

# MADDE 8 : MÜKELLEF

## İKİNCİ BÖLÜM Mükellef ve Vergi Sorumlusu

### MADDE 8 : MÜKELLEF

#### MADDE METNİ :

##### **“1. Katma Değer Vergisinin Mükellefi:**

- a) *Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar,*
- b) *İthalatta mal ve hizmet ithal edenler,*
- c) *Transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar, 7104 sayılı Kanun'un 2 nci maddesi ile eklenen bend; yayım tarihi 06.04.2018 ; ç) Müzayede mahallerinde yapılan satışlarda bu satışları yapanlar,*
- d) *PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları,*
- e) *(5602 sayılı Kanunun 10/5-b maddesiyle değişen bent Yürürlük; 01.04.2007)Her türlü şans ve talih oyunlarını tertip edenler,*
- f) *(5602 sayılı Kanunun 11/1-ç maddesiyle kaldırılmıştır Yürürlük; 01.04.2007)*
- g) *1 inci maddenin 3 üncü fıkrasının (c) bendine giren hallerde bunları tertipleyenler veya gösterenler,*
- h) *Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,*
- i) *İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlardır.*

##### **2. (3297 sayılı Kanunun 2'inci maddesiyle değişen bent)**

*Vergiye tabi bir işlem sözkonusu olmadığı veya katma değer vergisini fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. (7104 sayılı Kanun'un 2 nci maddesi ile değiştirilen hüküm. Yürürlük: 06.04.2018 ) Bu gibi sebeplerle fazla veya yersiz hesaplanan ve Hazineye ödenen vergi, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre işlemi yapan mükellefe iade edilir.*

*( 7104 sayılı Kanun'un 2 nci maddesi ile eklenen bend. ) Şu kadar ki söz konusu iadenin yapılabilmesi için işlemle ilgili beyanların düzeltilmesi ve fazla veya yersiz hesaplanan verginin satıcı tarafından alıcıya geri verilmesi şarttır.”*

#### MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

KDV Kanunu ile ilgili ve halen geçerli genel tebliğ 01.05.2014 tarihi ile yürürlüğe giren [KDV GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ](#)'dir. Bir önceki cümlede verdiğimiz linke tıkladığı takdirde, bu ana Tebliğ'de sonradan yapılan değişikliklerin de görülebileceği metne ulaşabilmektedir.

# MADDE 8 : MÜKELLEFLER

## MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

### 1. KDV UYGULAMASINDA MÜKELLEFLER KAVRAMI VE KDV'Yİ NİHAİ OLARAK KİMİN YÜKLENECEĞİ :

KDV uygulamasında bazı istisnalar haricindeki ana mükellefler grubu, KDV ye tabi mal tesliminde ve/veya hizmet ifasında bulunanlardır. Fakat KDV nin mükellefi olmak, bu verginin nihai yüklenicisi olmak anlamında değildir. KDV nin nihai yüklenicisi (dolayısıyla asıl mükellefi) nihai tüketici durumunda bulunan kişi ve kuruluşlardır. KDV mükellefleri vevne görevi yapmaktadır. Başka bir anlatımla verginin nihai tüketiciden tahsili konusunda Devlete yardım etmekle görevlendirilmişlerdir.

ALICI, SATIN ALDIĞI MAL VEYA HİZMETİN KDV'SİNİ SATICIYA ÖDEMEK ZORUNDADIR.

Bu husus KDV uygulamasının özünü teşkil eder ve gerek Danıştay gerekse Yargıtay tarafından kabul edilen bir husustur.

Örnek olarak;

- Bu bölümün sonunda belirttiğimiz Danıştay 3 üncü Dairesinin kararında, KDV'nin mükellefi yasal olarak satıcı ise de, alıcının bu vergiyi satıcıya ödemek zorunda olduğu kabul edilmiştir.
- Yargıtay 19 uncu Hukuk Dairesinin 23.06.2013 tarih E.2002/9690 K.2003/6709 sayılı kararları, malın satış bedeline dahil olduğu, ayrıca taraflar arasında kararlaştırılmış olmadıkça verginin alıcı tarafından ödenilmesinin gerekli olduğu karara bağlanmıştır. (KDV fiyata dahil edilmiş ise, alıcı bu fiyat kapsamında satıcıya zaten ödemektedir.)
- Yargıtay 11 inci Hukuk Dairesinin 03.11.2003 tarih E.2003/3574 K.2003/10276 sayılı kararında şu ifadeye yer verilmiştir:

*"KDV Kanunu'nun 8. Maddesine göre, bu verginin mükellefi satıcılardır. Ancak, anılan vergi dolaylı bir vergi türü olup, verginin kanuni yüklenicisi yada diğer bir deyimle taşıyıcısı mal veya hizmetin alıcılarıdır. Aynı Yasa'nın 20. Maddesinde vergi matrahının "bedel" olduğu açıkça belirtilmiş, 25/b. Maddesinde ise, KDV'nin matraha (bedele) dahil olmadığı saptanmıştır. Taraflar arasındaki protokolde açıkça "işbu hakkın devir bedeli 360.000 USD'dir." Denildiğine göre, bu devir bedelinin içerisinde anılan yasal düzenlemeler karşısında KDV'ninde olduğundan söz edilemez."*

Konu hakkındaki detaylı görüşlerimiz Mali Çözüm Dergisinin Eylül-Ekim-Kasım 1999 sayısında yayınlanan "KDV BEDELE İLAVETEN Mİ HESAPLANIR, YOKSA BEDELİN İÇİNDE MİDİR?" başlıklı yazımızda belirtilmiştir.

Mükellefler, müşterilerinden tahsil ettiği veya alacaklı hale geldiği KDV lerden, işle ilgili alımları dolayısıyla ödediği veya borçlandığı KDV leri indirir, bakiye tutarı Vergi Dairesi'ne öder. Dolayısıyla Vergi Dairesine ödenen KDV, mükelleflerin malvarlığında bir eksilme meydana getirmez.

