hiçbir vergi, yüksek rütbeli kilise adamları ile baronlardan meydana gelen bir kurula danışılmadan, haciz yoluyla veya zor kullanılarak toplanılamaz*." ibaresi, kralın vergilendirme yetkisine sınırlama getirildiğini göstermektedir. Bildirideki bu madde bizi temsilsiz vergi olmayacağına ve dolayısıyla da kanunilik ilkesine götürmektedir[404].

---

[399] **Smith, Adam** (1784) The Wealth of Nations, London, W. Strahan and T. Cadell (Çevirenler: Yunus, Ayşe / Bakırcı, Mehmet (2020) Ulusların Zenginliği Cilt 2, İstanbul, Islık Yayınları), s. 290-299.)
[400] **Turhan** (2020) s. 221-236.
[401] **Turhan** (2020) s. 236.
[402] **Aktan, Coşkun Can** (2018) Vergileme Vergi Teorisi ve Vergi Politikası, 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, s. 15.
[403] **Çağan** (1980) s.131; **Vatansever Öztürk, Müge** (2015) 'Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi' Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 16, Özel Sayı 2014, s. 4818; **Mutluer / Dayanç Kuzeyli** (2019) s. 177.
[404] **Karakoç, Yusuf** (2013) 'Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme' Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 15, S: 0, s. 1265; **Taşdöğen, Salih** (2021) 'Temsilsiz Vergi Olmaz İlkesi Bağlamında Magna Carta' ya Farklı Bir Bakış' Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, S: 40, s. 128-131.

Vergilerin kanuniliği ilkesi, vergilendirmeye dair hususların temsilsiz vergi olmaz ilkesi gereği ancak yasama organı tarafından kanunla konulabileceğini ifade etmektedir. Vergilerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının kanuni düzenleme ile yapılmasının zorunlu olması, kişilerin sadece seçtikleri temsilciler aracılığıyla yükümlendirilebilmesini amaçlamaktadır.

Vergilendirmede kanunilik ilkesinin varlığı yasa koyucunun vergilendirmeye dair yetkilerini korumasını sağlamıştır ancak ekonomik ve toplumsal değişkenler sebebiyle maliye politikasının efektif ve esnek tedbirlere ihtiyaç duyması idareye vergilendirmeye dair yetki devrini zorunlu kılmaktadır[405].

1961 Anayasa'nın yürürlükte olduğu dönemde Anayasa Mahkemesi'nin verdiği bir kararda[406] uyuşmazlık konusunun ise vergi ile ilgili bir kanunda vergi oranına dair değişiklik yapma yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilmesine ilişkin olduğu görülmektedir. Mahkeme, vergi oranlarında indirim ya da arttırmaya dair düzenlemelerin de kanunla yapılması gerektiğini ifade etmektedir.

Anılan kararın verildiği tarihte yorumlanan 1961 Anayasası'nın 61. maddesi "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulur.*" şeklindedir ve yasama organı anayasada yeri olmamasına rağmen bir yetkiyi kanun aracılığıyla yürütme organına devrettiğinden bu durum dönemin Anayasa'sına aykırılık teşkil etmektedir. Nitekim Anayasa her türlü mali yükümlülüğün kanunla koyulmasını öngörürken keyfi ve takdiri uygulamaların engellemeyi amaçlamaktadır ve vergi oranlarının değiştirilmesinin vergi koymak anlamına geleceğinden bahisle bu yetkinin devredilemeyeceğine hükmedilmiştir.

Ancak 1971 yılı Anayasa değişiklikleri ile 61. maddeye "*Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartiyle, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalariyle nisbet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir.*" ifadesinin eklendiği görülmektedir. Bu halde, yasama organı vergi yükümlülüğü için belirli hadler

[405] **Çağan, Nami** (1985) 'Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü' Anayasa Yargısı Dergisi, C: 2, s. 217-218.

[406] Anayasa Mahkemesi, E: 1970/55, K: 1971/57, T: 15.06.1971. < https://www.lexpera.com.tr/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-1970-55-k-1971-57-t-15-6-1971> s.e.t. 14.09.2022.

içerisinde değişiklik yapma yetkisini yürütme organına devrederken artık Anayasa'nın kendisine verdiği yetkiyi kullanmaktadır.

Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrası ile sürekli ancak sınırlı, 167. maddesinin ikinci fıkrasında ise sürekli, geniş ve serbest yetkilerle donatılan yürütme organının dolaylı vergiler üzerinde de yetkilendirilmesi kanunilik ilkesinin sertliğini kaybettiğini göstermektedir[407].

Anayasa'nın 167. maddesinin ikinci fıkrasında geçen dış ticaretin düzenlenmesine dair ek mali yükümlülüklerin getirilmesi ve bunların çeşitleri ile meblağlarının belirlenmesine dair yetki, ülke ekonomisinin gerekliliklerinin önceden belirlenemeyeceği, ekonomik gidişat ile ülke içi ve dışı olayların tahlil edilerek günü gününe alınacak önlemler neticesinde dış ticaretin ülke lehine düzenlenmesinin sağlanacağı gerekçesi ile Anayasaya aykırı bulunmamıştır[408].

İdarenin muafiyet, istisna, indirim ve oranlar hususlarında açıkça yetkilendirildiği ve belirli sınırlar içerisinde takdir yetkisini kullanabileceği görülmektedir. Yasama organının öngördüğü durumlar için karar alma yükümlülüğü getirilen idare, kanunların uygulanması hususunda kendisine çizilen sınırlar dahilinde düzenleme yapabileceğinden bu durumda kanunilik ilkesinin ihlal edilmediği savunulabilmektedir[409].

Ancak Anayasanın 167. maddesinin ikinci fıkrasında verilen takdir yetkisinin, verginin kanuniliği ilkesine uygun olmadığını düşünmekteyiz. Zira verginin ögeleri ve ana unsurlarına dair düzenleme yetkisi yasama organına ait bulunmaktadır. Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrası ve 167. maddesinin ikinci fıkrasında vergi ödevi konusunda yürütmeye yetki verildiğini ve "vekilin vekili" durumunun yaratıldığını göstermektedir[410].

Anayasa'nın 167. maddesinin ikinci fıkrasında yürütmeye tanınan takdir yetkisinin Anayasa ile verilmiş olması yetkinin meşruiyetini sağlamamaktadır ki

---

[407] **Çağan** (1985) s. 218.

[408] Anayasa Mahkemesi, E: 1884/6, K: 1985/1, T: 11.01.1985. < https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1985/1?KararNo=1985%2F1> s.e.t. 10.11.2022.

[409] **Duran** (1982) s. 37.

[410] **Duran, Lütfi** (1986) 'Anayasa Mahkemesine Göre Türkiye'nin Hukuk Düzeni' Amme İdaresi Dergisi, C: 19, S: 2, s. 15.; **Savaş, Vural** (1990) 'İktidar ve Ekonomi: 1982 Anayasasının Eleştirisi' Maliye Yazıları, S: 22, s. 10.

anılan Karar'ın karşı oy gerekçesinde "*Bir yasama başıboşluğuna Anayasa kuralının olanak vereceği düşünülemez.*" ifadeleri yer almaktadır. Anayasa Mahkemesi'nin bir başka kararında yer alan karşı oy gerekçesinde[411] ise yasa ile gerçekleştirilmesi gereken bir işin yasa eliyle de olsa Bakanlığa bırakılamayacağı vurgulanmaktadır.

Öte yandan, Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrası ile Cumhurbaşkanına verilen yetkinin, sadece muaflık, istisna ve indirim oranlarına ilişkin olarak kanunun belirttiği aşağı ve yukarı sınırlar içinde bir hareketliliğe izin veriyor olması sınırları çizilmiş bir serbestliği işaret etmektedir ve bu durum verginin kanuniliği ilkesinin istisnasını[412] oluşturmaktadır. Nitekim, madde metninde geçen "*verilebilir*" ifadesi ile takdirin yasama organında olduğu ve bu doğrultuda yetkinin ancak kanunla ve yasa koyucu tarafından belirlenen sınırlar içinde münhasıran Cumhurbaşkanı tarafından sadece muaflık, istisna, indirim ve oranlar hususlarında kullanılabileceği düzenlenmektedir[413].

Görülmektedir ki Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrası, sınırları belirlenmiş, çerçevesi net bir şekilde çizilmiş bir takdir yetkisi kullanımına izin verirken Anayasa'nın 167. maddesinin ikinci fıkrasında verilen takdir yetkisi dış ticaret işlemleri ile sınırlandırılmış ancak burada "*ek mali yükümlülükler*" tanımlanmamış ve sınırlandırılmamıştır. Anayasa ile tanınan ve kanunilik ilkesinin istisnasını oluşturan 73. maddenin dördüncü fıkrasında tanınan takdir yetkisi kanunilik ilkesini ihlal etmeden yürütme organının etkinliğini sağlarken 167. madde ile verilen takdir yetkisinin sınırlarındaki belirsizlik, takdir yetkisinin kullanımının vergilerin kanuniliği ilkesinden uzaklaşmaya yol açabileceğini düşündürmektedir. Çalışmamızın konusunu oluşturan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinde yer alan "*gerekli görülen hallerde*" ve "*vergiye tabi işlemlere taraf olanları …sorumlu*

[411] Anayasa Mahkemesi, E: 1990/29, K: 1991/37, T: 15.10.1991. (Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi (1993) C: 2, S: 27, s. 622.)

[412] **Şenyüz / Yüce / Gerçek**, s. 32; "*… Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetki, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup değiştirilebileceği ilkesinin, çerçevesi Anayasa ile belirlenmiş bir istisnasıdır. Anayasa ile Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetkinin yürütmenin başka bir organına verilmesi mümkün değildir.*" Anayasa Mahkemesi, E: 2003/33, K: 2004/101, T: 15.07.2004. < https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2004/101?EsasNo=2003%2F33> s.e.t. 10.01.2023.

[413] **Şenyüz / Yüce / Gerçek**, s. 32; Anılan madde ile Cumhurbaşkanına verilen yetki, "*sınırlı*" ve "*koşullu değiştirici*" bir düzenleme yetkisine işaret etmektedir. (**Şenyüz / Yüce / Gerçek**, s. 32.)

tutabilir" ifadeleri de kanun eliyle idareye tanınan takdir yetkisinin geniş bir çerçevede verildiğini göstermektedir.

Kanunda belirtilmekle birlikte teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren hallerde veyahut yasa koyucu tarafından ayrıntılı düzenlemeler tesis etmekten kaçınılan durumlarda idare, düzenleyici işlemler vasıtasıyla tali düzenlemeler getirebilmektedir. Vergilendirmeye ilişkin ayrıntıların idare tarafından düzenlenmesi ise vergi ödevlisine gizli vergisel, sosyal veya psikolojik maliyet yüklememek şartı ile mümkün kılınabilmelidir[414].

Vergilerin kanunla konulması gerekliliğiyle beraber idarenin vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerinin de kanuna uygun yapılması şarttır[415]. Bu halde, vergilerin kanuniliği ilkesi hem maddi anlamda hem de şekli anlamda vergi hukukunun kanuniliğini ifade etmektedir ve bu durum kişilere hukuki güvenlik sağlamaktadır[416]. Zira verginin şekli yükümlülükleri de mükelleflerin mülkiyet haklarını doğrudan etkileyecek işlemler barındırabilmektedir[417].

Mükellef dışındaki kimselere verginin ödenmesi, bildirimde bulunulması, belge düzenlenmesi ve saklanması gibi konularda getirilen yükümlülükler geniş anlamda vergi ödevinin içinde yer almaktadır[418]. Katma değer vergisinde tevkifat usulü de geniş anlamda vergi ödevinin içinde bulunan şekli ve usulî işlemlerin düzenlenmesi ile yaratılmaktadır.

---

414 **Güneş**, s. 153.

415 **Çağan** (1980) s. 138.

416 **Kütükçü, Abdullah** (1998) 'Bakanlar Kurulunun Vergi Yasalarında Anayasa 73/4' e Göre Sahip Olduğu Yetkiler' Vergi Dünyası, S: 207, s. 129 < https://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/bakanlar-kurulunun-vergi-yasalarinda-anayasa-73-4-e-gore-sahip-oldugu-yetkiler> s.e.t.: 16.09.2022; **Çağan** (1980) s. 138.

417 Anayasa Mahkemesi, E: 1969/65, K: 1970/16, T: 24.03.1970: *"...Kanun koyucunun, yalnızca konusunu belli ederek bir mali yükümün ilgililere yükletilmesine izin vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olmaz. Mali yükümlerin yükümlüleri, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, müeyyideleri, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm, bu yönleri dolayısiyle, kanunda yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve iktisadi durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilir. BU bakımdan yükümler, belli başlı unsurları da açıklanarak ve çerçeveleri keskin çizgilerle belirlenerek mutlaka kanunla düzenlenmelidir."* < https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/1970-16-nrm.pdf> s.e.t. 15.09.2022.

418 **Doğrusöz, Bumin** (1985) 'Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü' İdare Hukuku ve İlimler Dergisi, C: 6, Sayı, 1-3, s. 69.

Verginin kanuniliği ilkesi verginin ana unsurlarının kanunla belirlenmesi gerektiğini ifade etmektedir. Verginin unsurları; verginin konusu, vergiyi doğuran olay, verginin yükümlüsü, matrahı, oranı ve verginin usulî işlemlerinden oluşmaktadır. Vergi yükümlüsü kavramı ise verginin mükellefi ve sorumlusunu kapsamaktadır. Vergi mükellefi kendisine vergi borcu terettüp eden kişi iken vergi sorumlusu ise vergi borcunun ödenmesinden veya şekilsel ya da yöntemsel şartlarının yerine getirilmesinden yükümlü tutulan kişi olarak tanımlanabilmektedir.

Tevkifat ile vergi mükellefi dışındaki kişilerin verginin tamamı veya bir kısmının ödenmesinden sorumlu tutulması ve şekilsel ya da yöntemsel yükümlülük altına sokulması verginin ana unsurlarından biri hakkında düzenleme yapıldığını göstermektedir. Tevkifata ilişkin yükümlülükler Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından genel tebliğler aracılığıyla getirilmektedir.

Ayrıntılı hususlarda yasa ile düzenleme yapmaktan imtina edilmesi ve uzmanlık gerektiren alanlardaki teknik bilgi eksikliği idarenin takdir yetkisini meşru kılabilmektedir. Ancak tevkifat usulü bakımından vergi alacağının güvence altına alınması gerekçesi ile idarenin takdir yetkisiyle donatılması yetki devri koşullarının azami ölçüde zorlandığının göstergesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Görüşümüze göre, kanunla düzenlenmesi gereken hususa dair düzenlemeleri yasa koyucunun kanun ile yapması başka, Bakanlığın tebliğ marifetiyle yapması başkadır; tebliğ ve kanunun, kanun eliyle eş değer hale getirilememesi gerekmektedir.

Tebliğ vasıtasıyla genişletilen sorumluluk müessesesi, idarenin, vergilendirmenin temel unsurları hakkında gerekçe belirtmeksizin düzenleyici işlemlerle karar alabilmesine yol açmaktadır. Bu durum, kanunilik ilkesinin istisnalarının genişletilmesi anlamına gelirken kamu maliyesinin parlamenter denetimini zayıflatmaktadır[419].

Katma değer vergisi tevkifatına dair esas ve usullerin belirlenmesinde Hazine ve Maliye Bakanlığının yetkili kılınmasının, bağlayıcılığı olan genel tebliğler ile konuya ilişkin düzenlemelerin yapılması ve genel tebliğlerin verginin kurucu

[419] Kamu maliyesinin parlamenter denetimi, Kara-Avrupası'ndaki dar anlamda, bütçe işlem ve hesaplarının belirli kıstaslarla teftişinin yanı sıra Anglo-Sakson ülkelerdeki mali araçların mali politikalar çerçevesinde yönlendirilmesi ile nitelik ve miktar olarak sınırlandırılmayı ifade etmektedir. (**Çağan** (1985) s. 218.)

unsurları, ödevleri ve usulî şartları hakkında değişiklikler içerdiği gözetildiğinde verginin kanuniliğini ilkesine aykırılık meydana getirdiği sonucuna ulaşılmaktadır[420].

Anayasa'da kendine yer bulmuş olan vergilerin kanuniliği ilkesi keyfiliği önlemektedir. Ayrıca unutulmamalıdır ki vergilerin sadece kanunla konulması dışında diğer vergilendirme ilkelerine de uyulması gerekmektedir. Nitekim bir diğer Anayasa Mahkemesi kararında[421], "*Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla getirilmesi, yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden, yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir.*" ifadeleri ile vergilendirme işlemlerini keyfilikten uzaklaştırmak ve adaleti sağlamak için öncelikle verginin kanuniliği ilkesinden bahsedildiği gibi diğer ilkelere riayet edilmesinin önemine de vurgu yapılmıştır.

4.3.2. Hukuki Güvenlik İlkesi Açısından İnceleme

Kişilerin, idarenin işlem ve eylemlerine dair devlete güvenebilmeleri, maruz kalacakları hukuk kurallarını önceden bilerek tutumlarını bu kurallar çerçevesinde belirleyebilmeleri ve kazanılmış haklarına dokunulmayacağına dair inançlarının devlet tarafından korunması hukuki güvenlik ilkesi olarak açıklanabilmektedir[422]. Bu haliyle, hukuki güvenlik ilkesinin hukuk devleti ilkesinin kişiler düzeyinde somutlaştırılmış hali olduğu söylenebilmektedir[423].

Hukuk güvenliği, ilk aşamada hukuk devleti olmanın gerekliliklerinin yerine getirilmesi ile sağlanmaktadır[424] ve güven duygusu zedeleyecek işlemlerden kaçınmak

---

[420] **Güneş**, s. 153.

[421] Anayasa Mahkemesi, E: 2003/73, K: 2003/86, T: 07.10.2003. < https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2003-86-nrm.pdf> s.e.t. 14.09.2022.

[422] **Erkin, Gözde** (2015) Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi, Ankara, Adalet Yayınevi, s. 97; **Karakoç** (2013) s. 1289.

[423] **Tekbaş, Abdullah** (2010) 'Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler' Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 12, S: 0 (Özel Sayı), s. 133.