Teorik açıdan durum böyle olmakla beraber pratikte KDV mükellefleri, bu mükellefiyetten kaynaklanan mali yüklerle ve ağır zararlara uğrayabilmektedirler. Şöyle ki;

- Mükelleflerin teslim KDV leri indirilecek KDV nin altında ise, devrolan KDV çıkmakta ve mükellefler Devleti bu devrolan KDV miktarınca faiz almaksızın finanse etmeye mecbur olmaktadır. Bilhassa içinde bulunduğumuz enflasyonist ortam nedeniyle mükellefler üzerinde nihai vergi etkisi bulunmaktadır.
- AB ülkelerinde mükellefler devrolan KDV çıkan her dönem için KDV iadesi talebinde bulunabilmekte, Devleti finanse etme durumunda kalmamaktadır. Türkiye şartlarında, daha açık bir ifade ile Devleti soymak için fırsat kollayan mükellefler oranının hayli yüksek olduğu ülkemizde böyle bir uygulamaya gidilmesinin mümkün olmadığı kuşkusuzdur. Ama en azından iyi niyetli mükelleflerin bu mağduriyetini bir nebze giderebilecek tedbirler alınabilir. Mesela belli periyotlarla, devrolan KDV nin başka vergi borçlarına mahsup suretiyle mükelleflerin sırtından kaldırılması gündeme getirilebilir. Yatırımcıyı desteklemek amacıyla, devrolan KDV nin, sabit kıymet alımları nedeniyle oluşan kısmı, iade edilebilir.
- Mükellefleri rahatsız eden önemli faktörlerden biri de, istisna uygulamaları nedeniyle doğan KDV alacağının tahsili konusundaki tarifi imkansız güçlükler ve makul ölçülerin çok üzerindeki gecikme ve sıkıntılardır. Bu gecikme ve sıkıntıların ana nedeni Kanun'un yapısı veya İdarenin olumsuz tutumu yanında, kötü niyetli mükelleflerin mevcudiyeti ve çokluğudur.
- İş bırakarak ve son KDV beyannamesinde devrolan KDV bulunan mükelleflere bu KDV nin iade edilmemesi de KDV nin mükellefler üzerinde nihai vergi yükü oluşturmasına yol açan bir uygulamadır. İdarenin bu iadeyi yapmaya yetkili olmasına rağmen bu yetkisini kullanmayışı ancak kötü niyetli mükelleflerin istismarından

## MADDE 8 : MÜKELLEFLER

çekinme olgusu ile izah edilebilir. Ancak bu arada, herhangi bir kötü niyeti bulunmayan mükelleflerin uğradığı zarar gözardı edilmemelidir.

### 2. KDV MÜKELLEFİYETİNİN BAŞLAMASI VE MÜKELLEFLER GRUPLARI :

#### 2.1. Mal Tesliminde ve/veya Hizmet İfasında Bulunanlar :

KDV nin konusu esas itibarıyla ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan mal teslimleri ve hizmet ifalarıdır. Bu gibi işlemleri yapanlar, mükellefiyet tesis ettirmemiş olsalar bile, işlemlerinin tespiti halinde, bu işlemlerin yapıldığı dönemler itibarıyla KDV mükellefi oldukları kabul edilir.

KDV mükellefiyeti genellikle mükelleflerin veya mükellef adaylarının Vergi Dairesine başvurarak işe başlama bildiriminde bulunmaları üzerine, işe başlama tarihinden itibaren tesis olunur.

- Vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı,
- Serbest meslek erbabı,
- Kurumlar vergisi mükellefleri,
- Kollektif ve adi şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakları

İşe başlayacaklarını, işe başlama tarihinden önceki herhangi bir tarihte Vergi Dairesine yazılı olarak bildirmek zorundadırlar (VUK Md:158, 168). İşe başlamanın belirtileri ve işyeri tarifi VUK.nun 154, 155 ve 156 nci maddelerinde yer almaktadır. Özel haller dışında, KDV beyannamelerinin işe başlama ayından başlayarak, mükellefiyetin devamı süresince (beyana konu işlem olsun olmasın) muntazam şekilde her ay verilmesi gerekmektedir (KDV Kanunu Md:40/3).

Mal teslimi ve hizmet ifası açısından özellik taşıyan konular ve paragraf numaraları şöyledir (Md:1):

	<u>Paragraf No.</u>
• Ticari ve sınai faaliyetler	2.1.
• Zirai faaliyet	2.2.
• Serbest meslek faaliyeti	2.3.
• Müzayede mahallerinde mal satışı	4.4.1.
• Resmi daire, kurum ve kuruluşları ile, mesleki teşekküller ve hayır kurumlarının mükellefiyet durumu	4.7.
• Factoring firmalarının durumu	6.3.4.
• Finansal kiralama şirketlerinin durumu	6.4.
• Kooperatiflerin durumu	6.21.
• Bankaların durumu	6.22.
• Bankerlerin durumu	6.23.
• Sigorta şirketlerinin durumu	6.24.
• Sigorta acentelerinin durumu	6.25.
• Hal Komisyoncularının durumu	6.26.
• Telif kazancı elde edenlerin durumu	6.28.
• Adi ortaklıkların durumu	6.29.
• Noterlerin durumu	6.37.
• İrtibat bürolarının durumu	6.40.
• Duty Free Shop'ların durumu	6.41.
• Serbest bölgelerdeki iş yerlerinin durumu	6.42.

Söz konusu bölümlerdeki açıklamalarımızdan da anlaşılacağı üzere, münhasıran KDV den istisna edilmiş işlemler yapmakta olanların KDV mükellefiyeti tesis ettirmelerine ve beyanname vermelerine gerek yoktur.