[424] **Öncel / Kumrulu / Çağan ve diğerleri**, s. 53.

suretiyle oluşturulabilmektedir[425]. Bu doğrultuda, belirlilik ilkesi, kıyas yasağı[426], aleyhe yapılan düzenlemelerin geçmişe[427] yürütülmemesi[428] ve ön-izin ilkesi hukuki güvenliği tesis etmektedir[429]. Konumuz itibarıyla, hukuki güvenliği sağlayan ögelerden sadece belirlilik ilkesi detaylandırılacak olup bu ilke vergilendirme işlemleri açısından değerlendirilecektir.

Belirlilik ilkesi, mevzuata uymakla yükümlü olanların, örneğin mükelleflerin, vergilerini ne zaman ödeyeceklerini, ödeme şekillerini ve oranları önceden bilmeleri gerektiğini ifade etmektedir. Anayasa Mahkemesinin içtihatları ile biçimlendirilmiş olan ilke, verginin konusunun, matrahının, oranının, tahakkuk biçiminin ve tahsil zamanının yükümlüler açısından belirli olması gerektiğini açıklamaktadır[430].

Vergi kanunlarının kişilerin hak ve özgürlüklerine doğrudan müdahale edebilecek yapısı, vergi sisteminde belirliliği gerekli kılmaktadır. Kişilerin, vergilendirme işlemlerine dair bir müdahalenin ne zaman yapılacağını öngörebilmeleri ve gelecek planlarını buna göre yapabilmeleri gerekmektedir[431]. Belirlilik ilkesi, hukuk devleti olmanın ve istikrarlılığın sağlanabilmesi noktasında keyfiliği

---

[425] Danıştay 8. Dairesi, E: 2020/701, T: 11.06.2020, yürütmeyi durdurma hakkında karar. < https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/8-d-e-2020-701-k-yd-t-11-6-2020> s.e.t. 18.10.2022.

[426] Kıyas yasağı, kanunla düzenlemeyen olguların yorum yöntemiyle benzer olgulara göre değerlendirilemeyeceğini ifade etmektedir. Bu açıdan vergi hukukunda yorumun sınırlandığı görülmektedir. Böylece hukuki güvenlik ve aynı zamanda verginin yasallığını da sağlamaktadır.

[427] Geriye yürümeme olarak da adlandırılan durum için *geçmiş* ifadesinin kullanımı *geri* kelimesinin bir yön ifade ederken '*geçmiş*' zaman bildirmesi dolayısıyla tercih edilmektedir. (**Karakoç** (2013) s. 1292-1293.)

[428] Geçmişe yürümeme ilkesi, kanunların gelecekteki hükümleri sebebiyle kişilerin geçmişteki hareketlerinin tehdit edilmemesini ifade etmektedir. Anılan ilke, vergi kanunlarının zaman bakımından özenli uygulanmasını sağlarken hukuki barışı koruyarak ekonomik ve ticari işleyişin istikrarını da korumaktadır. Mükelleflerin, geçmişte sağladıkları faydaların gelecekte vergilendirilmesi kişilerin vergi planlarını bozmaktadır ve vergi yüklerini arttırarak vergi uyumu zedeleyebilmektedir. (**Öncel / Kumrulu / Çağan ve diğerleri**, s. 54; **Gözler**, s. 142; **Akkaya, Mustafa** 'Vergi Aslı ve Fer'ileri Bakımından Geriye Yürümezlik Esası: "Haklılık" Ölçütü Üzerine Değerlendirmeler' Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası: Yaltı, Billur (Editör) (2011) İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım, s. 114-118.

[429] **Karakoç** (2013) s. 1289-1290.

[430] **Tekbaş, Abdullah** (2009) Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi, Ankara, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/396, s. 269-270.

[431] "*Belirlilik ilkesi, yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, yasa kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir. Vergilendirme mükellefler yönünden güvensiz bir sisteme dönüşmemelidir.*" Anayasa Mahkemesi, E: 2004/94, K: 2008/83, T: 20.03.2008. < https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/Goster?v=GE95G63mk7c> s.e.t. 23.12.2022.

engelleyecek önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır[432]. Belirlilik ilkesi, kişilerin hukuki güvenliğini sağlarken idarenin de istikrarını korumaktadır[433]. Bu nedenle belirlilik hem yasama organının hem de idarenin düzenleyici işlemleri için benimsenmesi gereken bir ilke olarak görülmektedir[434].

Adam Smith'in belirlediği vergilendirme ilkelerinden olan belirlilik ilkesi, eşitlik ilkesinden dahi fazla öneme sahiptir zira belirliliğin olmaması eşitsizlikten daha büyük sorunlar yaratabilmektedir[435]. A. Wagner'in belirlilik ilkesi ise vergi idaresi elemanlarının bilgi ve tecrübesinin iyi olmasının yanında vergi mevzuatının basit ve anlaşılır dille yazılmasını, yanlış anlamaya sebep olmayacak şekilde açık ve kesin olmasını ve kanunların uygulanması açısından gerekli ve yeterli açıklamaları barındırmasını ifade etmektedir[436]. Hangi kuralın nerede ve ne şekilde uygulanacağının yalın bir dille ifade edilmesi kanunların anlaşılabilirliğinin artmasına katkı sağlayabilecektir.

Katma değer vergisinde tevkifata dair düzenlemelerin fazlalığı göz önüne alındığında, Kanun'un yeterli açıklamaları yapmaktan imtina ettiği ve bazı açıklamaları bünyesinde ihtiva etmemesi sebebiyle hukuki güvenliğin zedelendiği söylenebilmektedir. Nitekim, kanunilik ilkesine tabi birtakım düzenlemelerin idare tarafından tesis edilmesinin sakıncaları bir yana, açıklayıcı tebliğ, özelge ve sirkülerlerin fazlalığı tevkifat konusunda belirliliğin olmadığını, mevzuatın mükellefler tarafından kavranamadığını göstermektedir. Sirküler ile mükelleflere verilen özel cevaplar vergi elemanlarının farklı yorum yapabilme ihtimali üzerine

---

[432] Anayasa Mahkemesi, E: 2018/161, K: 2019/13, T: 14.03.2019. < https://www.lexpera.com.tr/ictihat/anayasa-mahkemesi/e-2018-161-k-2019-13-t-14-3-2019> s.e.t. 04.09.2022.

[433] **Erkin** (2015) s. 98.

[434] "*... Anayasa Mahkemesinin anılan kararında belirtildiği üzere, "belirlilik" ve "öngörülebilirliğin" hukuk devletinin yanı sıra, aynı zamanda hukuk güvenliğinin ilkelerinden olduğu; her ne kadar Anayasa Mahkemesi kararında, yasalar için, "belirlilik" ve "öngörülebilirlik" ilkelerinden bahsedilmiş ise de, bu ilkelerin, idarelerce tesis edilen tüm düzenlemeler için de olması gerektiği...*" Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, E: 2013/3363, K: 2015/1743, T: 06.05.2015. <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/iddk-e-2013-3363-k-2015-1743-t-6-5-2015> s.e.t.: 16.11.2022; Danıştay 11. Dairesi, E: 2014/3751, K: 2015/447, T: 17.02.2015. <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/11-d-e-2014-3751-k-2015-447-t-17-2-2015> s.e.t. 16.11.2022.

[435] **Turhan** (2020) s. 217.

[436] **Turhan** (2020) s. 235.

mükellefler arasında eşitliği de zedeleyebilmektedir. Vergi idaresinin farklı yorumları hukuki güvenlik ilkesini ihlal etmekte ve belirsizliğe yol açmaktadır[437].

Yukarıdaki başlıklarda aktarıldığı üzere, 3065 sayılı Kanun'un 9. maddesi Hazine ve Maliye Bakanlığını vergilendirme işlemine taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutulabilmesi hususunda yetkilendirilmiştir. Bu yetki, verginin güvenceye alınması amacıyla, mükellefin ülke sınırlarında belirlenen adreslerden birine sahip olmaması veya gerekli görülen diğer hallerde kullanılmaktadır. Ancak görülmektedir ki tevkifat ödevi getirilebilmesi için verilen takdir yetkisinin çerçevesi soyut bir şekilde belirlenmiş olup bu soyutluk geniş bir çerçeveyi ve dolayısıyla geniş bir yetkiyi ifade etmektedir.

Vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla çıkılan yolda idareyi sınırlayan hususlardan sadece mükellefin ülke dışılığı objektif, net bir sınırlama çizmektedir. Bu durum, tevkifat ödevinin getirebileceği hususlarda belirliliğin olmadığını, takdirin idarede olduğunu ve ekonomik aktörlerin öngörüde bulunamayacaklarını göstermektedir.

Anayasa Mahkemesi bir kararında[438] katma değer vergisi iadesini kaldıran bir Bakanlar Kurulu Kararı hakkında, "*Buna göre, devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan, bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla getirilmesi, yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden, yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir. ... Vergi, resim ve harç koyma kavramı içine, konulan vergi veya mali yükümden muaflık, istisna, indirim ve iade yapma kavramları da girmektedir. Anayasa'nın eşit önemde bulunan konulardan bir kısmı için yasa*

[437] **Şenyüz, Doğan** (1992) 'Maliye Mükellef İlişkilerinde Karşılaşılan Sorunlar' Sayıştay Dergisi, S: 7, s. 22.

[438] Anayasa Mahkemesi, E: 2010/11, K: 2011/153, T: 17.11.2011. < https://www.lexpera.com.tr/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-2010-11-k-2011-153-t-17-11-2011> s.e.t. 15.09.2022.

hükmünü zorunlu sayarken diğerleri için zorunlu saymamış olması düşünülemez. Bu bakımdan yükümlüklerin, belli başlı unsurları da açıklanarak ve temel hukuki çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasayla düzenlenmeleri, vergi unsurlarının açık bir şekilde yasada yer alması ve uygulayanların anlayışına ve yorumuna bırakılmaması zorunludur." açıklamalarını yaparak takdir yetkisinin sınırlarının çizilmemiş, kapsamının net bir şekilde ifade edilmemiş olmamasının belirlilik ilkesine aykırı olduğuna ve hukuki güvenliğin ihlal edildiğine hükmetmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığının, ekonomik şartları göz önüne alarak tevkifat oranlarını değiştirme ve yeni tevkifat konuları belirleme yetkisini haiz olması vergi sorumluluğun genişletilmesi anlamını taşımaktadır. İndirim hususunda eleştirildiği gibi Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen tevkifata dair yetkinin sınırlarının da net bir şekilde çizilmesi gerekmektedir.

Tevkifata dair unsurların sıklıkla değişikliğe uğraması ekonomik ve ticari hayatta zaruri olan belirlilik ve kararlığın olumsuz etkileneceğine işaret etmektedir. Kamu alacağının güvence altına alınması amacıyla yapılan düzenlemelerde üstün kamu yararı bulunmaktaysa da hukuki güvenlik ilkesi dahil olmak üzere hukukun genel ilkelerinden vazgeçilmemesi gerekmektedir[439].

İstisnai olarak düzenlenmesi gereken tevkifatın her geçen gün genişlemesi vergi denetiminin zayıflığını ve güvenlik açığı yaşandığını ortaya çıkarmaktadır[440]. Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla tevkifata tabi işlemlerin sürekli genişletilmesi ve oranlarının değiştirilmesi kalıcı uygulamaların bulunmadığını göstermektedir ve bu durum, mükellefin idareye olan güvenini de zedelemektedir. Nitekim, tevkifat uygulamasının genişletilmesi ve kısmi tevkifata tabi işlemlerin tevkifat oranlarının tam tevkifata yaklaştırılması, idarenin, vergi güvenliğini sağlama görevini mükelleflere yüklediği düşüncesine yol açabilmektedir.

---

[439] Anayasa Mahkemesi'nin 25.05.1993 tarihli ve E: 1993/3, K: 1993/20 sayılı kararı. < https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1993/20> s.e.t.: 10.09.2022: "*Hukuk devleti, her istediğini yapamayan, yapmaktan kaçınan devlettir. Bu niteliği taşıyan bir devlet, parasal çıkardan önce hukuksal uygunluğu arar. Bu konudaki özeni, saygınlığının temel koşuludur. Yarar sağlamak ya da bazı bozuklukları gidermek için hukuk dışı yol izlenmesi hoşgörüyle karşılanırsa, yarınlarda konunun önemi ve yarar öne sürülerek başka aykırılıklara katlanmak zorunluluğu doğabilir.".*

[440] **Uslu, M. Mete** (2019) "Kısmı KDV Tevkifatı: Kanuni Dayanaktan Yoksun Bir Müessese' Vergi Dünyası, C: 39, S: 457, s. 74. < http://www.vergidunyasi.com.tr/uploads/Content/073_mete_uslu.pdf> s.e.t. 17.09.2022.

Tüm bunların yanında, tevkifat ödevinin genel tebliğler ile getirilmesi de hukuki güvenliği ve belirliliği zedelemektedir. Zira tevkifat hususunda çıkartılan genel tebliğler, yayımlandıkları an yürürlüğe girerek mükellef üzerinde yükümlülükler doğurabilmektedir. Genel tebliğler, kazanılmış hak yaratmadıkları için mükelleflerin düzenli olarak mevzuat değişikliklerini takip etmeleri, değişiklikleri özümsemeleri ve uygulayabilmeleri gerekmektedir. Hukuki belirliliği kaldıran bu durum, tevkifat hususunda yapılacak düzenlemelerin tasarı aşamasında mükelleflere duyurulması ve yeni uygulamanın makul bir geçiş süresi sonrasında kullanılmaya başlanması ile aşılabileceğini düşünmekteyiz.

4.3.3. Esneklik İlkesi Açısından İnceleme

Vergi yönetiminin vergilendirme ile ilgili hususlarda takdir hakkına sahip olması esneklik ilkesi olarak karşımıza çıkmaktadır. İdarenin takdir yetkisiyle donatılması, ona esneklik sağlandığı ve etkinliğinin arttırıldığı anlamına gelmektedir[441]. Vergilendirmede esneklik ilkesi ise vergi hasılatının ekonominin değişen koşullarıyla uyum içinde değişiklik göstermesini ifade etmektedir. Keynezyen ve fonksiyonel maliye teorisi tarafından benimsenen ilke vergi tahsilatına halel getirmeden vergi politikaları ile vergi gelirlerinin arttırılabileceğine işaret etmektedir[442].

Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrası ile muafiyet, istisnalar ve indirim oranlarının alt ve üst sınırlar içinde değiştirilebilmesine dair verilen takdir yetkisi, ekonomik değişikliklere hızlı uyum sağlama ve önlem alma amacıyla esnekliğin sağlanarak gerçekleştirilecek müdahalelerin kısa sürede yapılmasına hizmet etmektedir[443].

Vergi idaresi tarafından tevkifat oranlarında yapılan değişiklikler ve sorumluluk müessesesini genişleten düzenlemelerin tesis edilmesi de kamu yararı için ekonomiye müdahale edildiğini göstermektedir. İdare, tevkifat yöntemiyle vergi toplama sürecinin uzamasını engellemeyi ve vergi alacağını güvence altına almayı hedeflemektedir.

---

[441] **Gerçek** (2006) s. 17.
[442] **Türk, İsmail** (2015) Maliye Politikası, 26. Baskı, Ankara, Turhan Yayınevi, s. 9-10.
[443] **Çağan** (1984) s. 174;

Tevkifat oranının değişmesi, yükümlüler ve sorumluluğu genişleyenler açısından külfet oluşturmaktadır fakat hazinenin gözetilmesi bütün olarak topluma fayda sağlamaktadır. Zira kamu yararının sağlanması, kişisel faydanın ötesinde toplumun tamamını ilgilendiren ve bir bütünün çıkarlarına hizmet etmektedir. Vergilendirme sürecinde idarenin hızlı hareket edebilmesi konunun mahiyeti açısından önem arz etmektedir.

Vergi tahsilatının hızlanması ve vergi alacağının güvenceye alınması kamu yararına hizmet etmektedir ancak vergilendirmede esnekliğin sağlanması istikrardan ödün vermeyi gerektirebilmektedir. İdarenin tebliğler marifetiyle sorumluluk yaratması ile tevkifat oranlarında değişiklik yapabilmesi istikrarın sağlanmasını engellemektedir. Aktarılan hususlarda idareye verilen takdir yetkisinin genişliği esnekliğin hukuki istikrara ve öngörülebilirliğe tercih edilmesi anlamına gelmektedir. Ancak geleneksel maliye anlayışının bir sonucu olan esneklik ilkesi günümüzde yerini istikrarlılık, öngörülebilirlik gibi ilkelere, diğer bir ifadeyle anayasal ilkelere bağlı olmanın gerekliliğine bırakmaktadır[444]. Nitekim vergi tahsilatının güvenceye alınmasının meşruiyeti anayasal ilkeler çerçevesinde yapılan düzenlemeler ile sağlanabilecektir.

4.3.4. İstikrarlılık İlkesi Açısından İnceleme

İstikrarlılık ilkesi, hukuk devletinin sonucu ve hukuki güvenlik ilkesinin zorunlu bir unsuru olarak karşımıza çıkmaktadır[445]. Zira istikrarlılık ilkesinin sağlanması, kişileri, kendilerini doğrudan ilgilendiren ve süreklilik arz eden hususlarda değişken ve tutarsız düzenlemelere karşı düşecekleri negatif durumdan korumaktadır. Bu açıdan hukuki güvenliğe bağlı olan hukukun genel ilkeleri içinde yer almaktadır[446].

İstikrarlılık ilkesi uyarınca, kişilerin statülerinde değişiklik yaratacak bir işlemin tesis edilmesi durumlarında, bu değişikliğin sıklıkla ve keyfilikle yapılmaması, makul bir uyum süreciyle geçişin sağlanması, kişilerin makul bir süre değişiklik

---

[444] **Aktan, Coşkun Can / Dileyici, Dilek / Özen, Ahmet** (2012) Geleneksel Maliye ve Yeni Maliye' "Yeni Maliye" Değişim Çağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, yeni Paradigmalar, Yeni Öğretiler, Yeni Perspektifler, Editörler: Aktan, Coşkun Can / Kesik, Ahmet / Dileyici, Dilek, Ankara, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Hermes Yayıncılık, s. 15-16.
[445] **Akyılmaz / Sezginer / Kaya**, s. 120-121.
[446] **Bereket Baş**, s. 72 vd.

yapılmayacağına güvenmesi ve öngörülebilir bir geleceğin kendilerine sağlanması gerekmektedir[447]. Hukuki istikrar ilkesi haklı sebepler dışında hukuk kurallarının ve bu kuralların uygulanış biçimlerin değişiklik göstermemesi gerektiğini ifade etmektedir[448].