- Şahsi işletmelerde mükellef işletme sahibidir.
- Gelir vergisinden muaf tutulan esnafın KDV mükellefiyeti yoktur.
- Basit usule tabi mükelleflerin, bu mükellefiyet kapsamındaki teslim ve hizmetleri KDV istisnası kapsamına alınmıştır. Söz konusu mükellefler bu faaliyetleri dolayısıyla KDV mükellefi olmazlar, KDV indirim hakları yoktur. Bunların verdikleri fatura ve benzeri belgelere dayanılarak KDV indirimi yapılamaz.
- Adi ortaklıklarda KDV açısından vergi süjesi ortaklıktır. (Adi ortaklık için KDV ve stopaj açısından mükellefiyet tesis edilir. Adi ortaklıkların gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti olmaz.) Ortaklardan her birinin bu

# MADDE 8 : MÜKELLEFLER

ortaklıkta ortak olmaları nedeniyle KDV mükellefiyeti yoktur. Ancak ortakların ayrıca şahsi işletme sahibi olmaları halinde bu işletmeleri bakımından kendi adlarına KDV mükellefiyeti tesis ettirmeleri gerekir.

- Serbest meslek faaliyetinde bulunanlar KDV mükellefi olurlar.
- Gerçek usulde zirai kazanç elde edenlerin KDV mükellefiyeti tesis ettirmeleri gerekir. Vergiden muaf çiftçiler KDV mükellefi olmazlar.
- Kollektif, komandit, limited ve anonim şirketler ticaret siciline tescil anından itibaren KDV mükellefi olurlar.

KDV kapsamına girecek şekilde (Md:1) mal ve hizmet tesliminde bulunan resmi kuruluşlar, mesleki teşekküller, hayır kurumları kooperatifler ve benzerleri bu faaliyetlerinin devamı süresince söz konusu işletmeler KDV mükellefidirler. Ancak genel bütçeye dahil İdareler adına KDV mükellefiyeti tesis edilmez. Bu kuruluşlarca KDV tahsilini gerektiren bir işlem yapıldığında KDV, saymanlıklarca vezne alındığında ayrıca gösterilmek suretiyle tahsil edilir. Ancak genel bütçeli idarelere bağlı iktisadi amaçlı kuruluşlar (döner sermayeli işletmeler) bakımından KDV mükellefi olmaları gerekir.

KDV mükellefiyeti, her bir vergi süjesi bazında merkezî olarak, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti yönünden bağlı bulunulan Vergi Dairesinde tesis olunur.

KDV mükellefleri, Türkiye'deki tüm işyerleri ve şubelerdeki işlemlerini, tek bir KDV beyannamesinde konsolide etmek suretiyle beyanda bulunurlar.

Türkiye'de birden fazla şubesi bulunan yabancı ülkelerde mukim kişi ve kuruluşlar, bu şubelerdeki işlemlerini konsolide ederek, Türkiye'deki iş merkezlerinin (G.V. veya K.V. mükellefiyetlerinin) bulunduğu Vergi Dairesine KDV beyannamelerini verirler. KDV mükellefiyetinin hangi Vergi dairesinde tesis olunacağı 43 üncü, tarhiyata kimin muhatap tutulacağı ise 44 üncü madde ile ilgili bölümde açıklanmıştır.

## 2.2. İthalatta Mükellef :

### 2.2.1. Mal İthalatında Mükellef :

Mal ithalatında, ithal olunan mala ait KDV nin mükellefi malı ithal edenlerdir ve KDV ithalat işlemi yapan Gümrük İdaresi'nce tarh olunur. (Md.43/4) İthalatın şekli ve kim tarafından yapıldığı mükellefiyeti etkilemez. Mutemet eliyle yapılan ithalatta tüm işlemler mutemet adına yürütülmekle beraber KDV nin asıl yüklenicisi (KDV yi ödeyecek ve indirecek olan) asıl ithalatçıdır.

### 2.2.2. Hizmet İthalatında Mükellef :

Hizmet ithali tabirinin anlamı, 1 inci madde ile ilgili 3.2. nolu bölümde ve 6 ncı madde ile ilgili kısımda açıklanmıştır. Uygulamada hizmet ithali yurt dışında mukim kişilerce ifa olunan hizmetlerin 6 ncı maddenin b fıkrasına göre Türkiye'de yapılmış sayılması şeklinde anlaşılmalıdır, hizmeti ithal eden ise mükellef sıfatı ile değil 9 uncu maddede açıklandığı üzere sorumlu sıfatıyla bu işlemde doğan KDV yi ödemektedir.

## 2.3. Transit Taşımacılıkta Mükellef :

7 nci ve 14 üncü madde ile ilgili bölümlerde açıkladığımız gibi, parkurun bir kısmının Türkiye'de bulunduğu nakliyelerin iç parkura isabet eden kısmı KDV ye tabi olmakla beraber bu işlemler 84/8889 nolu Bakanlar Kurulu Kararı ile istisna kapsamına alınmış olduğu için, söz konusu işlemlerde vergi doğmamakta, dolayısıyla mükellefiyet durumu ortaya çıkmamaktadır.

## 2.4. PTT ve Radyo-Televizyon Kurumlarının ve İcra Dairelerinin Mükellefiyeti :

8. maddenin 1/d fıkrasında PTT İşletme Müdürlüğü'nün ve radyo televizyon kurumunun (TRT) KDV mükellefi olduklarının belirtilmesi bize göre tamamen gereksizdir. Çünkü bu kurumların faaliyetlerinin KDV ye tabi olduğu 1 inci maddenin 3/a fıkrasında hasseten belirtilmiştir ve KDV uygulamasındaki merkezi mükellefiyet esası uyarınca söz konusu kurumların mükellef olmaları doğal sonuçtur ( 1 inci madde ile ilgili 4.1. nolu bölüme bakınız).

İcra yoluyla yapılan satışlarda KDV mükellefi icra daireleridir. (48 nolu Tebliğin D-1 bölümü)

## 2.5. Her Türlü Şans ve Talih Oyunları Tertibinde Mükellef :

Şans ve talih oyunları tertip etmek sureti ile yapılan faaliyetlerde KDV mükellefi bu oyunları tertip edendir.