Vergilendirme işlemlerinin mahiyetinin idari işlem olması vergi hukuku ile idare hukukunun birbirinden ayrılmadan düşünülmesini gerekli kılmaktadır. Vergi mevzuatında yapılan her yeni değişiklik idare ve yükümlüler nezdinde de değişikliklere sebep olmaktadır ve sık değişiklik yapılması hukuki güvenliği zedelerken hukuki istikrar da bozulmaktadır[449].

Vergi mevzuatının sürekli değişikliğe uğruyor olması mükelleflerin de memurların da hata yapma oranlarını arttırabilmektedir. Daha önce bahsedildiği üzere bu durum, vergi mevzuatının yeteri kadar nüfuz edememesi sonucunda vergi idaresinden talep edilen özelge ve sirküler sayısında da artış yaratmaktadır. Bunun yanı sıra vergi uyuşmazlıkları da artmakta ve verginin maliyeti yükseleceğinden verimliliği azalmaktadır.

"*Kanunlar, eski olma hakkına sahiptirler.*" ve bu hakka riayet edilebilmesi için hukuk normlarının sıklıkla değiştirilmemesi gerekmektedir[450]. İstikrara kavuşmuş durumların değişikliğe uğraması yükümlülerin idareye karşı güvensizlik duymalarına sebep olabilmektedir. Ancak, bu durum tesis edilen işlem veya sunulan hizmetlerin değişiklik göstermemesi gerektiği şeklinde yorumlanmamalı; idarenin yaşayan bir kurum olması sebebiyle değişen ve gelişen topluma kolaylıkla uyum sağlaması hususunun istikrarlılık kadar önem arz ettiği göz ardı edilmemelidir[451]. Nitekim vergilendirme işlemlerinin ekonomik ve toplumsal gelişmeler ışığında güncellenmesi ve yeni düzenlemelerin yaratılması hem idarenin hem de kamunun yararına hizmet etmektedir.

[447] **Ekinci, Murat** (2021) İdari İstikrar İlkesi, Ankara, Adalet Yayınevi, s.31-32.
[448] **Yılmaz** (2019) s. 64.
[449] **Şenyüz**, s. 22.
[450] **Lucrezi, Francesco** (2015) 'Fazla Kanunların Olması Hukukun Zayıflamasına Neden Olur' Yayına Hazırlayan: Yener Üner, Kanun Yapma Tekniği, Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 310, s. 197.
[451] **Ekinci,** s. 58; **Akyıldız, Ali** (2009) Hukuk Devleti Yargı Bağımsızlığı ve Danıştay, Ankara, Anıttepe Yayıncılık, s. 134.

İstikrarlılık, mevzuatın ya da tesis edilen işlemin asla değişmemesini değil değişimlerin hukukun genel ilkeleri doğrultusunda yapılmasını öngörmektedir[452]. Kamu hukukunun özel hukuka nispeten daha dinamik olduğu göz önüne alındığında kişilerin öngörülebilir ve güvenli bir şekilde yaşayabilmesi için istikrarlılığın ince bir çizgide yürütülmesi gerektiği anlaşılmaktadır[453].

Gelişimin ve değişimin süreklilik gösterdiği vergi hukuku alanında yükümlüler ile vergi idaresi arasında kurulan makul bir denge ile kişilerin idareye olan güvenleri korunabilmektedir. İdarenin tesis edeceği işlemlerde istikrarı gözetmesi, kişilerin, idareye ve hukuka güvenini sağlamaktadır[454]. Takdir yetkisi tanınmasının zorunlu olduğu alanlarda vergi idaresinin karar ve uygulamalarının "*makul bir istikrar*"[455] gözetmesi yeterli olacaktır. Zira somut olaylar her daim öngörülememektedir ve kendine has özellikler taşıdığından vergilendirme işlemlerinin kanunlar yanında düzenleyici işlemler vasıtasıyla idare eliyle de tesis edilebilmeleri gerekmektedir.

Vergi güvenliğini sağlayacak farklı yöntemler olması durumunda, bu yöntemler etkin kullanılmadan vergilendirmenin temel unsurları hakkındaki düzenlemelerin kanuniliğinin ve istikrarının, feda edilebilecek bir husus olmadığı görüşünü savunmaktayız.

İstikrarlılık ilkesinin sınırını iyi niyetli kişilerin haklı beklentileri oluşturmaktadır, ancak işlemin muhatabı kişilerin iyi niyetli olması halinde dahi kamu düzeninin ihlal edildiği bir durumda sınırın aşılması makul görülmektedir[456]. Zira kişisel menfaat, kamu yararının tesis edilmesi ve kamu düzeninin korunması için feda edilebilmektedir[457]. Bu durum, vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla tesis edilebilecek tevkifat ödevinin, diğer bir ifadeyle verginin ana unsurlarından olan vergi sorumluluğunun, genel tebliğler aracılığıyla getirilmesine imkân tanımaktadır. Ancak kişilerin çok sayıda temel hak ve özgürlüklerine dokunan vergilendirme hususunda[458],

---

[452] **Onar, Sıddık Sami** (1966) İdare Hukukunun Umumi Esasları Cilt 1, 3. Baskı, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, s. 109.
[453] **Köküsarı, İsmail** (2015) 'Anayasa Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi' (Doktora) Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 65, 81, 83.
[454] **Yılmaz** (2019) s. 97.
[455] **Köküsarı**, s. 87.
[456] **Ekinci**, s.52.
[457] Bu noktada kişinin kazanılmış hakkı olup olmadığına bakılmadan kamu yararını sağlayacak işlem tesis edilmektedir. Eğer ki idarenin kusurlu hareketi varsa zarar giderilebilmektedir. (**Ekinci**, s. 52,122.).
[458] **Tekbaş** (2009) s. 114.

vergilendirmenin ögelerinden mükellefiyete denk olan sorumluluğun yalnızca kanunla düzenlenebilmesi, vergi güvenliğinin tesisi ve kamu yararı gerekçeleriyle tebliğ marifetiyle genişletilememesi gerekmektedir.

Katma değer vergisinde tevkifat tahlil edildiğinde görülmektedir ki tevkifat usulü için yerleşmiş, istikrarlı bir düzenleme bulunmamaktadır. Örneğin, kısmi tevkifata tabi olan "*Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konveksiyon İşleri, Çanta ve Ayakkabı Dikim İşleri ve Bu İşlere Aracılık Hizmetleri*" başlığının ilk hali sadece fason tekstil ve konfeksiyon işleri için öngörülmüş iken sonrasında deriden üretilen giyim eşyaları da kapsama dahil edilmiştir. Akabinde yayımlanan genel tebliğ ile söz konusu başlık tevkifat kapsamı dışında bırakılmış ve nihayetinde yeniden tevkifata tabi tutulmuştur. Bunun yanında, aynı başlık altında tevkifat oranları, 2/3, 1/2, 5/10 ve 7/10 şeklinde sıklıkla değişikliğe uğramıştır. Görüldüğü üzere katma değer vergisinde tevkifat ile ilgili düzenlemeler istikrarlılık ilkesi zedelenmektedir.

Vergilendirmede esneklik ilkesinden ziyade istikrarlılık ve öngörülebilirlik ilkelerinin benimsenmesi, vergilendirmede siyasal otoritenin kısıtlanmasını ve keyfi vergiler koyulmamasını amaçlamaktadır[459]. Vergi salınmasının geniş yorumlanması kanaatiyle tevkifata ilişkin düzenlemelerin istikrarlılık ilkesine bağlı kalınarak tesis edilmesi gerektiği düşüncesindeyiz. Zira tevkifatla getirilen vergi sorumluluğu, vergide mükellefiyet ve oranlar gibi vergilendirmenin temel unsurları açısından bağlayıcı nitelik barındırmaktadır.

4.3.5. Eşitlik İlkesi Açısından İnceleme

Hukukun genel normlarından biri olan eşitlik ilkesinin Anayasa'nın 10. maddesinde yer aldığı görülmektedir. Anılan madde ile kanun önünde eşitlik düzenlenirken devlet organları ve idari makamlara da bu ilkeye uyma mecburiyeti getirilmiştir. Bundan dolayı, herhangi bir ayrım gözetilmeksizin herkes için tanınmış olan kanun önündeki eşitlik ilkesi ile idari makam ve devlet organlarının bütün işlemleri karşısındaki eşitlik de savunulmaktadır[460]. İdarenin işlemlerinin kanun

[459] **Aktan** (2018) s. 18.
[460] **Akbulut**, s. 345.

önünde eşitlik ilkesine tabi olduğunun kabul edilmesi, idarenin takdir yetkisi kullanımında da eşitlik ilkesiyle sınırlandırıldığını ortaya çıkarmaktadır[461].

Eşitlik ilkesinin yansıması olarak düzenli idare ilkesi karşımıza çıkmaktadır. Düzenli idare ilkesi kendisini idarenin düzenleyici işlemlerinde göstermektedir ve idari işlemlerde objektiflik ve tutarlığın sağlanmasını hedeflemektedir[462]. Açıktır ki takdir yetkisini kullanan idarenin, düzenli idare ilkesine uyması gerekmektedir. İdari işleyiş ve kararlar aksi düşüncelere mahal vermeden eşit, objektif ve güvenilir bir şekilde bu ilke doğrultusunda yürütülmekte ve alınmaktadır[463].

Vergilendirme bağlamında eşitlik ilkesi, kanun önünde eşitliğin yanı sıra maddi hukuki eşitliği de kapsamaktadır[464]. Nitekim Anayasa'nın 10. maddesinde şekli eşitlik ifade edilirken 78. maddede mali güç ilkesi vurgulanarak maddi yönden eşitlik düzenlenmektedir. Adam Smith'in eşitlik ilkesi de benzer şekilde salt adaletle değil iktisadi bir eşitlik şeklinde mali güç odağında açıklanmaktadır[465].

Katma değer vergisinin konusuna giren mal teslimi ve hizmet ifalarında alıcıların tevkifatla yükümlendirilmesi, bütün mal teslimleri ya da hizmet ifalarını kapsamamaktadır. Çalışmamızın ikinci bölümünde aktarılan mal teslimi ve hizmet ifalarının bir kısmında alıcıların tevkifatla yükümlendirildiği görülmektedir. Katma değer vergisi kapsamındaki mal teslimi ve hizmet ifalarından bir kısmının ayrılarak bu işlemlerde alıcıların vergi sorumluluğu ile yükümlendirilmelerinin yarattığı ek maliyetler sebebiyle eşitsizlik doğabilmektedir.

Verginin güvenceye alınması için vergi denetiminin yanında katma değer vergisini doğuran olayın tarafları arasında sektörel bazda bir eşitsizlik yaratılmasının tercih edilmesinin bir vergi politikası olabileceği düşünülmektedir. Öte yandan, idarenin katlanacağı külfet yerine aynı verginin konusuna giren olaylara sebebiyet verenlerin ayrıştırılması ve onlara ek yükümlülükler getirilmesi eşitliği zedelemektedir.

---

[461] **Akbulut**, s. 345, 347.
[462] **Yılmaz** (2019) s. 43.
[463] **Yılmaz, Harun** (2019) Türk İdare Hukukunda İdari İstikrar İlkesi, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, s.41.
[464] **Demircan, Savaş** (2015) 'Katma Değer Vergisi: Vergi Adaleti, Eşitlik ve Sosyal Devlet' Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S: 121, s. 280.
[465] **Turhan** (1982) s. 293; **Aktan** (2018) s. 15-16.

Tevkifat ödevine dair tereddütte kalınan hususların özelgeler aracılığıyla açıklığa kavuşturulması vergi mükelleflerinin işlerini kolaylaştırmaktadır. Ancak farklı illerdeki vergi idareleri tarafından aynı hususta verilen farklı cevaplar uygulamada eşitliği bozmaktadır. Bu durumda yaratılan eşitsizlik, doğrudan tevkifat usulünden kaynaklanmasa da tevkifat uygulamasının güçlüğü karşısında vergi idaresinin tevkifatı özümseyememesinden kaynaklanmaktadır.

4.3.6. Ölçülülük İlkesi Açısından İnceleme

Ölçülülük ilkesi, konulacak bir tedbirin ya da tesis edilecek bir işlemin, hedeflenen sonuca ulaştıracak elverişlilikte olmasını, istenen sonuç için uygulanmasına duyulan ihtiyacı ve uygulama sonucunda sağlanacak fayda ile kişiler üzerindeki etki arasında kabul edilebilir bir orantıyı gerektirmektedir[466]. Görülmektedir ki ölçülülük ilkesi, kendisini üç ayrı unsur altında göstermektedir ve ancak tüm unsurların sağlanması ile ilkeye bağlı kalınabilmektedir. Bu unsurlar, gereklilik, orantılılık ve elverişlilik olarak kabul edilmektedir.

Gereklilik unsurunun incelenmesi, amacın ve amaç için kullanılacak aracın kamu yararının sağlanması açısından lüzumunu sorgulamaktan geçmektedir. Tesis edilecek işlemin zorunluluk taşımaması işlemin gerekli olmadığı anlamına gelmeyeceği gibi sadece uygun veya yararlı görülmesi de gerekli olduğunun kabulüne yetmeyecektir[467]. Bu ilke sadece yasama organını bağlamamakta aynı zamanda idare açısından da yükümlülük doğurmaktadır[468]. Amaca ulaşmak için seçilen aracın nasıl belirleneceği hususunda idarenin özgürlüğü gereklilik unsuru ile kısıtlanmaktadır[469].

---

[466] **Erdem**, s. 974-975.

[467] Handyside - Birleşik Krallık Kararı: 07.12.1976 tarihli ve Başvuru No: 5493/72, Karar No: 25, Paragraf: 48. < https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22fulltext%22:[%22\%22CASE%20OF%20HANDYSIDE%20v.%20THE%20UNITED%20KINGDOM\%22%22],%22documentcollectionid2%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22],%22itemid%22:[%22001-57499%22]}> s.e.t.: 16.11.2022.

[468] "*Ölçülülük ilkesinin esas uygulama alanı temel hak ve özgürlükler olmakla birlikte, bu ilke kapsamı itibarıyla sadece yasamanın uyması gereken bir ilke değildir. İdarenin yetkilerini kullanırken durumun gereklerine uygun davranıp davranmadığını denetlemek için bu ilkeye başvurulabildiği gibi bir kamu hizmetini sunma konusunda üzerine sorumluluk yüklenen kamu görevlilerinin de haklarını kullanırken bu ilkeye uygun davranması gerekmektedir."* Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, E: 2021/1359, K: 2021/1458, T: 13.09.2021. <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/iddk-e-2021-1359-k-2021-1458-t-13-9-2021> s.e.t. 16.11.2022.

[469] **Erdem,** s. 987.

Ölçülülük ilkesinin diğer bir unsuru olan elverişlilik, hedeflenen sonuç için kullanılacak vasıtanın yetkinliğini tahlil etmektedir. Son olarak orantılılık ise hedefe ulaşılmasıyla sağlanacak menfaatler ve doğabilecek zararlar arasında makul bir dengenin kurulup kurulmadığını araştırmaktadır[470]. Amaca ulaşmak için kullanılan aracın orantısız olmaması, orantılılığın eşitlik ve ölçülülük ilkelerini bağdaştıran bir köprü[471] oluşturması gerekmektedir. Orantılılık bu açıdan amaç ile araç arasında yapılan bir karşılaştırmayı ifade etmektedir.

Anayasa'nın 73. maddesi kapsamında ölçülülük ilkesinin doğrudan düzenlenmediği fakat mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli dağılımının hedeflenmesi ile ölçülülük ilkesinin ifade edildiği görülmektedir[472]. Bunun yanında, eşitlik ilkesinin ölçütünün mali güç oluşu orantılılığı gerektirmektedir[473]. Eşitlikten uzaklaşma durumunda meşruiyeti sağlayan mali güce göre vergilendirme ilkesinde kamu yararı ve haklı nedenin varlığının araştırılması ile ölçülülük ilkesi devreye girmektedir[474].

Ölçülülük, tesis edilen işlemin tesis edildiği zamanın gerekliliklerine ve şartlarına uygun davranılıp davranılmadığıyla ilgilenirken uygun olmayan bir durumun tespit edilmesi bizi yerindelik denetimine götürmektedir[475]. Ölçülülük ilkesi kapsamında yapılan denetimin yerindelik denetimine evrilmesi mümkün olup temel hak ve özgürlükler hususunda yerindelik denetiminden kaçınmak mümkün görünmemektedir[476].

Diğer ülkelerde idare hukukundan doğup anayasa hukukunda kendine yer bulan ölçülülük ilkesinin ülkemizde önce anayasa yargısında kendisini gösterdiği görülmektedir[477]. 1961 Anayasası ölçülülük ilkesine yer vermezken 1982 Anayasası 2001 yılında uğradığı değişiklik ile 13. maddeye eklenen "*...Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.*" ifadeleri doğrultusunda ölçülülük ilkesine yer vermektedir.

---

[470] **Karakoç** (2013) s. 1282.
[471] **Erkin** (2015) s. 96.
[472] **Erkin, Gözde** (2015) Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi, Ankara, Adalet Yayınevi, s. 92.
[473] **Erkin** (2015) s. 92.
[474] **Erkin** (2015) s. 92.
[475] **Oğurlu,** s. 111.
[476] **Oğurlu,** s. 111.
[477] **Erdem, Jülide Gül** (2013) 'Ölçülülük İlkesinin İdarenin Takdir Yetkisinin Kullanımındaki Yeri' Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 62, S: 4, s. 980.

Ancak, dikkat etmek gerekir ki anayasada yer almadığı zamanlarda dahi yargı kararlarında ölçülülük ilkesine rastlanabilmektedir[478].

İdarenin üstlendiği görevlerin artması idarenin görevlerini çoğaltmaktadır ve çeşitlendirmektedir. İdarenin işlemlerinin artması ve yasa koyucunun idarenin dinamikliğine yetişememesi sebebiyle idarenin takdir yetkisiyle donatılmasının gerekliliği karşımıza çıkmaktadır[479]. Takdir yetkisinin mahiyetinde taşıdığı yerindelik, idareye verilen yetkilerin kullanılışındaki sınırları belirleyen çerçevenin net bir şekilde çizilemiyor olmasına sebebiyet vermektedir. Bu noktada, ölçülülük ilkesi ile sınır oluşturulmakta ve sağlanan fayda ile uğranılan zararın dengeli olması amaçlanmaktadır[480].

Vergi hukuku açısından ise ölçülülük, vergi politikası kapsamında yapılan düzenlemeler ile alınan tedbirlerin ve hedeflenen amacın makul bir ilişkisinin bulunmasını ifade etmektedir[481]. Konumuz itibarıyla ölçülülük ilkesi, verginin temel unsurlarından olan sorumluluk müessesesinin vergi güvenliğini sağlamak için genişletilebilmesi ve buna dair yetkinin takdire bağlı olarak idareye verilmesi açısından değerlendirilecektir.

Vergiyi doğuran işleme taraf olan kişilerin vergi güvenliğinin sağlanabilmesi adına gerekli görülen hallerde verginin tahsilatından sorumlu tutulabileceği, vergi sorumluluğunun genişletildiği anlamına gelmektedir. Tevkifata tabi sektörlerin Hazine ve Maliye Bakanlığının takdiri ile belirlenmesi ve buna bağlı olarak birtakım kişilerin sorumluluğunun doğması, Bakanlığın dolaylı yoldan verginin asli unsuru hakkında düzenleme yaptığını göstermektedir. Öte yandan, idari işlemlere muhatap olmayacakken tevkifat uygulaması ile vergi sorumluluğu yüklenen alıcıların mükellef hakları[482] da göz ardı edilmektedir.

---

[478] **Sabuncu, Yavuz** (1997) Anayasaya Giriş, 5. Baskı, Ankara, İmaj Yayıncılık, s. 48.

[479] *"İdarenin takdir yetkisi tanıması hem kaçınılmaz hem gerekli hem de makbul bir husustur. Öncelikle belirtmek gerekir ki, idarenin takdir yetkisi, yürütme ve idare fonksiyonunun mahiyetinden kaynaklanmaktadır. Bir kere, devlet hayatının pratik zorunlulukları böyle bir sonuca varmayı gerekli kılmaktadır. Özellikle karmaşıklaşmış, uzmanlaşmış ve çoğu geniş alanlara yayılmış olan modern devlet hayatı içerisinde, idarenin bütün işlem ve eylemlerinin yasam organı tarafından önceden düzenlenmesi gerektiğini savunma imkânı yoktur. Buna yasama organının ne çalışma süresi, ne uzmanlığı ve ne de hayli ağır işleyen çalışma usulleri müsaittir."* (**Kalabalık** (1997a), s. 206-207.)

[480] **Erdem,** s. 976.

[481] **Karakoç** (2013) s. 1282.

[482] Mükellef hakları, bilgilendirme, dinlenilme ve yardımda bulunma, itiraz hakkı, doğru miktarda vergi ödeme, vergi kolaylıklarından yararlanma hakkı, mahremiyet hakkı çerçevesinde değerlendirilmektedir.

Vergi idaresine tanınan tekdir yetkisi, idarenin gerekli gördüğü hallerde mükelleflere sorumluluk yükleyebileceği şekilde kullanılmaktadır. Mal teslimi ve hizmet ifalarından her birinin tevkifat kapsamına alınabilmesi idareye bu konuda sınırları geniş bir takdir yetkisi tanındığını göstermektedir. Zira gerekli olan hallerin ne şekilde tespit edileceği hususunda bir kural öngörülmemiştir.

Tam veya kısmi tevkifatla verginin beyanı ve ödenmesinden sorumlu tutulan alıcılar hâlihazırda ödemeleri gereken vergiyi hazineye aktarmaktadırlar ve ek bir mali külfetle karşılaşılmıyor gibi görünse de tevkifatla yükümlendirilenler sorumluluk müessesesinin ödevleri ve yaptırımlarıyla karşı karşıya kalmaktadırlar. Sorumluluk müessesesi ile ek yükümlülük altına giren alıcılar verginin beyan edilmesi gibi maddi ve şekli yükümlülüklerin gereği gibi yerine getirilmemesinden sorumlu tutulacaklardır. Bu doğrultuda, tevkifatla yükümlendirilenlerin, sorumluluklarını yerine getirebilmek için muhasebe ve hukuki danışmanlık hizmetleri alması, daha çok eleman çalıştırması ve kırtasiye masraflarının artması söz konusu olabilmektedir.

Danıştay'ın bir kararında[483], çıkartılan bir genel tebliğ ile işletmenin faaliyetinin tevkifat kapsamına alınmış olması ilk derece mahkemesi tarafından tebliğ ile işletmenin vergi yükünün değişmediği sebebiyle uygulamanın iptalini isteyemeyeceği şeklinde yorumlanmış olsa da vergiyi doğuran olayın vuku bulmasını izleyen ayın yirmi altıncı gününe kadar tahsil edilen katma değer vergisinden ödenen katma değer vergisini indirecek olan işletmenin hukuki durumunun etkilendiği ve dava açma hususunda güncel menfaatinin bulunduğu hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca tevkifat oranlarının belirlenmesinde herhangi bir alt veya üst limit bulunmaması ve idarenin genel tebliğler aracılığı ile kısmi tevkifat usulündeki işlemler

(OECD (2003) Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note <https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf> s.e.t. 18.09.2022.) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinde, Kanun' un müteakip maddelerinde, mükellef tabirinin vergi sorumlularını da şamil olduğuna hükmedilmektedir. Bu sebeple, vergi sorumluları da vergi mahremiyeti dahil olmak üzere mükellef haklarına haiz olmaktadırlar. (Ayrıntılı bilgi için bakınız: **Durdu, Muhammet** (2019) 'Mükellef Verilerinin Korunması ve Vergi Mahremiyeti' Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 27, S: 3, s. 589-623.; **Egeli, Haluk / Dağ, Mehmet** (2012) "Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi" Maliye Dergisi, S: 163, s. 130-146.

[483] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2004/133, K: 2004/149, T: 03.12.2004. < https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/Goster?v=GE95G7JZf2e> s.e.t. 10.01.2023.

için 9/10 oranında tevkifat ödevi getirmesi kısmi tevkifatı tam tevkifata yaklaştırmış olup sorumluluğu arttırmaktadır.

Vergi sorumluluğunun genişletilmesi vergi gelirlerinin toplanması sürecini hızlandırmak ile kayıp ve kaçakları engellemeyi amaçlamaktadır. Ancak bu amaca dair işlemlerin kişilerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale etmek pahasına tesis edilmesi ile mükellefiyete yakın olan bir sorumluluk yüklendiği düşünüldüğünde, idarenin kullandığı aracın orantılı olmadığı söylenebilmektedir.

Vergi kayıp ve kaçaklarının tevkifat uygulaması ile azaltılabildiğine dair raporlama eksikliği uygulamanın elverişlilik yönünden ölçülülüğünü tartışmalı hale getirebilmektedir. Nitekim izlenen yolun kamu yararının sağlanmasına bir katkısının olup olmadığı karar alma sürecinin şeffaflık içermemesi nedeniyle kamuoyu tarafından öğrenilememektedir. Bu durumun, tevkifat sorumluluğunu genişleten düzenlemelerin gerekçeleriyle beraber tesis edilmesi suretiyle aşılabileceği düşünülmektedir. Böylelikle ekonomik aktörlerin mevzuatı özümsemeleri de daha kolay hale gelebilecektir.

Amacı gerçekleştirmek için elverişli tüm tedbirler içerisinden fırsat maliyeti en düşük olanın tercih edilmesi ile bireye ve kamuya maliyetin düşük olması hedeflenmektedir[484]. Denetim mekanizmasının etkin şekilde işletilmesi ile vergi güvenliği sağlanabilecekken tevkifat müessesesi ile verginin ana unsurlarında değişiklik yapılarak vergi güvenliğinin sağlanması sırasında meydana gelecek külfetin kişiler üzerinde bırakılması gereklilik unsuru yönünden ölçülülüğün sorgulanmasına sebep olabilmektedir.

Tevkifat usulü ile vergi güvenliğinin sağlanması, tevkifata tabi olan satıcıların güvenilir mükellefler olmadıkları yönünde bir düşüncenin oluşmasına yol açabilmektedir. Örneğin, servis taşımacılığı yapan gerçek usule göre kayıtlı işletmelerin tevkifat uygulamasına tabi tutularak verginin ödenmesi sorumluluğunun alıcılara verilmesi onların sakıncalı mükellefler olduğuna işaret edebilmektedir[485]. Zira

[484] **Metin, Yüksel** (2017) 'Temel Hakların Sınırlandırılması ve Ölçülülük: Ölçülülük İlkesi Evrensel Bir Anayasal İlke midir?' Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 7, S: 1, s. 11.
[485] **Uslu**, s. 77.

katma değer vergisine tabi işlemlerin hangi ölçütlere göre tevkifata tabi tutuldukları gerekçelendirilmemekte, sadece gerekli görüldüğü bilgisi paylaşılmaktadır.

4.3.7. Kolaylık (Açıklık ve Basitlik) İlkesi Açısından İnceleme

Vergilendirmede kolaylık ilkesi, vergilendirmeye dair kuralların kolay anlaşılabilir ve uygulanabilir olmasını ifade etmektedir. Bu durum, vergi kanunlarının basit ve anlaşılır bir dille yazılması ve mükelleflerin de kanunlar doğrultusunda yükümlülüklerini yerine getirmesi ile sağlanabilmektedir.

Vergi uygulamaları herkes tarafından anlaşılabilir oldukları müddetçe başarılı olmaktadır[486]. Vergi kanunları yazılırken aşırı genellemelerden kaçınılması, aynı zamanda, fazla ayrıntılı düzenlemelerden de imtina edilmesi gerekmektedir[487]. Ayrıntılı kanunlar metinlerin hacmini arttırmaktadır ancak genelleme yapılması da tebliğ, özelge, sirküler gibi idarenin düzenleyici işlemlerine sıklıkla başvurulmasına sebep olmaktadır. Bu durum mevzuatı kolaylık ilkesinden uzaklaştırabilmektedir.

Sade bir dil ve basit kurallarla düzenlenmemiş vergi sistemlerinde vergiye uyum azalmakta ve vergi kayıp ve kaçaklarında artış yaşanabilmektedir. Karmaşık vergilendirme sistemi, mükelleflerde bilgi eksikliği yarattığı gibi hem vergi memurlarının hem mükelleflerin vergiye dair işlemleri öğrenmesini ve mevzuata adapte olmasını zorlaştırmaktadır.

Vergi mevzuatının karmaşık yapısı, vergilendirme işlemlerine taraf olanların hepsinde bilgi eksikliği yaratabilmektedir. Vergi memurlarının bilgi eksikliği etkin denetim yapılmamasına ve vergi kayıplarının tespit edilememesine ya da mükelleften fazla vergi tahsil edilmesine sebep olabilmekteyken mükelleflerin bilgi eksikliği ise vergilerin gereği gibi ödenmemesi sebebiyle vergi cezalarının salınmasına ve vergiye uyumun sağlanamamasına sebep olarak vergi gelirlerini azaltabilmektedir. Bu sebeplerle, vergi sisteminin hem vergi idaresinin hem de mükelleflerin

[486] **Arslan, Cem Barlas** (2020) 'Vergilendirmede Açıklık ve Basitlik İlkesi: Kurumlar Vergisi Kanun' un Okunabilirlik Düzeyine İlişkin Bir İnceleme' Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C: 13, S: 4, s. 690.

[487] **Alan, Nuri** (1976) 'Konu Unsuru Bakımından Takdir Yetkisi ve Kanuna Aykırılık' İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler I, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No: 21, Ankara, Güneş Matbaası, s. 337; **Onar**, Cilt I, s. 420.

yükümlülüklerini kavrayabilecekleri açıklık ve basitlikle donatılması gerekmektedir[488].

Kolay anlaşılır bir vergi sistemi, mükelleflerin vergiyi ödeme zamanlarını, yerini, şeklini, miktarını bilmeleri ve öngördükleri sonuçlara ulaşabilmeleri ile sağlanabilmektedir. Ancak gelişen ticaret hacmi ve küreselleşme, vergilendirmede ayrıntılı düzenlemeler ve farklı vergi kanunlarını gerektirirken istisna, muafiyet ve indirimlerin varlığı vergi sistemini kaçınılmaz bir şekilde karmaşık hale getirmektir. Mükellefin maruz kaldığı vergi mevzuatının genişliği vergi ödevlerinin yerine getirilememesi, gözde büyütülmesi ve vergi uygulamasından beklenen verimin alınamamasına sebebiyet vermektedir[489].

Vergi idaresi bu yoğunluğu vergi memurlarının iş bölümü ve uzmanlaşması ile çözebilmektedir. Vergi memurlarının vergi idaresi çatısı altında farklı vergiler üzerine çalışmaları ve belirli bir vergi mevzuatı üzerine uzmanlaşmaları[490] onlara deneyim kazandırmaktadır. Ancak vergi idaresi elemanları, meslekleri gereği uzmanlaşma imkanına sahipken mükellefler tüm vergi sistemini bilmek, özümsemek ve gereği gibi hareket etmek zorunda kalmaktadırlar. Bilgi eksikliği mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirmede danışmanlık hizmeti almalarını gerektirebileceği için hem muhasebe meslek mensuplarına hem de hukuki danışmanlık ve yargı süreci için avukatlara başvurmalarına sebep olacağından emek, zaman ve maddi kayıplara sebep olabilmektedir.

Katma değer vergisi açısından inceleme yapıldığında ise vergide güvenlik önlemi olarak mevzuatımıza giren tevkifat uygulamasının karmaşıklık yarattığı söylenebilmektedir[491]. Nitekim 26.04.2014 tarihinde Katma Değer Vergisi Genel

---

[488] **Uğurlu, Hümeyra** (2019) 'Vergilendirmede Basitlik İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi' The Journal of International Scientific, C: 4, S: 2, s. 179-180. < https://doi.org/10.23834/isrjournal.566150> s.e.t. 22.08.2022.

[489] **Akdoğan** (2020) s. 91.

[490] **Karakoç, Fikret** (2020) 'Klasik Yönetim Kuramında İşbölümü ve Uzmanlaşmaya Eleştirel Bakış' Uluslararası Yönetim Akademisi Dergisi, C: 3, S: 3, s. 674.

[491] Katma değer vergisini karmaşık hale getiren faktörler derecesine göre şu şekilde sıralanmaktadır: "*1. Vergi kanunlarının okunabilirliği*
2. Vergilerin tevkifat yoluyla alınması
3. Vergi kanunlarının hazırlanması öncesinde yapılan hazırlıklar
4. Vergi kanunlarının belirsizliği
5. İstisna, muafiyet, indirim vb. uygulamaların varlığı
6. Vergi rehberleri, genel tebliğler ve sirkülerlerin karmaşıklığı
7. Mükelleflerin katlanmış oldukları maliyetler
8. Vergi kanunlarında yapılan değişiklikler

Uygulama Tebliği çıkartılarak uygulamadaki karmaşıklık giderilmeye çalışılmış ise de 16.10.2010 ile 28.05.2022 tarihleri arasında yayımlanan kırk iki adet tebliğ bulunmaktadır. Bunların yanında, çok sayıda özelge ve sirkülere de başvurulmuştur. Bu durum, mükelleflere açıklanması gereken birçok mevzu bulunduğunu ve mükellef ile vergi idaresi arasında bilgi asimetrisi olduğunu göstermektedir. Genel tebliğ ve diğer düzenleyici işlemlerin fazlalığı mükelleflerin mevzuatı özümseyemediklerini de açıklamaktadır.

Ülkemizde yeni bir vergi kanunun çıkması veya sadece bir maddenin eklenmesi veya değiştirilmesi akabinde bir tebliğ yayımlamayı getirmektedir[492]. Bu durum, yasa metinlerinin nispeten kısa olmasına ancak mevzuatın fazlaca genişlemesine sebep olmaktadır. Teknik bilgi isteyen yoğun bir mevzuatı anlayabilmek uzmanları dahi zorlayabilmektedir. Nitekim, sıklıkla sirküler talep edilmesi bunun bir göstergesi olabilmektedir.

Yapılan açıklamalar ışığında, vergi mevzuatının kolay anlaşılabilir olmasının vergilendirmede kolaylık ilkesine hizmet ettiği görülmektedir. Ancak tevkifat ödevinin karmaşık yapıdan uzaklaştırılabilmesi halinde vergi idaresinin iş yükü azalacağı gibi mükelleflerin de masraflarında azalma görülebilecektir ve verginin kolaylığı ilkesi tesis edilmiş olacaktır.

Ayrıca kolaylık ilkesi, vergisel düzenlemelere ulaşmadaki kolaylığı da bünyesinde barındırmaktadır. Tevkifat uygulamasının genel tebliğler aracılığı ile sıklıkla değiştirilmesi, vergi sorumluluğu gündeme gelebilecek kişilerin sürekli olarak Resmî Gazete'yi takip etmesini zorunlu kılmaktadır. Ancak özellikle küçük işletmelerin bireysel çaba ile mevzuat değişikliklerine hâkim olabilmelerinin güç olduğu düşünülmektedir.

Nitekim Spacek davasında[493], vergi mükellefiyetinin arttırılmasına dair düzenlemenin tüzük ve yönetmeliklerle yapılması ve aleni bir şekilde duyurulmaması

9. Vergi kanunlarının sayfa sayısı
10. İdarenin katlandığı maliyet
11. Mükellef sayısı" (**Çakır**, **Muharrem** (2021) Türk Vergi Sisteminde Vergi Karmaşıklığının Analizi, Ankara, Gazi Kitabevi, s. 151.)

[492] **Şenyüz**, s. 22.

[493] Spacek s.r.o. v. The Czech Republic, Third Section, Başvuru No: 26449/95, 09.11.1999. < https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22itemid%22:[%22001-58358%22]}> s.e.t. 10.09.2022.

nedeniyle mağduriyet oluştuğunun iddia edilmesi sonucunda muhasebe ve hukuki danışmanlık hizmetine ulaşma imkânı kapsamında bir değerlendirme yapılmıştır. Mahkeme, tüzel kişiliği olan şirketin, uzmanlara danışma imkanına sahip olması sebebiyle ulaşılabilirlik ve öngörülebilirliğin sağlandığına hükmederek tüzel kişi ve gerçek kişi yükümlülüklerin farklı değerlendirmelere tabi olabileceği ihtimalini düşündürmektedir[494]. Bu durum, büyük çaplı işletmeler ile küçük çaplı işletmeler arasındaki bilgiye ulaşma imkanları açısından eşitsizliği öne çıkarmaktadır. Tevkifata dair değişikliklerin de sıklıkla yapıldığı göz önüne alındığında mevzuata hâkim olabilmenin önemi kolaylık ilkesi açısından eşitsizlik yaratmaktadır.