Öte yandan, KDV Kanunu'nun 20/4 üncü maddesine göre, talih oyununa katılma işleminin biletle belgelendiği hallerde, bilette yazılı tutar KDV yi de ihtiva edecek şekilde belirlenir. Bilette KDV tutarı ayrıca gösterilmez, fakat bilet bedeline KDV nin dahil olduğu belirtilir. (KDV Genel Uygulama Tebliğinin III/A-1.2. No.lu bölümü)

## MADDE 8 : MÜKELLEFLER

Mesela;

10 TL. bedelle satılan piyango biletinde  $10 \div 118 \times 18 = 1.52$  TL. lik kısım KDV dir.

KDV Kanunu'nun 1/3-b maddesi ile KDV kapsamına alınan şans ve talih oyunları tertiplenmesi ve oynanması konusu, bu maddeyle ilgili 4.2. nolu bölümde geniş şekilde açıklanmıştır. Bu gibi oyunlarda mükellef, bahsi yahut oyunu düzenleyenlerdir. Söz konusu oyunlara katılma karşılığında yahut oyunun icra edildiği yerlere giriş için alınan ücretler, Kanunun 23/b maddesi uyarınca özel matrah şekline tabidir. Söz konusu ücretler KDV dahil olarak (Md:20/4) ve perakendeci kârını da kavrayacak şekilde tespit edilir. Dolayısıyla bahis veya oyundan doğan KDV nin tümü, oyunu tertipleyen mükellefler tarafından ödenir.

### 2.6. Profesyonel Sanatçı veya Sporcuların Katıldığı Gösterilerde Mükellef :

KDV Kanunu'nun 1/3-c maddesi ile;

*"Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi"*

şeklindeki işlemler KDV kapsamına alınmış olup, bu işlemlerin KDV karşısındaki durumu, 1 inci maddeye ilişkin 4.3. nolu bölümde detaylı şekilde açıklanmıştır.

Bu işlemlerde KDV nin mükellefi, gösteriyi tertipleyenler veya gösterenlerdir. Söz konusu işlemler de özel matrah şekline tabi olduğu için (Md:23/c) bu gibi işlemlerde doğan KDV nin tümü, tertipleyen veya gösterenler tarafından ödenir.

### 2.7. Kiralama İşlemlerinde Mükellef :

8 inci maddenin 1/h bendinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler KDV mükellefi olarak tayin edilmişlerdir.

Ticari çerçevede yapılan kiralama işlemleri 8 inci maddenin 1/h bendine göre değil 1/a bendine göre (ticari faaliyet nedeniyle) tesis olunan mükellefiyetle ilgilidir. İktisadi İşletmelere dahil olmayan (gayrimenkul sermaye iradı sağlayan) gayrimenkul kiralaları ise 17 nci maddenin 4/e bendinde istisna kapsamına alınmıştır ve bir kimseye ait iktisadi işletmeye dahil gayrimenkul adedi ne kadar çok olursa olsun o kimsenin kiralama işlemleri nedeniyle KDV mükellefiyeti tesis ettirmesi söz konusu değildir. Bu nedenle 1/h bendine göre mükellefiyet tesisi gerektiren kiralama işlemleri, menkul mal ve gayri maddi hakların kiralanması ile sınırlı olup, bu işlemler nedeniyle mükellefiyet tesis ettirilmesi ender rastlanan bir durumdur.

1 inci maddenin 3/f bendi ile KDV kapsamına alınmış olan kiralama işlemleri hakkındaki açıklamalarımız, söz konusu maddeyle ilgili 4.6. nolu bölümde açıklanmıştır.

### 2.8. Müzayede Mahallerinde Yapılan Satışlarda Mükellef:

KDV Kanunu'nun 1/3-d maddesinde "MÜZAYEDE MAHALLERİNDE YAPILAN SATIŞLAR" KDV kapsamına alınmış olmakla beraber bu satışlarda KDV mükellefinin kim olduğu hakkında hüküm mevcut değildir.

7104 sayılı Kanun'a (ç) bendi eklenmek suretiyle,

*"ç) Müzayede mahallerinde yapılan satışlarda bu satışları yapanlar,"*

bu satışlar açısından mükellef olarak tayin edilmişlerdir.

Müzayede mahallinde yapılan satışların KDV karşısındaki durumu hakkındaki görüşlerimiz, 1 inci maddeye ilişkin 4.4.1. no.lu bölümde belirtilmiştir.

### 2.9. İsteğe Bağlı Mükellefiyet :

1 inci maddenin 3/h bendinde rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyet suretiyle vergilendirilecek işlemler KDV kapsamına alınmış, 8 inci maddenin 3/ı bendinde ise isteğe bağlı mükellefiyete göre vergilendirilecek işlemlerde, mükellefiyet tesisi talebinde bulunanların, bu işlemlere ilişkin KDV nin mükellefi olacakları belirtilmiştir.

Vergi kapsamına girmeyen işlemlerin, işlemi yapanın isteği üzerine vergilendirilmesini öngören bu hükmün, uygulama alanı bulması son derece zayıf bir ihtimaldir. Bir kimsenin işlemini vergi dışında gerçekleştirme imkanı

## MADDE 8 : MÜKELLEF

varken bundan sarfınazar edip teslim ve hizmetlerinde vergi uygulamak istemesi, dolayısıyla defter tutmak, beyanname vermek, belge muhafaza etmek zorunda kalması beklenemez. Eğer işlem prensip olarak vergiye tabi olmakla beraber istisna kapsamına alınmışsa, isteğe bağlı mükellefiyet (1/3-h maddesine göre) değil, istisnadan vazgeçme başlıklı 18 inci maddeye göre söz konusudur.

### **2.10. Türkiye'deki KDV Mükellefi Olmayan Gerçek Kişilere Yönelik Olarak Elektronik Ortamda Hizmet Sunan Yabancı Firmaların KDV Mükellefi Olmaları ve Bu Mükellefiyeti Nasıl Yerine Getirecekleri :**

7061 sayılı Kanun'un 41 inci maddesinde, KDV mükellefiyeti olmayan gerçek kişilerin yurtdışından elektronik ortamda satın aldıkları hizmetlere ilişkin KDV sorumluluğu kaldırılmış, bu hizmetleri veren yabancı firmaların Türk KDV mükellefi olmaları öngörülmüştür.