4.3.8. İktisadi Etkinlik İlkesi Açısından İnceleme

İktisadi etkinlik ilkesi ile verginin hazineye aktarılması sürecinde yapılan harcamaların en aza indirilmesi hedeflenmektedir. Vergilendirme işleminin maliyetli olduğu durumlarda verginin verimliliği de azalacağından verginin tarhı ve tahsili arasındaki giderlerin mümkün olduğunca kısılması gerekmektedir. Vergilendirmenin idare ve yükümlüler açısından çeşitli maliyetleri bulunmaktadır.

İdari maliyetler; vergi politikalarının belirlenmesi, düzenlenmesi ve planlanmasında katlanılan maliyetler, vergi kanunlarının hazırlanması ile ilgili maliyetler, vergi sisteminin yönetimine dair maliyetler, vergi anlaşmazlıkları ve uyuşmazlıklarının çözümü için katlanılan maliyetler şeklinde sayılabilmektedir. Vergi yükümlülerinin maliyetleri ise vergisel yükümlülüklerini yerine getirirken

---

[494] **Yaltı, Billur** (2011) 'Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yeni Kararlarında "Çelişik Mevzuat" ve "Çelişik İçtihat"' Vergi Sorunları Dergisi, S: 276. < http://vergisorunlari.com.tr/makale/mulkiyet-hakkina-vergisel-mudahalede-kanunilik-insan-haklari-avrupa-mahkemesinin-yeni-kararlarinda-celisik-mevzuat"-ve-celisik-ictihat"/4532> s.e.t. 16.09.2022; Benzer bir durum Anayasa Mahkemesi' nin 05.01.1965 tarihli ve E: 1963/198, K: 1965/1 sayılı kararına konu olmuştur. Kararda, *"Mahallî nitelik taşıyan hizmetlerin giderlerinin o yerde oturan kişi tarafından karşılanması maliye biliminin kabul ettiği bir ilkedir. Bu hizmetlerin giderlerinin tümünü genel kamu gelirleri ile karşılamak ve doğrudan doğruya Devlete yüklemek mümkün olmayınca mahallî Ödeme gücü de gözönüne alınarak o yerde oturanlara bir çalışma yükümü yüklemek, kamuoyunun zorunlu çalışma saymayacağı bir vatan yükümü niteliğini alır. Şehir ve kasabalarda oturan yurttaşlara da, o şehir ve kasabaların kamu hizmetlerini karşılamak için belediye için belediye vergi ve resimleri yükletilmiş olması bakımından köylü ve şehirli yurttaşlar arasında bir eşitlik sağlanmış olduğunu kabul etmek gerekir."* denilerek köyde yaşayan mükelleflerin ödeme güçlerinin şehirde yaşayanlardan daha az olduğu kabul edilerek şehirdekilerden farklı şekilde yükümlendirilmesini anayasaya aykırı bulunmamıştır. < https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/1965-1-nrm.pdf> s.e.t. 19.09.2022; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun kurumsallaşmış, profesyonel bir yapıya hitap ettiğine dair görüş için bakınız: **Arslan, Cem Barlas** (2019) 'Vergilendirmede Basitlik ve Açıklık İlkesi: Türk Vergi mevzuatı Ekseninde Bir Değerlendirme' Vergi Hukukunda Güncel Sorunlar, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, s. 39.

katlandıkları hukuki ve mali müşavirlik danışmanlık hizmetleri, kırtasiye, personel, yazılım, zaman maliyetleri ve vergilendirme sonucu oluşan psikolojik maliyetler olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunların yanında, vergi anlaşmazlık ve uyuşmazlıkları sonucunda ortaya çıkan maliyetler de yükümlülerin masraflarını arttırabilmektedir.

Bahsedilen maliyet ögeleri mükelleflere yüklenen gizli maliyetler olarak nitelendirilmektedir[495]. Gizli maliyetlerin yükü psikolojik olarak endişe ve stres şeklinde de görülmektedir[496]. Psikolojik maliyetlerin maddi ve net bir ölçümü olmamakla beraber bu maliyete ilişkin olumsuzlukların etkisi, vergi kayıp ve kaçaklarında kendini gösterebilmektedir.

İktisadi etkinlik; vergilerin basit, açık ve anlaşılabilir olması ile vergi harcamalarının asgari düzeyde tutulabilmesi sonucu sağlanabilmektedir[497]. Vergi sisteminin basit ve anlaşılabilir olması vergisel işlemlerin fırsat maliyetini azaltmaktadır[498]. Wagner' in vergilendirme ilkelerinde ucuzluk olarak kendisini gösteren bu ilke Smith'in açıklamalarına benzer şekilde verginin asgari maliyetle tahsil edilmesini hedeflemektedir[499]. Bu noktada, özel ekonomiye ait prensiplerin kamu ekonomisine aktarılması ile ucuzluğun sağlanacağı savunulsa da sadece idarenin değil ekonomiye ve vergi politikasına ilişkin hususların da ucuzluğa hizmet etmesi gerekmektedir[500].

İktisadilik ilkesi hakkında, verginin tarh ve tahsili ile ilgili maliyet unsurlarının asgari düzeyde olması gerektiğini savunan dar tanımının yanında bunlara ek olarak verginin ekonomik hayata olabildiğince az zarar vermesi şeklinde geniş bir tanımlama da yapılabilmektedir[501]. Verginin iktisadiliğinin geniş yorumlanması, konulan verginin tüm bileşenleriyle tahlil edilmesi gerekliliğini ve iktisadi ve sosyal amaçlarla ulaşılacak kamu yararının verginin her bir ögesinin teknik özelliklerinin yükümlülere mümkün olduğunca az maliyet yüklenmesi ile sağlanmasını ifade etmektedir[502].

[495] **Kırbaş** (1991), s. 7.
[496] **Kırbaş** (1991), s. 7.
[497] **Aktan** (2018) s. 19.
[498] **Aktan** (2018) s. 19.
[499] **Turhan** (2020) s. 236.
[500] **Turhan** (2020) s. 236.
[501] **Turhan** (2020) s. 220.
[502] **Turhan** (2020) s. 220.

Örneğin katma değer vergisi beyannamelerinin verilmesine dair şekil ve içerik değişiklikleri vergi yükü getirmeyen bir düzenleme olarak tanımlanabilmekteyken yükümlülerin bu değişiklikleri takip etmesi ve özümseyerek uygulayabilmesi için danışmanlık hizmeti alacak olması mali bir külfet yaratmaktadır. Kanımızca, mali yükümlülük getirilmesi hususunun geniş yorumlanması gerekmektedir.

Katma değer vergisinde tevkifat uygulamasına dair idarenin takdir yetkisinin ne zaman kullanılacağı ve düzenleyici işlemler aracılığıyla ne zaman işlem tesis edileceği belli olmadığından sürekli bir değişiklik tehdidi altında olmaları yükümlüler üzerinde maliyet yaratmaktadır. Zira mevzuatın düzenli takip edilmesinin gerekliliği, mevzuatın anlaşılmasının güç olması, her an tevkifatla yükümlendirilecek bir düzenleme getirilme ihtimali ya da tevkifat oranının değişebilecek olması vergi ödevlilerini yormakta ve gerek maddi gerek manevi bir yük altında bırakmaktadır.

Vergiyle ilişkili hususlarda yükümlülükleri arttırıcı değişikliklerin idarenin düzenleyici işlemleri ile getirilmesi gider yaratmakta olduğundan anayasaya uygunlukları da tartışma yaratmaktadır[503].

[503] **Güneş**, s. 188.

5. SONUÇ

Verginin konu unsuru kapsamında giderlerin vergilendirilmesini amaçlayan muamele vergilerinin en gelişmişi olan katma değer vergisi, Osmanlı Devleti ve Türkiye tarihindeki harcamaların vergilendirilmesine dair birikimli bir ilerlemenin ve Avrupa Birliği'ne uyum sürecinin etkisi ile Türkiye'de 1985 yılından itibaren uygulanmaya başlamıştır.

Katma değer vergisi, mal teslimi ve hizmet ifalarında üretimden tüketime kadar uzanan süreçte metaya katılan her bir katma değerin ayrı ayrı vergilendirilmesini amaçlamaktadır. Kendi içinde yarattığı otokontrol mekanizması ile vergi güvenliğini sağlamasının yanı sıra vergi piramidini önleyerek kümülatif bir etki yaratmadan vergi yükünü iktisadi sürecin her aşamasına dağıtması katma değer vergisini diğer gider vergilerden üstün kılmaktadır.

Bahsedilen olumlu durumları sağlayan en önemli nokta ise katma değer vergisindeki indirim mekanizması olarak karşımıza çıkmaktadır. Katma değer vergisinde indirim mekanizması, üreticinin hammadde, ara mal veya hizmet alımı sırasında kendisinin yüklenip ödediği vergiyi üretilen malın satışı esnasında alıcıdan tahsil ettiği vergiden indirmesini sağlamaktadır. Bu şekilde, hesaplanan katma değer vergisi iktisadi sürecin her aşamasında indirilerek nihai tüketiciye kadar yansıtılmaktadır.

Katma değer vergisinin yansıtılabilir bir vergi olması vergi yükünün nihai tüketici üzerinde kalmasına sebep olmaktadır. Bu durum kanuni ve fiili mükellefiyet durumunu meydana getirmektedir. Tüm olumlu yanları bir tarafa katma değer vergisinin karmaşık yapısı bilinçli veya bilinçdışı şekilde mükelleflerde vergi uyumunu azaltabilmektedir.

Vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinde mükellefin ülke içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezinin veyahut iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde vergiye konu işleme taraf olanların Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından verginin ödenmesinden sorumlu tutulabileceği hususu düzenlenmektedir. Katma değer vergisinde sorumluluk müessesesi tevkifat uygulamasında ortaya

çıkmaktadır. Tadadi bir şekilde ele alınan katma değer vergisinde sorumluluk müessesi, idare tarafından vergi kaybının muhtemel ya da kesin görüldüğü alanlarda genel tebliğler aracılığıyla tesis edilmektedir.

Türkiye'de katma değer vergisinde tevkifat, Bakanlığın belirlediği mal teslimi ve hizmet ifalarına yönelik tam ve kısmi tevkifat şeklinde mahiyetleri aynı iki farklı usul doğrultusunda uygulanmaktadır.

Tam tevkifat uygulamasının öngörüldüğü başlıklar incelendiğinde "*5300 Sayılı Kanun'a Göre Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuğu Kanununa Göre Yapılan İşlemler*" ile getirilen tevkifat sorumluluğunun kanun aracılığıyla tesis edildiği ancak tam tevkifata tabi diğer işlemlerin ise Bakanlığın takdir yetkisi çerçevesinde çıkardığı genel tebliğler aracılığıyla getirildiği görülmektedir. Katma değer vergisinin uygulanmaya başlanmasıyla birlikte 1985 yılında çıkarılan 15 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği doğrultusunda "İ*kametgahı, İş Yeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler*" tam tevkifata tabi olmuş, sonrasında 1986 yılında 19, 1988 yılında 30 ve son olarak 2022 yılında çıkarılan 41 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile günümüze kadar tevkifat kalemlerinin genişletildiği ve mevcut durumda tam tevkifatın toplamda beş başlık altında belirlendiği, bir başlık altında ise isteğe bağlı olarak tesis edilebileceğinin düzenlendiği görülmektedir.

Kısmi tevkifat ise Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenen başlıklar altındaki vergiyi doğuran olaylara sebebiyet veren alıcı ve satıcıların hesaplanan katma değer vergisini belirlenen oranlar dahilinde vergi idaresine intikal ettirmesini içermektedir. Kısmi tevkifatta alıcı ve satıcı için hesaplanan katma değer vergisinin, iki kısım halinde alıcı ve satıcı için öngörülen oranlar nispetinde ödenmesi gerekmektedir. Kısmi tevkifata tabi mal teslimi ve hizmet ifaları ile bu işlemlere dair tevkifat oranları yıllar içerisinde genişletilmiş ve sıklıkla değişikliğe uğratılmıştır. Kısmi tevkifat uygulaması günümüzde yekûnu yirmi üç başlık olmak üzere hizmet ifaları için on beş, mal teslimleri için ise sekiz başlık altında düzenlenmiş bulunmaktadır.

Bahsedildiği üzere, tevkifatla getirilen vergi sorumluluğu Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen takdir yetkisine istinaden tesis edilmektedir. Takdir yetkisi,

mahiyeti itibarıyla hukuk içi bir hareket serbestisini ifade ederek idareye hukuk normlarına uygun alt kural koyma özgürlüğü tanımaktadır. Teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren hususlarda yasa koyucunun gerekli bilgileri haiz olmasının beklenememesi ve gelişen teknolojiye paralel olarak ekonomik koşulların sürekli değişmesi karşısında ekonomik ve toplumsal değişimlere hızla uyum sağlama zorunluluğu idarenin takdir yetkisiyle donatılmasını gerekli kılmaktadır.

Bir diğer yandan, vergi ilişkisinin alacaklısı olan devletin idari bir birimi olan vergi idaresi, vergi alacağının toplanması için gerekli organizasyonun sağlanması ve sürdürülmesine hizmet etmektedir. Bu halde, idare, hazinenin alacağının güvence altına alınması, vergi tahsilatının hızlanması ve artması adına sadece mali kaygılarla hareket edebilmektedir. Bu durum idarenin vergilendirme hususundaki takdir yetkisinin sınırlarının net bir şekilde çizilmesini ve bu yetkinin oldukça kısıtlı bir alana hasredilmesini gerektirmektedir. Nitekim takdir yetkisi anayasa, kanunlar ve hukukun genel ilkelerine bağlı kalarak objektif ve tarafsız şekilde, makul sürede, gerekçeli, ölçülü bir biçimde ve kamu yararını sağlamak amacıyla kullanılmalıdır.

Kişilerin birçok temel hak ve özgürlüklerine etki eden vergilendirme konusunda da takdir yetkisinin titizlikle tanınması ve büyük bir dikkatle kullanılması gerekmektedir. Takdir yetkisi idareye vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla verilmiştir ancak vergilendirmenin ruhunun yasama organına ait olması ve yasamanın dahi anayasal ilkelerle kısıtlanmış olmasına rağmen idarenin düzenleyici işlemlerle vergilendirmeye dair hususlarda kolayca değişiklik yapabilmesi bu alandaki takdir yetkisinin geniş bir kapsamda verildiğini göstermektedir. Bu sebeple katma değer vergisini doğuran olayın taraflarının vergi sorumlusu olarak belirlenmesine dair takdirin Hazine ve Maliye Bakanlığına bırakılmasının takdir yetkisine dair hukuki sınırları aştığını ve vergilendirme ilkelerine aykırılık teşkil ettiğini düşünmekteyiz.

Vergilendirmenin ana unsurlarından olan mükellefiyet ve sorumluluk, tevkifat uygulaması çerçevesinde idare eliyle düzenlenmekte ve genişletilmektedir. Nitekim Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde "Vergi Sorumlusu" başlığı altında düzenlenen tevkifat ödevi, alıcıların verginin kesilip ödenmesinden ve vergiyle ilişkili diğer ödevlerin yerine getirilmesinden mükellef gibi sorumlu tutulacakları şeklinde ifade edilmektedir.

Tevkifat uygulaması doğrultusunda vergi sorumluluğun genişletilmesinin kanunlar yerine genel tebliğler aracılığıyla gerçekleştirilmesi, kişilere, seçtikleri temsilciler tarafından değil idare tarafından ödevler yüklendiğini göstermektedir. Ancak kanunilik ilkesi gereği, verginin ana unsurlarından olan vergi sorumluluğunun da kanunla belirlenmesi gerekmektedir. Tevkifat uygulamasının kamu yararını gerçekleştirmek amacıyla düzenlenmesi, vergilerin kanuniliği ilkesinin dışına çıkılabileceği anlamını taşımamaktadır. Tevkifatla genişletilecek vergi sorumluluğuna dair düzenlemelerin yasa koyucu tarafından çıkarılacak kanuni düzenlemelerle yürürlüğe girmesi gerektiğini düşünmekteyiz.

Hukuki güvenlik ilkesi bünyesinde belirliliği barındırmaktadır. Hukuk devleti olabilmenin de bir unsuru olarak kabul edilen belirlilik, vergi hukuku bağlamında, vatandaşların muhatap tutulabilecekleri vergileri, bu vergilerin ödeme zamanlarını, ödeme usullerini ve diğer yükümlülüklerini önceden bilmeleriyle ve önceden tespit olunan sürece güven duyabilmeleriyle ilgilidir. Katma değer vergisi tevkifatında süreç tümüyle idarenin takdiriyle şekillenmektedir. Yasa koyucunun bu alanda yalnızca soyut düzenlemeler yaparak idareye geniş bir takdir yetkisi tanımasının bir sonucu olarak hukuki güvenlik ilkesi zedelenmektedir. Tevkifat uygulamasının sürekli genişlemesi ve bu hususta ki hükümlerin sıklıkla değişikliğe uğraması katma değer vergisi tevkifatında yerleşmiş uygulamaların olmadığını göstermekte ve mükelleflerin mevzuatı takiplerini güçleştirmektedir. Bunların yanında, tevkifatla ilgili düzenlemelerin genel tebliğler aracılığıyla yapılması ve tebliğlerin yayımlandıkları anda yürürlüğe girebilecek olması tevkifatla ödevlendirilenlerin hukuki güvenlikten yoksun olduklarını açıkça işaret etmektedir. Zira bu kişiler geçiş süreci tanınmamış bir değişikliğin gözden kaçırılması ile mevzuata olan hakimiyetin zayıflaması neticesinde vergi sorumluluğunun ağır yaptırımlarıyla karşı karşıya kalacaklardır. Bu durumda, vergi idaresinin takdir yetkisinin objektif kriterlerle sınırlandırılması, öngörülebilirliği arttıracağından yerinde olacaktır. Yapılacak değişikliklerin yürürlüğe girme zamanı açısından bir geçiş dönemi tanınması da hukuk güvenliğinin sağlanmasına katkı sağlayacaktır.

Vergi idaresinin ekonomik koşullardaki değişimlere tepki verebilmesi ve uyum sağlayabilmesi açısından esnekliğe sahip olması önem arz etmektedir. Katma değer vergisi tevkifatına ilişkin usul ve esasların da vergi güvenliğinin sağlanabilmesi adına

ekonomik değişiklerle uyum içerisinde düzenlenebilir olması gerekmektedir. Ancak bu konuda idareye tanınan takdir yetkisinin genişliği istikrarlılığa ve öngörülebilirliğe halel getirecek seviyede bir değişkenliğe sebep olmamalıdır. Nitekim kısa vadeli kazanımlar sağlanması amacıyla hukuk kurallarının esnetilmesi, temel hak ve özgürlüklere kalıcı olarak zarar verebilmektedir.

İstikrarlılık ilkesi, gerek mevzuat gerek idari işlemler kapsamındaki değişikliklerin sıklığını ve tutarsızlığını önlemeyi amaçlamaktadır. Vergiye ilişkin düzenlemelerdeki her değişiklik vergi yükümlülerini ve vergi idaresini etkilemektedir. Katma değer vergisinde tevkifat uygulaması genel tebliğler ile sürekli değiştirilmektedir. Belirtilen değişiklikler yeni sektörlerin tevkifata tabi tutulmasına ilişkin olduğu gibi mevcut tevkifat oranlarına yapılan müdahaleleri de kapsamaktadır. Vergilendirmede hukuki istikrarın sağlanamaması vergi uyuşmazlıklarını da arttırmaktadır. Bu durum vergilerin toplanmasının maliyetini yükseltmekte ve verimliliği azaltmaktadır. Tevkifata ilişkin usul ve esaslarda yapılacak değişikliklerin idarenin görüşüne başvurmak suretiyle yasama organı tarafından tartışılarak meydana getirilmesi istikrarlılık ilkesi açısından isabetli olacağını düşünmekteyiz.

İdarenin takdir yetkisi kullanımında eşitlik ilkesine uygun davranması gerektiği açıktır. Ancak tevkifat uygulamasında bu ilke kimi zaman geri planda bırakılabilmektedir. Tevkifat ile vergi ödevlilerine ek mali külfet getirilmediği varsayılmaktadır. Oysa tevkifat ile getirilen ödevler, mevzuata uygun davranmayı zorunlu kılarak birtakım mali külfete de sebep olabilmektedir. Zira tevkifatla ödevlendirilenlerin kırtasiye ve danışmanlık masrafları doğrudan artmakta, öte yandan cezai sorumluluk çerçevesinde maddi yaptırımlar da doğabilmektedir. Bir başka problem ise vergi idaresi tarafından tevkifata dair aynı sorulara farklı cevaplar verilmesi sebebiyle gündeme gelmektedir. Tevkifata ilişkin düzenlemelerin maddi yüke sebep olduğunun kabul edilmesi gerektiğini düşünmekteyiz. Bu sayede benzer mali güce sahip mükellefleri sırf sektörleri farklı olduğu için farklı vergi yüküne tabi tutmanın gereği daha sağlıklı sorgulanabilecektir. Ayrıca vergi idaresinin tevkifata ilişkin mevzuatı özümsemesi için gerekli ihtisaslaşma sağlanmalı ve birbirleriyle çelişen özelgelerin önüne geçilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

Ölçülülük ilkesi, elverişliliği, gerekliliği ve orantılılığı aramaktadır. Katma değer vergisi tevkifatı ve tevkifata ilişkin idareye tanınan takdir yetkisi bu üç unsur

açısından da irdelenmelidir. Katma değer vergisinde tevkifat ile vergi güvenliğinin sağlanıp sağlanamadığına dair somut bir tespit yapılamamaktadır. Zira vergi kayıp ve kaçaklarının bu uygulama sayesinde ne kadar azaltılabildiğinin ortaya çıkarılması eldeki imkanlarla güçtür. Ancak tevkifat usulünün içinde bulunan otokontrol mekanizması, bu konuda fayda sağlanabileceğini düşündürmektedir. İdare, vergi alacağını güvence altına almak adına her geçen gün tevkifata tabi işlemlerin kapsamını genişletmekte ve kısmi tevkifat oranlarını tam tevkifata yaklaştırmaktadır. Bu haliyle vergi denetimi aracılığıyla sağlanabilecek vergi güvenliği tevkifatla sağlanmaya çalışılmakta, külfet ise tevkifat ödevlilerinin üzerine bırakılmaktadır. Vergi denetiminin artırılması ile engellenebilecek vergi güvenlik sorunlarının tevkifatla çözülmeye çalışıldığını ve bu nedenle tevkifat usulünün gerekliliğinin tartışılabilir olduğunu düşünmekteyiz. Vergi denetiminin arttırılması ile katma değer vergisinin oto kontrol mekanizmasını tahribata uğratmadan vergi güvenliği teşkil edilemiyorsa tevkifat yoluna başvurulması gerektiği kanaatindeyiz. Ayrıca, tevkifat uygulamasının kanunla düzenlenerek kanuniliğin, istikrarlılığın, belirliliğin sağlanacak olmasının karşısında genel tebliğler ile düzenleme yapılarak esnekliğe ulaşma gayesinin getirdiği fayda ve yaşattığı kayıp açısından kullanılan takdir yetkisi orantılı görünmemektedir.

Vergide kolaylık ilkesi, açıklık ve basitlikle birlikte ele alınmaktadır. Bu ilke, mevzuatın sade ve anlaşılabilir bir dille yazılmasını, karmaşıklığa mahal verecek düzenlemelerden kaçınılmasını gerektirmektedir. Vergi mevzuatı gerek dilinin ağır ve eski olması gerekse de mahiyeti itibarıyla birtakım anlaşılma zorlukları içermektedir. Bunun yanında tevkifat ödevine dair düzenlemelerin sayıca fazlalığı ve uygulamadaki sık değişiklikler de tevkifat sorumlularının bilgi eksikliğini arttırmaktadır. Bilgi eksikliği tevkifatla ödevlendirilenlerin maddi yaptırımlara maruz kalmalarına sebep olabilirken bu yaptırımlardan korunabilmek için danışmanlık hizmeti almalarını da gerektirmektedir. Vergi idaresi tarafındaki bilgi eksikliği ise hatalı uygulamalara ve vergi kaybına sebep olabilmektedir. Tevkifat konusunda düzenlenen özelge ve sirkülerler ile vergi sorumlularının bilgi eksikliği giderilmeye çalışılmakta olup yükümlülerin Resmî Gazete'yi takip etmek zorunda bırakılmadan kendilerini ilgilendiren değişikliklerden idare tarafından haberdar edilmeleri uygulamayı daha sağlıklı bir hale kavuşturabilecektir.

İktisadi etkinlik, vergi ödevinin açık ve basit bir şekilde tesis edilmesi ve vergi gelirlerinin asgari maliyetle toplanmasını ifade etmektedir. Katma değer vergisinde tevkifat uygulamasına dair düzenlemelerin öngörülebilir olmaması ve yükümlülerin her an tevkifatla sorumlu tutulabilecek olmaları vergi ödevlilerini maddi ve manevi anlamda tahribata uğratmaktadır. Vergilendirmede iktisadi etkinliğin sağlanması için vergi idaresinin masraflarının en aza indirilmesi çabasının yanı sıra vergi sorumluları üzerindeki maddi ve manevi külfetin de vergi toplama sürecinde oluşan maliyet kalemleri içinde kabul edilerek asgari düzeye indirilmesi gerekmektedir. Bu durum, tahlil edilen anayasal ve iktisadi vergilendirme ilkelerine riayet edilmesi ile sağlanabilecektir.

Hesaplanan katma değer vergisine tevkifat usulünün uygulanması ile verginin tamamı ya da bir kısmının alıcı tarafından beyan edilip ödenmesi, indirim mekanizmasının işleyişini sekteye uğratmaktadır. Zira üreticinin, malını üretmek için satın aldığı ürünlere ilişkin yüklendiği ve ödediği katma değer vergisini, ürettiği malı satarken alıcıdan tahsil edeceği vergiden indirebilmesi için hesaplanan katma değer vergilerinin kendi uhdesinden vergi dairesine aktarılmış olması gerekmektedir. Ancak tevkifat uygulaması hesaplanan katma değer vergisinin alıcı tarafından beyan edilip ödenmesini içerdiğinden tevkifatın uygulanması ile üreticinin indirebileceği verginin azalması üreticiye ek mali külfet yüklemektedir. Bu halde, iktisadi etkinliğin sağlanmasının zorlaştığını, katma değer vergisine konu unsurların bir kısmının tevkifata tabi olması sonucu indirim mekanizmasının bazı mükellefler için bozulması sebebiyle ek mali külfetle karşılaşılmasının eşitliği zedelediğini ve katma değer vergisi mükelleflerinin bu şekilde ek mali külfete katlanmasının ölçülülük ilkesi bakımından da orantılı olmadığını düşünmekteyiz.

Sonuç olarak çalışmamız kapsamında, Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen takdir yetkisinin sınırlarının geniş bir çerçevede belirlendiği tespit edilmiş olup bu yetkinin sınırlarının objektif kriterlerle belirlenmesi ve “gerekli görülen diğer haller” şeklindeki muğlak ifadelerden kaçınılması gerektiği düşünülmektedir. Bu doğrultuda, vergi güvenliği temel olarak vergi denetim mekanizması ile sağlanmalı ancak tevkifat uygulamasının zorunlu görülmesi halinde tevkifat ödevinin yasama organı tarafından kanunla tesis edilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Ekonomik değişkenliklere uyum sağlanarak vergi alacağının güvence altına alınması saikiyle vergilendirme ilkelerinin ihlal edilmesi, hazine yanlı bakışa sahip olunduğunu göstermektedir. Vergilendirmeye dair yükümlülüklerin yasama organı içerisinde ihdas edilecek ve ihtisaslaşacak bir kurul marifetiyle vergi idaresinin danışmanlığı doğrultusunda düzenlenmesi, vergilendirme ilkelerinden taviz verilmeden vergi güvenliğinin sağlanmasına hizmet edeceği kanaatindeyiz. Bu doğrultuda, TBMM içinde Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın danışmanlığında kurulacak yeni bir vergi komisyonu sayesinde vergilendirme ile ilgili hususlarda idareye takdir yetkisi tanınmasının asgari düzeye indirilebileceği ve çalışmamız itibarıyla katma değer vergisinde tevkifat ödevinin kurulacak bu komisyonda alınan kararlar ile getirilebilmesi gerektiğini düşünmekteyiz. Bu yöntem ile yasa koyucu kendi içinde kurulan uzmanlaşmış bir komisyondan fikir alarak hareket edecek ve vergi sisteminin ihtiyaçları doğrultusunda etkin işlemler tesis edebilecektir.

Öte yandan, idarenin takdir yetkisiyle donatılması gerekliliği göz ardı edilemeyeceğinden tevkifat oranlarına dair yapılacak değişiklikler geçiş süreci tanınarak, belirlenecek alt ve üst hadler dahilinde ve gerekçeli bir şekilde uygulanmak üzere idarenin düzenleyici işlemlerine bırakılabilecektir.

6. KAYNAKÇA

Acar, M. Gürhan (2001) 'Genel Tebliğ ve Muktezanın Vergi Hukuku Bakımından Mahiyeti ve Mükellef ile İdare Bakımından Bağlayıcılığı' Vergi Dünyası, S: 242, s.122-126.

Akbayır, Fatih / Bişgin, Aytül (2021) 'Maslow İhtiyaçlar Hiyerarşisi Bağlamında Katma Değer Vergisi Oranlarına İlişkin yeni Bir Öneri: Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme' Teoride İktisadi, Mali ve Finansal Uygulama ve Anlayışlar, Editör: Karabulut, Şahin, Ankara, Gazi Kitabevi, s. 223-248.

Akbulut, Emre (2013) Türk İdare Hukukunda Kanuni İdare İlkesi, İstanbul, Beta Basım.

Akçaoğlu, Ertuğrul (2012) 'ABD Vergi Hukukunda Özün Şekle Üstünlüğü İlkesi' Ankara Barosu Dergisi, C: 70, S: 2, s. 169-186.

Akdoğan, Abdurrahman (2019) Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 14. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi.

Akdoğan, Abdurrahman (2020) Kamu Maliyesi, 21. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi.

Akıllıoğlu, Tekin (1990) 'Yönetsel Yargı ve Denetim Etkinliği' Amme İdaresi Dergisi, C: 23, S: 1, s. 3-11.

Akkaya, Mustafa (1997) 'Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu' Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 46, S: 1, s. 185-208.

Akkaya, Mustafa (2011) 'Vergi Aslı ve Fer'ileri Bakımından Geriye Yürümezlik Esası: "Haklılık" Ölçütü Üzerine Değerlendirmeler' Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası: Yaltı, Billur (Editör) (2011) İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım, s. 113-136.

Aktan, Coşkun Can (2018) Vergileme Vergi Teorisi ve Vergi Politikası, 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

Aktan, Coşkun Can (2020) Vergi Cilt-1, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

Aktan, Coşkun Can (2020) Vergi Cilt-2, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

Aktan, Coşkun Can / Dileyici, Dilek / Özen, Ahmet (2012) Geleneksel Maliye ve Yeni Maliye' "Yeni Maliye" Değişim Çağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, yeni Paradigmalar, Yeni Öğretiler, Yeni Perspektifler, Editörler: Aktan, Coşkun Can / Kesik, Ahmet / Dileyici, Dilek, Ankara, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Hermes Yayıncılık.

Akyıldız, Ali (2009) Hukuk Devleti Yargı Bağımsızlığı ve Danıştay, Ankara, Anıttepe Yayıncılık.

Akyılmaz, Bahtiyar (1998) 'Takdir Yetkisinin Yargısal Denetimi' Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, C: 1, S: 1, s. 23-57.

Akyılmaz, Bahtiyar/ Sezginer, Murat/ Kaya, Cemil (2022) Türk İdare Hukuku, 15. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

Akyüz, Uzdem (1985) Katma Değer Vergisi, Yıl:15, S: 56- 57, s. 3-13.

Alan, Nuri (1976) 'Konu Unsuru Bakımından Takdir Yetkisi ve Kanuna Aykırılık' İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler I, Ankara, Danıştay Yayınları, s. 330-371.

Alan, Nuri (1998) 'İdari Yargının Dünü, Bugünü, Sorunları ve Çözümü' Türkiye Barolar Birliği Dergisi, C: 10, S: 2, s. 517-560.

Aliefendioğlu, Yılmaz (1975) Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynaktan Kesilmesi (Stopaj), Ankara, Doğuş Matbaası.

Ankara SMMM Odası (2012) KDV Tevkifatı Uygulaması ve Tevkifat Uygulamasından Doğan KDV İadeleri, Ankara, Ankara SMMM Odası Yayın No: 83.

Aral, Fahrettin/ Ayrancı, Hasan (2015) Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, 11. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları.

Aral, Vecdi (2021) Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine, 7. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.

Arıkan, Zeynep / Önkan, Özge (2020) 'Mali Anestezi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi" Vergi Sorunları Dergisi, C: 43, S: 381, s. 9-18.

Arslan, Cem Barlas (2019) 'Vergilendirmede Basitlik ve Açıklık İlkesi: Türk Vergi mevzuatı Ekseninde Bir Değerlendirme' Vergi Hukukunda Güncel Sorunlar, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, s. 34-46.

Arslan, Cem Barlas (2020) 'Vergilendirmede Açıklık ve Basitlik İlkesi: Kurumlar Vergisi Kanun' un Okunabilirlik Düzeyine İlişkin Bir İnceleme' Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi dergisi, C: 13, S: 4, s. 687-695.

Atay, Ender Ethem (2014) 'Hukuk Devleti İlkesi Işığında İdarenin Denetimi ve Kamu Denetçiliği Kurumu' Ombudsman Akademik, S: 1, s. 1-30.

Avci, Öcan (2016) 'Tevkifat Kaynaklı KDC İade Uygulamasından Yansımalar' Vergi Dünyası Dergisi, S: 419, s. 125-133.

Aydemir, Oğuz (1984) Katma Değer Vergisi, Ankara, Çağ Matbaası.

Aydın, Erkan (2009) Katma Değer Vergisinde Sorumluluk, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.

Balta, **Tahsin Bekir** (1970) İdare Hukuku I Genel Konular, Ankara, Ankara Üniversitesi Basımevi.

Başpınar, Recep (1971) 'İdarenin Takdir Yetkisinin Yargı Denetimine Tabi Tutulması' Danıştay Dergisi, C: 1, S: 3, s. 59-87.

Baykara, Bekir (2001) 'Vergi Kanunları ile İlgili Genel Tebliğler ve İç Genelgelerin Hukuki Anlam ve Değeri' Vergi Dünyası, S: 242, s. 25-35.

Bereket, **Zuhal** (1996) Hukukun Genel İlkeleri ve Danıştay, Ankara, Yetkin Hukuk Yayınları.

Bilici, Nurettin (2005) Avrupa Birliği-Türkiye İlişkileri (Temel Bilgiler, İktisadi-Mali Konular), Seçkin Yayınevi, 2. Baskı, Ankara.

Bilici, Nurettin (2019) Vergi Hukuku, 47. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi.

Bozdoğan, Doğan (2015) 'Hukuki Güvenlik İlkesi Açısından Katma Değer Vergisinin Değerlendirilmesi' (Doktora Tezi), Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Bulut, Günnur (1996) 'Türk Vergi Sisteminde Kaynaktan Kesme (Stopaj) Yoluyla Vergi Tahsilatı ve Etkinliği' (Yüksek Lisans) Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. < http://hdl.handle.net/11452/4915> s.e.t. 16.02.2022.

Bulutoğlu, Kenan (2004) Türk Vergi Sistemi, 8. Baskı, İstanbul, Batı Türkeli Yayıncılık.

Candan, Turgut (2006) Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, 3. Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları.

Christie, George C. (1986) 'An Essay on Discreation' Duke Law Journal, S: 5, s. 747-778.

Cnossen, Sjibren (1998) 'Global Trends and Issues in Value Added Texation' International Tax and Public Finance, S: 5, No: 3, s. 399-428. < https://link.springer.com/article/10.1023/A:1008694529567> s.e.t.: 05.06.2022.