Bu maddeye göre KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda hizmet sunan yabancı firmalar KDV mükellefi olacaklar ve bu kapsamdaki beyanlarını, yeni ihdas edilen 3 no.lu KDV beyannamesi vermek suretiyle yerine getireceklerdir.

Bu yeni uygulamanın esasları 17 no.lu KDV Tebliği'nin 1 inci maddesinde düzenlenmiş olup bu düzenleme metni aşağıda sunulmuştur:

*"MADDE 1 – 26/4/2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin (I/C) kısmında yer alan "2.1.2.1. İkametgâhi, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler" bölüm başlığından sonra gelmek üzere "2.1.2.1.1. Genel Olarak" bölüm başlığı eklenmiş ve bu bölümden sonra gelmek üzere aşağıdaki bölüm eklenmiştir.*

*"2.1.2.1.2. Katma Değer Vergisi Mükellefi Olmayan Gerçek Kişilere Elektronik Ortamda Sunulan Hizmetler*

*28/11/2017 tarihli ve 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 41 inci maddesiyle 3065 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin (1) numaralı fıkrasında yapılan değişiklik ile Türkiye'de ikametgâhi, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisinin, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödeneceği, Maliye Bakanlığının elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.*

*Buna göre Türkiye'de ikametgâhi, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından Türkiye'de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda sunulan hizmetler KDV'ye tabi olup, bu hizmetlere ilişkin KDV'nin beyanı ve ödemesi bu bölümde yer alan usul ve esaslara tabidir.*

*Elektronik ortamda sunulan hizmetlerin bir işyeri oluşturacak şekilde verilmesi durumunda (Türkiye'de bir işyerinin oluşup oluşmadığı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenir.), bu hizmetlere ilişkin verginin genel esaslar çerçevesinde (1 No.lu KDV beyannamesi ile) beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.*

#### **2.1.2.1.2.1. Elektronik Hizmet Sunucularının KDV Mükellefiyeti**

*213 sayılı Kanunun mükerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde; beyanname ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları kullanılmak suretiyle internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesine, bunların aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluk veya standartları mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya ya da belirlemeye, beyannameler üzerine düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameleri elektronik ortamda tebliğ etmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.*

*Türkiye'de ikametgâhi, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayıp, Türkiye'de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda hizmet sunanlar, bu hizmetlere ilişkin KDV'yi, "Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti" tesis ettirmek suretiyle beyan ederler.*

*Söz konusu hizmet sunucuları bu işlemlere ilişkin KDV'yi, 3 No.lu KDV beyannamesi ile elektronik ortamda beyan ederler.*

*Bu kapsamdaki hizmet sunucularının, ilk kez verecekleri 3 No.lu KDV beyannamesini vermeden önce, Gelir İdaresi Başkanlığının [www.digitalservice.gib.gov.tr](http://www.digitalservice.gib.gov.tr) adresinde yer alan formu doldurmaları gerekir.*

*Söz konusu formun elektronik ortamda doldurulup onaylanması üzerine, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı nezdinde, hizmet sunucusu adına "Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti" tesis ettirilir.*

*Bu kapsamdaki mükelleflerden ayrıca işe başlama bildirimi aranmaz. Mükellefiyet tesisi üzerine internet vergi dairesinde işlem yapılabilmesi için mükellefe kullanıcı kodu, parola ve şifre verilir.*

## MADDE 8 : MÜKELLEF

*Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti tesis ettirenlerin, herhangi bir had ile sınırlı olmaksızın beyannamelerini 213 sayılı Kanunun mükerrer 227 nci maddesi uyarınca meslek mensuplarına imzalatma zorunluluğu kapsamında olmamaları uygun görülmüştür.*

*Elektronik hizmet sunucusunun açıkça belirtilmediği ve bu durumun taraflar arasındaki sözleşmeye yansıtılmadığı, düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde hizmete ve elektronik hizmet sunucusuna ilişkin bilgilere açıkça yer verilmediği hallerde, elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin KDV, elektronik hizmet sunumuna aracılık edenler tarafından beyan edilip ödenir.*

*Öte yandan, müşteriden bedel talep etme, söz konusu hizmete ilişkin genel şartları belirleme yetkisi veya hizmeti ifa etme yükümlülüğü bulunanlar, elektronik hizmet sunucusu olarak kabul edilir.*

### 2.1.2.1.2.2. Verginin Hesaplanması

*Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti kapsamında bulunanlar, Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sundukları hizmetler için, bu hizmetlerin tabi olduğu oranda KDV hesaplarlar.*

*Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti bulunanların 213 sayılı Kanun uyarınca defter tutma zorunluluğu bulunmamaktadır.*

*Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti kapsamında beyan edilen hizmetlere ilişkin olması şartıyla, Türkiye’de KDV mükellefiyeti bulunanlardan temin edilen mal ve hizmetler nedeniyle düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV’nin, bu kapsamda beyan edilen işlemlere isabet eden kısmının 3065 sayılı Kanunun (29/1) inci maddesi kapsamında indirim konusu yapılması mümkündür.*

*Bu fatura ve benzeri belgeler, 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümleri gereğince muhafaza edilir.*

### 2.1.2.1.2.3. Beyan ve Ödeme

*Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti kapsamında bulunanlar, Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sundukları hizmetler nedeniyle hesapladıkları KDV’yi, takvim yılının aylık vergilendirme dönemleri itibarıyla, vergilendirme dönemini takip eden ayın yirmidördüncü günü akşamına kadar, internet vergi dairesi aracılığıyla ve 3 No.lu KDV Beyannamesi ile Türk Lirası cinsinden beyan ederler. Ancak elektronik hizmet sunucularına özel KDV mükellefiyetine ilişkin hükmün yürürlüğe girdiği 1/1/2018 tarihinden itibaren, Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayıp, Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda hizmet sunanların, 2018 yılının Ocak, Şubat, Mart dönemlerinde yaptıkları işlemleri 2018 yılının Nisan ayının başından itibaren yirmidördüncü günü akşamına kadar verecekleri 3 No.lu KDV beyannamesi ile beyan etmeleri uygun görülmüştür.*

*Bu kapsamda bulunan mükelleflerin, beyanı gereken herhangi bir işlemin olmaması halinde, ilgili döneme ilişkin beyanname vermelerine gerek yoktur.*

*Bedelin döviz olarak hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği günkü Resmî Gazete’de yayımlanan Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevrilir. Merkez Bankasınca Resmî Gazete’de ilan edilmeyen dövizlerin Türk parasına çevrilmesinde ise cari döviz kuru esas alınır.*

*Bu kapsamda beyan edilen KDV’nin, beyannamenin verilmesi gereken ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenmesi gerekir.*

*Ödeme; vergi dairelerine ve tahsile yetkili bankalara yapılabileceği gibi, Gelir İdaresi Başkanlığının internet adresi ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)) üzerinden tahsile yetkili bankaların banka kartı veya kredi kartı ile de yapılabilir.*

### 2.1.2.1.2.4. Yükümlülüklerin Yerine Getirilmemesi

*3065 sayılı Kanunun (9/1) inci maddesinde yer alan elektronik ortamda sunulan hizmetlere yönelik beyan yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelere uymayanlar hakkında, 213 sayılı Kanunun vergi cezalarına dair hükümlerinin uygulanacağı tabiidir.”*

## MADDE 8 : MÜKELLEF

### 3. FAZLA VEYA YERSİZ OLARAK HESAPLANAN KDV HAKKINDA YAPILACAK İŞLEM :

KDV Kanunu'nun 8/2 nci maddesinde düzenlenmiş olan bu konu KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/C-1.1. nolu bölümünde şöyle açıklanmıştır.

7104 sayılı Kanun'un 2 nci maddesi ile KDV Kanunu'nun 8 inci maddesinin 2 nci fıkrasının son cümlesindeki Maliye Bakanlığı'na yetki veren hüküm korunmuş ve gereksiz olarak fazladan hesaplanan KDV'nin iade edilebilmesi için, bu verginin Hazineye intikali gerektiği ve iadenin işlemi yapan mükellefe yapılacağı hükümleri getirilmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin 18 no.lu Tebliğ ile bu hükümlere göre uyarlanan, I/C-1.1.1. ve I/C-1.1.2. no.lu bölümleri şöyledir:

#### **“1.1.Fazla veya Yersiz Uygulanan Vergi**

##### **1.1.1.Fazla veya Yersiz Vergi Uygulayanlar**

3065 sayılı Kanunun (8/2)nci maddesine göre, vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya KDV'yi fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde, düzenlediği bu tür vesikalarda KDV gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. Bu gibi sebeplerle fazla veya yersiz hesaplanan ve Hazineye ödenen vergi, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre işlemi yapan mükellefe iade edilir. Şu kadar ki söz konusu iadenin yapılabilmesi için işlemle ilgili beyanların düzeltilmesi ve fazla veya yersiz hesaplanan verginin satıcı tarafından alıcıya geri verilmesi şarttır.

Örneğin; Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf olanlar, mal ve hizmet satışları dolayısıyla KDV hesaplamazlar. Kanun hükmüne rağmen satış bedellerinde vergi gösterip müşteriden vergi tahsil edenler, bu vergiyi vergi dairesine yatırmak zorundadırlar.

Aynı şekilde kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler de fazla tahsil ettikleri vergiyi vergi dairesine ödemek mecburiyetindedirler.

Örnek:100.000TL'lik bir satış için 8.000 TL vergi hesaplaması gerekirken, 18.000TL hesaplayıp müşteriden tahsil edenler, fazla tahsil ettikleri bu vergiyi ilgili vergi dairesine beyan edip ödemek zorundadırlar.

##### **1.1.2. Fazla veya Yersiz Hesaplanan ve Hazineye Ödenen Verginin İadesi**

3065 sayılı Kanunun (8/2)nci maddesi kapsamında fazla veya yersiz hesaplanan ve Hazineye ödenen verginin iadesi aşağıdaki esaslara göre gerçekleştirilir.

Kural olarak, fazla veya yersiz hesaplanan vergi bulunması durumunda, gerek satıcı gerekse alıcı nezdinde işlemin KDV uygulanmadan önceki hale döndürülmesi esastır.

Fazla veya yersiz olarak hesaplanan vergi, öncelikle satıcı tarafından alıcıya iade edilecektir. Alıcının indirim hakkı bulunan mükellef olmaması durumunda, satıcının söz konusu fazla veya yersiz KDV tutarını alıcıya ödediğini gösterir bir belge ile vergi dairesine başvurması gerekmektedir. Alıcının indirim hakkı bulunan bir mükellef olması durumunda ise, satıcının fazla veya yersiz KDV tutarını alıcıya ödediğini gösterir belgeye ek olarak, alıcının fazla veya yersiz KDV tutarını indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle düzeltme yaptığının alıcının vergi dairesinden alınacak bir yazıyla tevsiki de istenecektir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla fazla ve yersiz uygulanan vergi, söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar tarafından düzenlenecek yazıya istinaden vergi dairesi tarafından yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda alıcıya iade edilir. Söz konusu yazının genel bütçeli idarelerde söz konusu tutarın tahsil edildiği ve gelir hesaplarına aktarıldığı, diğer idare, kurum ve kuruluşlarda ise beyan edilerek vergi dairesine ödendiğini tevsik etmesi gerekir.

Satıcının, fazla veya yersiz olarak hesaplanan vergiyi alıcıya ödediğini gösterir belge ve indirim hakkı bulunan alıcıların düzeltmeyi yaptığını gösterir vergi dairesi yazısı ile birlikte, beyanlarını düzeltmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, fazla veya yersiz hesaplanan KDV tutarı, ilgili dönem beyannamesinden tenzil edilir ve sonraki dönemler de buna göre düzeltilir.