Cnossen, Sjibren (2009) 'German and Austrian VAT Proposals to Combat Carousel Fraud' EC Tax Review, C: 18, S: 4, s. 192-197.

Çağan, Nami (1980) 'Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme' Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 37, S: 1, s. 129-151.

Çağan, Nami (1985) 'Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü' Anayasa Yargısı Dergisi, C: 2, s. 199-224.

Çağlayan, Ramazan (2003) 'Türk Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisinin Yargısal Denetimi' Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 7, S: 3-4, s. 171-208.

Çakıcı, Ömer / Kütükçü, Abdullah / Akçay, M. Bahattin / Ersan, Mustafa (2012) KDV Tevkifatı, İstanbul, Seçkin Yayıncılık.

Çakır, **Muharrem** (2021) Türk Vergi Sisteminde Vergi Karmaşıklığının Analizi, Ankara, Gazi Kitabevi.

Çakmak, N. Münci (2012) İdare Hukukunda Kurumsal Olarak Kamu Yararı, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

Çelik, Nazlı Kübra (2015) 'Vergi Hukuku Kapsamında Sorumluluk' (Yüksek Lisans) Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Çolak, Mustafa (2021) Vergi Hukuku, Ankara, Adalet Yayınevi.

Demircan, Savaş (2015) 'Katma Değer Vergisi: Vergi Adaleti, Eşitlik ve Sosyal Devlet' Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S: 121, s. 277-290.

Dikmen, M. Orhan (1945) 'Türkiye'de Muamele Vergisinin İnkişafı' İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, C: 5, S: 1-4, s. 96-126.

Dinler, Zeynel (2010) İktisada Giriş, 16. Baskı, Bursa, Ekin Yayın Dağıtım.

Doğan, Abdullah Aykon (1985) Katma Değer Vergisi Kanunu Açıklaması ve Yorumu, Ankara, Feryal Matbaacılık.

Doğan, Abdullah Aykon (1987) Açıklamalı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulama Muktezaları, Ankara, Feryal Matbaacılık.

Doğrusöz, Bumin (1985) 'Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü' İdare Hukuku ve İlimler Dergisi, C: 6, Sayı, 1-3, s. 65-76.

Duman, Ömer (2002) 'Katma Değer Vergisinde Müteselsil Sorumluluk Uygulamasına 84. Seri No.lu Genel Tebliğle Yapılan Değişiklikler' Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Ocak, S: 165.

Duran, Lütfi (1964) İdare Hukuku Meseleleri, İstanbul, Fakülteler Matbaası.

Duran, Lütfi (1982) İdare Hukuku Ders Notları, İstanbul, Fakülteler Matbaası.

Duran, Lütfi (1986) "Anayasa Mahkemesine Göre Türkiye'nin Hukuk Düzeni' Amme İdaresi Dergisi, C: 19, S: 2, s. 3-28.

Durdu, Muhammet (2019) 'Mükellef Verilerinin Korunması ve Vergi Mahremiyeti' Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 27, S: 3, s. 589-623.

Egeli, Haluk / Dağ, Mehmet (2012) 'Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi" Maliye Dergisi, S: 163, s. 130-146.

Ekinci, Ahmet Celaleddin (2014) 'Kaynakta Vergilendirme Uygulamasının Vergi Yapısına Etkisi" Vergi Raporu, Ağustos, S: 179, s. 29-53.

Ekinci, Murat (2021) İdari İstikrar İlkesi, Ankara, Adalet Yayınevi.

Erdem, Jülide Gül (2013) 'Ölçülülük İlkesinin İdarenin Takdir Yetkisinin Kullanımındaki Yeri' Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 62, S: 4, s. 971-1005.

Erdem, Jülide Gül (2019) 'Türk ve Alman İdare Hukuku Öğretilerinde Belirsiz Hukuki Kavramlar' İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 10, S: 1, s. 61-72.

Eren, Fikret (2016) Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 20. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları.

Erkin, Gözde (2012) 'Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler' Ankara Barosu Dergisi, S: 3, s. 236-249.

Erkin, Gözde (2015) Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi, Ankara, Adalet Yayınevi.

Esener, Turhan / Güven, Turhan (2019) Eşya Hukuku, 8. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları.

Fendoğlu, Hasan Tahsin (2020) Anayasa Hukuku, 8. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları.

Frank, Robert H. (2007) The Economic Naturalist Why Economics Explains Almost Everything (Çeviren: Öncel, Tuncel (2014) Doğal İktisat Neden İktisat Neredeyse Her Şeyi Açıklar, 2. Baskı, Ankara, Efil Yayınevi.)

Gerçek, Adnan (2004) ''Sirküler'lerin Vergi Hukuku Kaynağı Olma Niteliği' Yaklaşım Dergisi, S: 135, s. 203-209.

Gerçek, Adnan (2006) Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.

Gerçek, Adnan (2010) 'Vergi Hukuku Alanında Takdir Yetkisinin Kullanılmasında İdarenin ve Memurun Sorumluluğu" Uludağ İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C: 29, S: 2, s. 23-50.

Gökçay, Şerif Emre (2022) Harcama Vergilerinin Tarihsel Gelişimi, Kurumsal Yapısı ve Etkinliği, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.

Göker, Cenker (2013) Yürütme ve Yargı Organlarının İlişkileri Açısından Katma Değer Vergisinin Konusu, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

Gözler, Kemal (2019) İdare Hukuku (Cilt 1), 3. Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Gözler, Kemal / Kaplan, Gürsel (2022) İdare Hukuku Dersleri, 24. Baskı, Bursa, Ekin Yayın Dağıtım.

Gözübüyük, A. Şeref / Tan, Turgut (2021) İdare Hukuku Cilt 1, 14. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi.

Gözübüyük, Şeref (2016) Yönetim Hukuku, 34. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi.

Güler Sevli, Sabır (2022) 'Platon' dan Hristiyanlık Felsefesine, Machiavelli' den Hobbes' a: İnsanlık Doğası Üzerinden İktidarı Meşrulaştırmak, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, S: 43, s. 130.159.

Günday, Metin (2011) İdare Hukuku, Ankara, 10.Bası, İmaj Yayınevi.

Güneş, Gülsen (2002) 'Yeni Binyıl Türkiyesi'nde Yer Almaması Gereken Vergi Kuralları' Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, C: 0, S: 39, s. 71- 87.

Güneş, Gülsen (2011) Verginin Yasallığı İlkesi, 3. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.

Güneş, Turan (1965) Türk Pozitif Hukukunda Yürütme Organının Düzenleyici İşlemleri, Ankara, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi.

İnaltong, Ceyhan (2013) Katma Değer Vergisi'nde Tevkitafın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul.

Kalabalık, Halil (1997a) 'İdare Hukukunda Takdir Yetkisi Kavramı ve Benzer Kurumlarla Karşılaştırılması' Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 1, S: 2, s. 205-232.

Kalabalık, Halil (1997b) 'İdarenin Takdir Yetkisinin Sınırları ve Yargısal Denetimi' Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 1, S: 1, s. 172-211.

Karahanoğulları, Onur (1996) 'İdari Takdir Yetkisinin Kullanılmasına İlişkin R(80)2 Sayılı Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi Tavsiye Kararı' Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 45, S: 1, s. 331-334

Karakoç, Fikret (2020) 'Klasik Yönetim Kuramında İşbölümü ve Uzmanlaşmaya Eleştirel Bakış' Uluslararası Yönetim Akademisi Dergisi, C: 3, S: 3, s. 669-685.

Karakoç, Yusuf (2013) 'Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme' Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 15, S: 0, s. 1259-1308

Karakoç, Yusuf (2016) Vergi Hukuku Uygulamaları, 2. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları.

Karataş Durmuş, Neslihan (2016) 'Türk ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükellefin Korunması' Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C:0, S: 48, s. 99-122.

Kaya, Cemil (2011) İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.

Kıratlı, Metin (1967) 'Danıştay' ın İdarenin Takdir Yetkisini Denetlemesi ve Bağlaması, Mülkiye Dergisi, S: 6, s.

Kırbaş, Sadık (1991) 'Çeşitli Yönleriyle Vergileme ve Türk Vergi Sistemi' Sayıştay Dergisi, C: 2, S: 3, s. 3-8.

Kızılot, Şükrü (2000) Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması (Cilt-1), Ankara, Yaklaşım Yayınları.

Kızılot, Şükrü (2010) Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, 5. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayınları.

Kızılot, Şükrü / Kılıç, Cem / Müderrisoğlu, Okan (2006) AB Yolunda Mali Dünyamız, Ankara, Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu.

Kocahanoğlu, Osman Selim (1984), Türk Katma Değer Vergisi, İstanbul, Temel Yayınları.

Kornprobst, Bruno (1972) 'Bağlı Yetki' Çeviren: Aydın H. Tuncay, İdare Hukuku İdari Yargının Bazı Sorunları, Ankara, Başbakanlık Basımevi, s. 159-190.

Koyuncu, İlyas (2010) 'Gelir Vergisi Sistemleri' Vergi Sorunları Dergisi, S: 260,

Köküsarı, İsmail (2015) 'Anayasa Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi' (Doktora) Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kula, Naci / Çakmak, Hacer (2019) 'Abraham Maslow'un "Kendini Gerçekleştirme" Kavramının Aziz Nesefi'nin "İnsan-ı Kâmil" Kavramıyla Karşılaştırılması' Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi, C: 6, S: 11, s. 9-39.

Kütükçü, Abdullah (1998) 'Bakanlar Kurulunun Vergi Yasalarında Anayasa 73/4' e Göre Sahip Olduğu Yetkiler' Vergi Dünyası, S: 207. < https://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/bakanlar-kurulunun-vergi-yasalarinda-anayasa-73-4-e-gore-sahip-oldugu-yetkiler> s.e.t.: 16.09.2022.

Lucrezi, Francesco (2015), 'Fazla Kanunların Olması Hukukun Zayıflamasına Neden Olur' Yayına Hazırlayan: Yener Üner, Kanun Yapma Tekniği, Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 310, s. 179-210.

Maç, Mehmet (2005) 'Hizmet İthalinde KDV ve Stopaj Sorumluluğu" S: 71, Eylül, Mali Çözüm, s. 24-29.

Maslow, Abraham (1943) 'A Theory of Human Motivation' Psychological Review, 50(4), s. 370-396;

Metin, Yüksel (2002) Ölçülülük İlkesi: Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi, Ankara, Seçkin Yayınevi.

Metin, Yüksel (2017) 'Temel Hakların Sınırlandırılması ve Ölçülülük: Ölçülülük İlkesi Evrensel Bir Anayasal İlke midir?' Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 7, S: 1, s. 1-74.

Mutluer, M. Kâmil / Dayanç Kuzeyli, Nilay (2019) Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Ankara, Yetkin Yayınları, s. 538.

Mutluer, M. Kâmil/ Dayanç Kuzeyli, Nilay (2020) Kamu Harcamaları Kamu Gelirleri ve Bütçe, Ankara, Yetkin Yayınları.

Oğurlu, Yücel (2002) Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi, 1. Bası, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

Onar, Sıddık Sami (1966) İdare Hukukunun Umumi Esasları Cilt 1, 3. Baskı, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası.

Ortaç, Fevzi Rıfat / Ünsal, Hilmi / Yılmaz, Elif (2016) 'Yeni Gelir Vergisi Kanunu Çerçevesinde Ön Vergilendirme Uygulamasının Vergi Sistemine Etkileri Açısından Değerlendirilmesi" International Journal of Public Finance, C: 1, S: 1, s. 75-94. https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/328097> s.e.t.: 15.02.2022.

Oytan, Muammer (1985) 'Türkiye'de İdari Yargı Denetiminin Sınırları' Türk İdare Dergisi, C: 57, S: 366, s.17-57.

Öncel, Mualla (1973) 'Katma Değer Vergisi' Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 29, S: 3, s. 289-312.

Öncel, Mualla (1983) 'Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk' Prof. Dr. Fadıl Hakkı Sur'un Anısına Armağan, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Yayını No: 522, s. 39-55.

Öncel, Mualla/ Kumrulu, Ahmet/ Çağan, Nami/ Göker, Cenker (2022) Vergi Hukuku, 31. Baskı, Ankara, Turhan Kitapevi.

Önder, İzzettin (1986) 'Katma Değer Vergisinin Ekonomik Etkileri' Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 30. Seri, Yıl 1984-1985, İstanbul, Gür-Ay Matbaası.

Özay, İl Han (2017) Günışığında Yönetim, 3. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi.

Özbudun, Ergun (2020) Türk Anayasa Hukuku, 20. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları.

Özyörük, Mukbil (1973) İdare Hukuku Dersleri. http://hdl.handle.net/20.500.12575/10342> s.e.t.: 02.09.2022.

Saban, Nihal (1986) 'Vergi Hukukunda Sorumluluk' (Doktora) İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Saban, Nihal (2021) Vergi Hukuku, 11. Baskı, Ankara, Beta Yayıncılık.

Sabuncu, Yavuz (1997) Anayasaya Giriş, 5. Baskı, Ankara, İmaj Yayıncılık.

Saraçoğlu, Fatih (2018) Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynaktan Kesilmesi (Tevkifat) Uygulaması, Ankara, Gazi Kitabevi.

Saraçoğlu, Fatih (2020) Türk Vergi Sistemi, 9. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi.

Sarılı, Mustafa Ali (2004) Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınevi.

Sarılı, Mustafa Ali (2010) Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, Afyonkarahisar, Ümit Ofset Matbaacılık.

Savaş, Vural (1990) 'İktidar ve Ekonomi: 1982 Anayasasının Eleştirisi' Maliye Yazıları, S: 22, s. 10. Sa. 7-12

Saygılıoğlu, Nevzat (2012) 'Vergi Yönetimi Açısından Vergi Yargısına Bakış' Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu, Danıştay Yayınları No: 83.

Seçkin, Sinan / Üstün, Gül (2016) 'İdari İşlemlerde Takdir Yetkisi ve Gerekçe İlkesi' Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, C: 21, S: 2, s. 509-534.

Seyhan, Mahcemal (2020) 'Yürütme Organının Katma Değer Vergisinde Oranı Belirleme Yetkisinin Değerlendirilmesi' Ankara Barosu Dergisi, C: 78, S: 4.

Smith, Adam (1784) The Wealth of Nations, London, W. Strahan and T. Cadell (Çevirenler: Yunus, Ayşe / Bakırcı, Mehmet (2020) Ulusların Zenginliği, İstanbul, Islık Yayınları), s.

Şener, Abdüllatif (2021) Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Hukuku, İstanbul, Alfa Basım Yayım Dağıtım.

Şenyüz, Doğan (1992) Maliye Mükellef İlişkilerinde Karşılaşılan Sorunlar, Sayıştay Dergisi, S: 7, s. 17-24.

Şenyüz, Doğan / Yüce, Mehmet / Gerçek, Adnan (2022) Türk Vergi Sistemi, 19. Baskı, Bursa, Ekin Basın Yayın Dağıtım.

Şişman, Gülden (2014) Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğran Olay, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Tan, Turgut (1972) 'Ekonomik Hukuk ve Ekonomik Kamu Hukuku' Amme İdaresi Dergisi, C: 5, S: 1, s. 15-42.

Taşdöğen, Salih (2021) 'Temsilsiz Vergi Olmaz İlkesi Bağlamında Magna Carta' ya Farklı Bir Bakış' Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, S: 40, s. 120-142.

Taşkan, Yusuf Ziya (2010) Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.

Taşkan, Yusuf Ziya (2020) Vergi Hukuku (Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi), 3. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi.

Tekbaş, Abdullah (2009) Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi, Ankara, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/396.

Tekbaş, Abdullah (2010) 'Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler' Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 12, S: 0 (Özel Sayı), s. 123-191.

Teoman, Sabahaddin (1957) '1957 Mali Yılında Yürürlüğe Giren Vergi ve Mükellefiyetlerin Prensip ve Mahiyetleri Hakkında Açıklamalar' Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, C: 0, S: 3, s. 25-49. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/7564> s.e.t. 06.02.2022.

Tumpel, Michael (2007) 'A Hybrid VAT System in the European Union' Tax Notes International, C: 47, S: 2, s. 165-183.

Tuncer, Selahattin (1954) Kaynakta Tevkif "Stopaj" Usulü Hakkında Bir Deneme, Ankara, Maliye Vekaleti Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı Yayın No: 26.

Turhan, Salih (1982) Vergi Teorisi, 3. Baskı, İstanbul, Elektronik Ofset Matbaası.

Turhan, Salih (2020) Vergi Teorisi ve Politikası, 7. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi.

Türk Hukuk Kurumu (1998) Türk Hukuk Lûgatı, 4. Baskı, Ankara, Başbakanlık Basımevi.

Türk, İsmail (2015) Maliye Politikası, 26. Baskı, Ankara, Turhan Yayınevi.

Uğurlu, Hümeyra (2019) Vergilendirmede Basitlik İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi' The Journal of International Scientific, C: 4, S: 2, s. 178-194. < https://doi.org/10.23834/isrjournal.566150> s.e.t.: 22.08.2022.

Ulu, Güher (2012) İdari İşlemin Yetki Unsuru, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

Uluatam, Özhan / Methibay, **Yaşar** (2001) Vergi Hukuku, 5. Baskı, Ankara, İmaj Yayıncılık.

Uslu, M. Mete (2019) 'Kısmı KDV Tevkifatı: Kanuni Dayanaktan Yoksun Bir Müessese' Vergi Dünyası, Yıl: 39, S: 457, s. 73-78. < http://www.vergidunyasi.com.tr/uploads/Content/073_mete_uslu.pdf> s.e.t.: 17.09.2022.

Uzunoğlu, Nihat (2002) '84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde Yapılan Düzenlemeler Işığında Müteselsil Sorumluluk Uygulaması' Vergi Dünyası, Ocak, S: 245, s. 26-37.

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, S: 375, s. 11-17.

Üstün, Ümit Süleyman (2007) Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Ankara, Turhan Yayınevi.

Vatansever Öztürk, Müge (2015) 'Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi' Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 16, Özel Sayı 2014, s. 4815-4841.

Velley, Serge (2009) Droit Administratif, 7. Baskı, Paris, Vuibert.

Vural, Mehmet (2002) Katma Değer Vergisinde İade Rehberi, 2. Baskı, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını.

Yaltı, Billur (2011) 'Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yeni Kararlarında "Çelişik Mevzuat" ve "Çelişik İçtihat"' Vergi Sorunları Dergisi, S: 276.

Yayla, Yıldızhan (1964) 'İdarenin Takdir Yetkisi' İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C: 30, S: 1-2, s. 201-211.

Yıldırım, Turan/ Yasin, Melikşah/ Kaman, Nur/ Özdemir, Eyüp/Üstün, Gül/ Çakır, Hüseyin Melih / Tekinsoy Okay, Özge (2022) İdare Hukuku, 8. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.

Yıldırım, Yasin/ Özdemir, Kaman/ Tekinsoy, Okay (2015) İdare Hukuku, 6. Bası, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.

Yılmaz, Ejder (1996) Hukuk Sözlüğü, 5. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları.

Yılmaz, Harun (2019) Türk İdare Hukukunda İdari İstikrar İlkesi, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.

Zabunoğlu, Yahya Kazım (2012) İdare Hukuku (Cilt 1), Ankara, Yetkin Yayınları.

Zevkliler / Aydın, Gökyayla / Emre (2015) Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, 15. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi.

Raporlar ve Planlar

Gelir İdaresi Başkanlığının 2021 yılı Faaliyet Raporu. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2021/2021_faaliyet_raporu_4.pdf s.e.t. 30.05.2022.

İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1968-1972) s. 109. < https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2021/12/Ikinci_Bes_Yillik_Kalkinma_Plani-1968-1972.pdf> s.e.t. 06.02.2022.

Katma Değer Vergisi Kanunu tasarısı ve Plan Bütçe Komisyonu Raporu (1984) Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Tetkik Dairesi Başkanlığı, S: K.K.T.D. 18/101-1711/-3260, s. 4. < https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d17/c007/tbmm17007016ss0130.pdf> s.e.t. 08.02.2022.

OECD (2003) Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note <https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf> s.e.t. 18.09.2022.

Üçüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı (1973-1977) s. 875. < https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2021/12/Ucuncu_Bes_Yillik_Kalkinma_Plani-1973-1977.pdf> s.e.t. 06.02.2022.

Özelgeler

GİB İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Gelir ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü 13.08.2020 tarihli ve 62030549-120(82-2018/904)-594769 sayılı özelge.

GİB Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri gelir Grup Müdürlüğü tarafından verilen 23.09.2019 tarihli ve 84974990-130[KDV.1/İ.09-2018/10]-E.317320 sayılı özelge.

T.C. Elâzığ Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü tarafından verilen 10.06.2021 tarihli ve E -48816587-130-24581 sayılı özelge.

GİB Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü tarafından verilen 03.06.2021 tarihli ve E -36062021-130[2021-KDV-ÖZE/27]-37017 sayılı özelge.

GİB Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü tarafından verilen 10.07.2019 tarihli ve 16432732-130[9-2018-61]-E.29179 sayılı özelge.

GİB İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları KDV-ÖTV grup Müdürlüğü tarafından verilen 03.06.2021 tarihli ve E -39044742-130[Özelge]-436812 sayılı özelge.

T.C. Amasya Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü tarafından verilen 14.04.2021 tarihli ve 65771276-130[2021/1]-8201sayılı özelge.

GİB Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları KDV ve ÖTV Grup Müdürlüğü tarafından verilen 07.06.2021 tarihli ve E-84974990-130[KDV/5 -İ- 9-2021/21]-179357 sayılı özelge.

GİB Konya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 09.06.2021 tarihli ve E-37009108-130[107176]-64859 sayılı özelge.

GİB İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları KDV ve ÖTV Grup Müdürlüğü tarafından verilen 16.04.2021 tarihli ve E- 39044742-130[Özelge]-346122 sayılı özelge.

T.C. Batman Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü tarafından verilen 03.06.2021 tarihli ve E- 25410040-130-7596 sayılı özelge.

GİB Konya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 02.06.2021 tarihli ve E-37009108-130[112272]-62237 sayılı özelge.

GİB Edirne Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü tarafından verilen 02.06.2021 tarihli ve E- 66523654-130[ÖZG-7-2021]-29773 sayılı özelge.

GİB Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 02.06.2021 tarihli ve E -43735382-130[KDV:13-2]-18110 sayılı özelge.

GİB Konya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 02.06.2021 tarihli ve E-37009108-130-62236 sayılı özelge.

T.C. Karabük Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü tarafından verilen 08.12.2020 tarihli ve 35831311-010.01-E.14387 sayılı özelge.

GİB Konya Vergi Dairesi başkanlığı tarafından verilen 09.06.2021 tarihli ve E-37009108-130-64855 sayılı özelge.

GİB İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları ve KDV-ÖTV Grup Müdürlüğü tarafından verilen 08.06.2021 tarihli ve E- 39044742-130[Özelge]-448258 sayılı özelge.

GİB İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları ve KDV-ÖTV Grup Müdürlüğü tarafından verilen 14.04.2021 tarihli ve E- 21152195-130[9-2021.3512]-146183 sayılı özelge.

GİB Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı gelir Kanunları Grup Müdürlüğü tarafından verilen 30.10.2020 tarihli ve 97726449-130[3260079945]-E.95763 sayılı özelge.

T.C. Düzce Valiliği Defterdarlık Genel Müdürlüğü tarafından verilen 02.06.2021 tarihli ve E- 13334133-130-12204 sayılı özelge.

GİB Samsun Vergi İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü tarafında verilen 11.07.2019 tarihli ve 13649056-130[09-2016/ÖZE-25]-45992 sayılı özelge.

GİB İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 09.11.2016 tarihli ve 21152195-130-103551 sayılı özelge.

GİB Konya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 01.03.2019 tarihli ve 37009108-130-E.20055 sayılı özelge.

GİB Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 06.09.2019 tarihli ve 84974990-130[KDV-2/1-2016/37]-293770 sayılı özelge.

14.02.2020 tarihli ve 31039 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 30) ile eklenmiştir.

GİB İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 04.03.2019 tarihli ve 39044742-130[Özelge]-191634 sayılı özelge.

GİB İzmir Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 01.04.2021 tarihli ve E-21152195-130(99-2021/3615)- E. 125076 sayılı özelge.

GİB tarafından verilen 30.06.2021 tarihli ve 39044742-130[Özelge]-507917 sayılı özelge.

GİB tarafından verilen 01.11.2021 tarihli ve E-16432732-130[14-2021-14]-50118 sayılı özelge.

GİB tarafından verilen 02.11.2021 tarihli ve E- -21152195-130[2021/3525]-413795 sayılı özelge.

GİB tarafından verilen 10.11.2021 tarihli ve E -45404237-130[I-21-152]-194069 sayılı özelge.

GİB tarafından verilen 10.11.2021 tarihli ve E- -93996897-130-113245 sayılı özelge.

GİB tarafından verilen 10.11.2021 tarihli ve E- 93996897-130-113251

GİB tarafından verilen 11.11.2021 tarihli ve E- E-37009108-130[154372]-135340 sayılı özelge.

GİB tarafından verilen 11.11.2021 tarihli ve E- 97726449-130[1670551594]-115727 sayılı özelge.

GİB tarafından verilen 11.11.2021 tarihli ve E 63611781-130[9-2021/14]-39911 sayılı özelge.

GİB tarafından verilen 11.11.2021 tarihli ve E- 20811645-130[21-415-30]-72187 sayılı özelge.

GİB tarafından verilen 12.11.2021 tarihli ve E -21152195-130[09-2021.3531]-438557 sayılı özelge.

GİB tarafından verilen 12.11.2021 tarihli ve E- 39044742-130[Özelge]-958839 sayılı özelge.

GİB tarafından verilen 12.11.2021 tarihli ve E- 21152195-130[3648]-438538 sayılı özelge.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 15.11.2021 tarihli ve E- 64597866-130-20236 sayılı özelge.

GİB tarafından verilen 16.11.2021 tarihli ve E- 85620172-130-39781 sayılı özelge.

GİB tarafından verilen 22.11.2021 tarihli ve E-39044742-130[Özelge]-1001848 sayılı özelge.

GİB tarafından verilen 30.12.2021 tarihli ve E-21152195-130[9-2021/3532]-542079 sayılı özelge.

GİB tarafından verilen 31.12.2021 tarihli ve E- 21253973-045-22558 sayılı özelge.

GİB Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 05.04.2021 tarihli ve E-84974990-130(KDV/5-H-9-2021/57)-123742 sayılı özelgede

Mahkeme Kararları

Spacek s.r.o. v. The Czech Republic, Third Section, Başvuru No: 26449/95, T: 09.11.1999. < https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22itemid%22:[%22001-58358%22]}> s.e.t. 10.09.2022.

Anayasa Mahkemesi, E: 1962/281, K: 1963/52, T: 07.03.1963. < https://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/kararlar_dergisi/kd_01.pdf> s.e.t. 01.09.2022.

Anayasa Mahkemesi, E: 1963/198, K: 1965/1, T: 05.01.1965. <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/1965-1-nrm.pdf> s.e.t. 19.09.2022.

Anayasa Mahkemesi, E: 1967/41, K: 1969/57, T: 23,24,25.10.1969. < https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/1969-57-nrm.pdf> s.e.t. 01.09.2022.

Anayasa Mahkemesi, E: 1969/65, K: 1970/16, T: 24.03.1970. < https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/1970-16-nrm.pdf> s.e.t. 15.09.2022.

Anayasa Mahkemesi, E: 1970/55, K: 1971/57, T: 15.06.1971. < https://www.lexpera.com.tr/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-1970-55-k-1971-57-t-15-6-1971> s.e.t. 14.09.2022.

Anayasa Mahkemesi, E: 2009/9, K: 2011/103, T: 16.06.2011, < https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2011/103> s.e.t. 30.10.2022.

Anayasa Mahkemesi, E: 2004/94, K: 2008/83, T: 20.03.2008. < https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/Goster?v=GE95G63mk7c> s.e.t. 23.12.2022.

Danıştay 5. Dairesi, E: 1974/5839, K: 1974/683, T: 24.09.1974. (Amme İdaresi Dergisi, C: 8, S: 2, s. 219.)

Handyside- Birleşik Krallık Kararı, Başvuru No: 5493/72, Karar No: 25, T: 07.12.1976. <https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22fulltext%22:[%22\%22CASE%20OF%20HANDYSIDE%20v.%20THE%20UNITED%20KINGDOM\%22%22],%22documentcollectionid2%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22],%22itemid%22:[%22001-57499%22]}> s.e.t. 16.11.2022.

Anayasa Mahkemesi, E: 1884/6, K: 1985/1, T: 11.01.1985. < https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1985/1?KararNo=1985%2F1> s.e.t. 10.11.2022.

Anayasa Mahkemesi, E: 1986/20, K: 1987/9, T: 31.03.1987. < https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/1987-9-nrm.pdf> s.e.t. 12.09.2022.

Anayasa Mahkemesi, E: 1990/29, K: 1991/37, T: 15.10.1991. (Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi (1993) C: 2, S: 27, s. 622.)

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 1992/299, K: 1993/63, T: 09.04.1993. < https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=RU5DKFc3MlAyZ2s3U1lFKzJjTHpjMTdGeUg5WlNpQ2tHZUJTbEhZai9HMUZWSlo1YTZOY2lmYXc5NFdmd1BWSktMVTZFRVc2MHF4ei9MU0ltTFNXN1kzakVwNFdGU21IM1NYTFhmbWp1Yk9jUmNXK1h6NyszeVd5Sm0wekIwZEZIaHhoVkIvd3dydlJ1enNBeks5alpleUxKREpqQVZ1aUVTL2JDU2QwUVZTK01zVjBEUlp3alNwS0puMzVER0l0L1dpaCk=&arananKelime=vergilendirme%20ile%20ilgili%20anayasal%20ilkeler> s.e.t. 12.09.2022.

Anayasa Mahkemesi, E: 1993/3, K: 1993/20, T: 25.05.1993. < https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1993/20> s.e.t. 12.09.2022.

Anayasa Mahkemesi, E: 1992/29, K: 1993/23, T: 24.06.1993. https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1993/23?EsasNo=1992%2F29 s.e.t. 01.09.2022.

Anayasa Mahkemesi, E: 1996/75, K: 1997/59, T: 14.05.1997. < https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1997/50?EsasNo=1996%2F75> s.e.t. 06.09.2022.

Anayasa Mahkemesi, E: 2014/177, K: 2015/49, T: 14.05.2015. < https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2015-49-nrm.pdf> s.e.t. 10.01.2023.

Anayasa Mahkemesi, E: 2003/33, K: 2004/101, T: 15.07.2004. < https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2004/101?EsasNo=2003%2F33> s.e.t. 10.01.2023.

Anayasa Mahkemesi, Tahsin Erdoğan, Başvuru No: 2012/1246, T: 06.02.2014. < https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/1246> s.e.t. 10.01.2023.

Anayasa Mahkemesi, E: 2001/346, K: 2003/63, T: 11.06.2003. < https://www.lexpera.com.tr/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-2001-346-k-2003-63-t-11-6-2003> s.e.t.: 01.09.2022

Danıştay Beşinci Dairesi, E: 1998/2342, K: 1999/853, T: 07.04.1999. < https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1858394> s.e.t. 16.09.2022.

Danıştay 11. Dairesi, E: 1996/492, K: 1996/1242, T: 05.03.1996. < https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/Goster?v=GE95G6avDVI> s.e.t. 10.12.2022.

Danıştay Vergi Daireleri Kurulu, E: 1998/239, K: 1999/209, T: 16.04.1999. < https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vergi-dava-daireleri-kurulu-e-1998-239-k-1999-209-t-16-04-1999> s.e.t. 09.05.2022

Danıştay 8. Dairesi, E: 1998/4488, K: 1999/4471, T: 30.11.1999. < https://ea70330bbfe919e2312426c9be35e661274d7d97.vetisonline.com/belge/d-9-d-e-1998-4488-k-1999-4471-t-30-11-1999-kdv-tevkifati-yapmama/402095/tevkifat+katma+değer+vergisi> s.e.t. 11.08.2022.

Anayasa Mahkemesi, E: 2003/73, K: 2003/86, T: 07.10.2003. < https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2003-86-nrm.pdf> s.e.t. 14.09.2022.

Danıştay 6. Dairesi, E: 2008/1213, K: 2010/2790, T: 17.03.2010. < https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-2008-1213-k-2010-2790-t-17-3-2010> s.e.t. 16.09.2022.

Danıştay 5. Dairesi, E: 2013/6070, K: 2015/9354, T: 23.11.2015. < https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/5-d-e-2013-6070-k-2015-9354-t-23-11-2015> s.e.t. 16.09.2022.

Anayasa Mahkemesi, E: 2010/11, K: 2011/153, T: 7.11.2011. < https://www.lexpera.com.tr/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-2010-11-k-2011-153-t-17-11-2011> s.e.t. 15.09.2022.

Danıştay 5. Dairesi, E: 2010/3742, K: 2013/1148, T: 19.02.2013. < https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/5-d-e-2010-3742-k-2013-1148-t-19-2-2013> s.e.t. 21.06.2022.

Danıştay 11. Dairesi, E: 2014/3751, K: 2015/447, T: 17.02.2015. <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/11-d-e-2014-3751-k-2015-447-t-17-2-2015> s.e.t. 16.11.2022.

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, E: 2013/3363, K: 2015/1743, T: 06.05.2015 ve Ankara 4. İdare Mahkemesi, E: 2008/1582, K: 2009/92, T: 28.01.2009. <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/iddk-e-2013-3363-k-2015-1743-t-6-5-2015> s.e.t. 16.11.2022.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2004/133, K: 2004/149, T: 03.12.2004. < https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/Goster?v=GE95G7JZf2e> s.e.t. 10.02.2023.

Danıştay 3. Dairesi, E: 2011/4120, K: 2015/357, T: 25.05.2015. https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/3-d-e-2011-4120-k-2015-3572-t-25-5-2015 s.e.t. 09.08.2022.

Anayasa Mahkemesi, E: 2014/87, K: 2015/112, T: 08.12.2015. https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2015-112-nrm.pdf s.e.t. 07.08.2022.

Danıştay 9. Dairesi, E: 2016/8312, K: 2018/152, T: 25.01.2018. https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/9-d-e-2016-8312-k-2018-152-t-25-1-2018 s.e.t. 09.05.2022.

Anayasa Mahkemesi, E: 2018/161, K: 2019/13, T: 14.03.2019. < https://www.lexpera.com.tr/ictihat/anayasa-mahkemesi/e-2018-161-k-2019-13-t-14-3-2019> s.e.t. 04.09.2022.

Danıştay 8. Dairesi, E: 2020/701, T: 11.06.2020 yürütmeyi durdurma hakkında kararı. < https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/8-d-e-2020-701-k-yd-t-11-6-2020> s.e.t. 18.10.2022.

Danıştay 3. Dairesi, E: 2019/3490, K: 2021/1289, T: 11.03.2021. < https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/3-d-e-2019-3490-k-2021-1289-t-11-3-2021> s.e.t. 09.08.2022.

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, E: 2021/1359, K: 2021/1458, T: 13.09.2021. <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/iddk-e-2021-1359-k-2021-1458-t-13-9-2021> s.e.t. 16.11.2022.

Danıştay 4. Dairesi, E: 2020/1362, K: 2021/4540, T: 27.09.2021. <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2020-1362-k-2021-4540-t-27-9-2021> s.e.t. 09.05.2022.

Danıştay 2. Dairesi, E: 2021/15923, K: 2022/297, T: 09.02.2022. < https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/2-d-e-2021-15923-k-2022-297-t-9-2-2022> s.e.t. 14.08.2022.

Danıştay 16. Dairesi, E: 2015/713, K: 2015/3804, T: 16.06.2015. < https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/16-d-e-2015-713-k-2015-3804-t-16-6-2015> s.e.t. 10.01.2023.

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, E: 2022/663, K: 2022/865, T: 17.03.2022. < https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/iddk-e-2022-663-k-2022-865-t-17-3-2022> s.e.t. 15.08.2022.

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, E: 2021/274, K: 2022/884, T: 17.03.2022. < https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/iddk-e-2021-274-k-2022-884-t-17-3-2022> s.e.t. 14.08.2022.

Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, E: 2011/11881, K: 2013/14699, T: 16.05.2013. https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/9-hukuk-dairesi-e-2011-11881-k-2013-14699-t-16-5-2013 s.e.t. 10.01.2023.