Fazla veya yersiz olarak ödendiği iddia edilen KDV'nin, satıcı tarafından iade olarak talep edilebilmesi için, KDV beyannamesinde hesaplanan KDV olarak beyan edilmesi ve beyana konu edildiği dönem ile iade talep edilen dönem arasında asgari söz konusu KDV tutarı kadar ödenecek KDV çıkması ve Hazineye ödenmesi gerekmektedir.



## MADDE 8 : MÜKELLEFLER

- Beyan edilen dönemle iade talep edilen dönem arasında, fazla veya yersiz uygulanan KDV tutarından daha düşük tutarda ödenecek KDV çıkması ve Hazineye ödenmesi durumunda, sadece bu tutar iadeye konu edilebilecektir.

- Beyan edilen dönemle iade talep edilen dönem arasında ödenecek KDV çıkmaması durumunda ise, Hazineye intikal eden herhangi bir vergi bulunmadığından sadece düzeltme yapılacak olup, iade söz konusu olmayacaktır.

İthalat sırasında fazla veya yersiz uygulanan vergiler,3065 sayılı Kanununun 48 inci maddesi hükmüne göre; indirim hakkına sahip olmayanlara Gümrük Kanununa göre iade olunacaktır.

İthalat sırasında fazla veya yersiz uygulanan verginin indirim hakkına sahip mükelleflere iadesi, mükellefin beyanlarının düzeltilmesi üzerine bağlı olduğu vergi dairesince gerçekleştirilir. Bunun için, indirim hakkına sahip mükellef, gümrük idaresine bir dilekçe ile başvurarak, gümrük idaresi fazla veya yersiz tahsil ettiği vergi tutarını mükellefin vergi dairesine doğrudan göndereceği bir yazı ile bildirir. Vergi dairesi bu yazı üzerine iade talebini sonuçlandırır.

(6 No.lu KDV Tebliği'nin 1 inci maddesi ile ilave edilen paragraf) İndirim hakkına sahip mükelleflerin ithalat matrahında, ithalat işleminden sonra meydana gelen azalmalar (transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtıldığının tespit edildiği durumlar dâhil) nedeniyle fazla veya yersiz ödenen vergiler, bu mükellefler tarafından indirim hesaplarına alındığından iade edilmez. İthalat sırasında fazla veya yersiz ödenen bu vergiler ile ilgili olarak indirim hesaplarında herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

(6 No.lu KDV Tebliği'nin 1 inci maddesi ile ilave edilen paragraf) Bu uygulama yurtdışından temin edilen hizmetlere (gayri maddi hak ödemeleri dâhil) ilişkin sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenen vergiler için de geçerlidir.

Maliye İdaresi bu Tebliğ'e ilave ettiği yukarıdaki iki paragraf ile, matrah azalmasından kaynaklanan Gümrük İdaresi'ne fazladan ödenmiş KDV'lerin, indirimle giderileceğini (bu tür fazlalıkların iade edilmeyeceğini) hükme bağlamıştır.

İlk paragrafta yer alan “(transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtıldığının tespit edildiği durumlar dâhil)” ibaresi Maliye İdaresi'nin örtülü kazanç veya örtülü sermaye kapsamındaki KDV yüklenimlerinin KDV Kanunu 30/d maddesi uyarınca indirilemeyeceği yönündeki katılmadığımız görüş ile çelişki arz etmiştir. Bu konudaki görüşlerimiz 30 uncu maddeye ilişkin 2.4. no.lu bölümde ele alınmıştır.

8/10/2012 tarihli ve 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1, 2 ve 3 üncü maddelerinde, 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen malların, imalatçılar tarafından imalatta kullanılmaları halinde, vergi tutarlarının indirimli uygulanmasına yönelik düzenlemeler yapılmıştır.

Söz konusu Kararnamede düzenlenen indirimli vergi uygulamalarından kaynaklanan vergi farklılaştırmalarının alıcılara iade yöntemi ile uygulanması, ÖTV Kanununun 12 nci maddesinin dördüncü fıkrasında Maliye Bakanlığına verilen yetkiye istinaden uygun görülmüş olup, bu düzenlemelerin uygulama usul ve esasları, 25 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinde belirlenmiştir.

Bu uygulamada, satıcılar tarafından teslim konu mallar için bağlı oldukları vergi dairelerine ödenmiş olan ÖTV, KDV matrahına dâhil olduğundan, bu ÖTV'nin 25 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinde yer alan usul ve esaslar çerçevesinde imalatçılara iade edilen kısmı üzerinden hesaplanan KDV de fazla/yersiz hesaplanan KDV niteliğine dönüşmektedir. Bu şekilde fazla/yersiz hesaplanan KDV niteliğine dönüşen vergi, bu bölümde yer alan açıklamalar doğrultusunda iade edilir.”

Yukarıdaki Tebliğ bölümlerinin son 3 paragrafında belirtilen uygulama, daha önce 112 nolu KDV Genel Tebliğine göre yapılmaktaydı. Ve iadeler YMM raporu ile sonuçlandırılabilirdi. KDV Genel Uygulama Tebliğiyle iade yöntemi yukarıdaki şekilde değiştirilmiştir.

#### 4. KDV MÜKELLEFİYETİNİN SONA ERMESİ :

Şahsi işletme sahipleri muhtelif nedenlerle faaliyetlerini durdurup gelir vergisi ve KDV mükellefiyetlerinin sona erdirilmesini istemektedirler. İş bırakma olarak isimlendirilen bu durum, vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi olarak tarif edilmekte, işin herhangi bir nedenle geçici süre için durdurulması işi bırakma sayılmamaktadır (VUK Md:161). Bu esas, zirai kazanç ve serbest meslek kazancı elde edenler açısından da geçerlidir.

Mükellefin işi bırakma dilekçesi verebilmesi için işletmeye dahil olan tüm malları satması veya KDV hesaplayarak işletmeden çekmiş olması gerekir. Çoğu mükelleflerin, işi bırakma dilekçesinde belirttikleri tarih itibarıyla,

## MADDE 8 : MÜKELLEFLER

işletmelerinde mal bulunduğu, bu mallarla ilgili olarak (işletmeden çekiş nedeniyle) KDV hesaplamaksızın mükellefiyetlerini sona erdirdikleri görülmektedir. Bu kişiler terk tarihi itibarıyla işletme envanterine dahil malların emsal bedeli üzerinden hesaplanacak KDV yi cezalı ve gecikme zamlı olarak ödemek zorunda kalabilirler.

Adi şirketler birer KDV süjesidir. Adi şirkete yeni ortak alınması veya ortak çıkması şirketin mükellefiyetini etkilemez. Fakat Maliye İdaresi, ortak sayısının bire düşmesi halinde ortaklığın sona erdiğini, bu nedenle ortaklığın tüm malvarlığının KDV ye tabi tutulmak suretiyle kalan ortağa fatura edilmesini ortaklığın KDV mükellefiyetinin bu suretle sona erdirilmesini istemektedir. 1 inci madde ile ilgili 6.29. nolu bölümde izah ettiğimiz gibi işletmenin bütünlüğü bozulmamışsa, mükellefiyetin kalan ortağa intikal ettiği kabul edilmeli ve KDV hesaplanması istenmemelidir.

Kollektif, komandit, limited ve anonim şirketlerin KDV mükellefiyeti, bu şirketlerin tüzel kişiliği ortadan kalkıncaya kadar devam eder.

Kooperatiflerin KDV karşısındaki durumu, 1 inci madde ile ilgili 6.21. nolu bölümde açıklanmıştır. Kooperatifler, özel nitelikleri gereği, münhasıran KDV den müstesna işlemler yapmaları halinde KDV mükellefiyeti tesis ettirmezler. Vergiye tabi işlemleri nedeniyle mükellefiyet tesis ettirmiş olan kooperatifler, bu vergiye tabi olmalarını gerektiren işlemleri tamamen sona erdirdiklerinde veya münhasıran KDV den istisna edilen işlemler yapar hale geldiklerinde, tüzel kişiliklerinin ortadan kalkması beklenmeksizin mükellefiyetleri terkin edilmelidir.

Aynı şekilde, KDV ye tabi işlemlerde bulunmaları nedeniyle KDV mükellefiyeti tesis ettiren resmi kuruluşlar, meslekî teşekküller, dernek ve vakıfların KDV mükellefiyeti, vergiye tabi olmayı gerektiren işlemlerin tümüyle durdurulması ve sona erdirilmesine bağlı olarak kaldırılmalıdır. Ancak uygulamada, piyango veya gösteri tertibi gibi geçici bir işlem nedeniyle tesis ettirilen mükellefiyetlerin dahî sona erdirilmesinde güçlüklerle karşılaşmaktadır.

Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine KONUT teslimleri yukarıdaki bölümde açıklandığı üzere net alanı 150 m<sup>2</sup> yi aşsın aşmasını 1.8.1998'den itibaren istisna kapsamına alınmıştır. (Md.17/4-k)

- 1.8.1998 tarihinden sonra kurulan ve KDV'ye tabi başka işlemi bulunmayan konut yapı kooperatiflerinin KDV açısından mükellef olmaları ve KDV beyannamesi vermeleri söz konusu olmayacaktır.
- 1.8.1998 tarihinden önce kurulmuş olan konut yapı kooperatifleri, KDV'ye tabi başka işlemleri yoksa, son olarak Temmuz - Ağustos - Eylül / 1998 dönemini kapsayan üç aylık KDV beyannamelerini verdikten sonra KDV mükellefiyetleri sona erecek, yine KDV'ye tâbi başka bir işlem yapmadıkları sürece KDV beyannamesi vermeyeceklerdir. Verilen son KDV beyannamesinde sonraki döneme devreden KDV toplamı gider veya maliyet olarak dikkate alınacaktır.

### 5. MÜKELLEFIYETİN SONA ERMESİNDEN SONRA YAPILAN İŞLEMLER :

Faaliyetin durdurulması veya sair nedenlerle işletmeden çekilen malın, ticari faaliyet çerçevesi dışına çıkarak özel mameleke dahil mal hüviyeti kazanacağı ve bu nedenle söz konusu malların sonradan satılması işleminde mükellefiyet söz konusu olmayacağı satışın gider pusulası veya protokol ile belgeleneceği görüşündeyiz.

Bu konu ile ilgili olarak Vergi Dünyası isimli derginin 86 ncı sayısında yayınlanan soruya ve son derece isabetli bulduğumuz cevaba burada yer vermekle yetiniyoruz:

"SORU :

(A) isimli şahıs, ötedenberi gerçek usulde Gelir Vergisi mükellefi iken, 31.12.1986 tarihinde işini terk etmiş ve işin bırakılmasına ilişkin VUK'ndaki ve KDVK'ndaki yükümlülüklerini yerine getirmiş, KDVK'nun 41 inci maddesinde hüküm altına alındığı şekilde KDV beyannamesini zamanında vergi dairesine vermiştir. Söz konusu şahıs işini bırakması dolayısıyla şahsi mal varlığına intikal eden 10.000.000 değerindeki emtiasını 30.7.1987 tarihinde 15.000.000 liraya gerçek usulde mükellef (B) şahsına satmıştır. Bu satış neticesinde elde edilen 5.000.000 TL lık kazanç (A) şahsı tarafından 1987 yılının arızı kazancı olarak beyan edilmiştir.

Bu durumda;

a. Söz konusu (A) şahsı 30.7.1987 tarihinde satışını yaptığı malların Katma Değer Vergisini alıcıdan tahsil ederek vergi dairesine beyan edecek midir?

b. İlgili kişinin mükellefiyet kaydı 31.12.1986 tarihi itibarıyla 1987 yılının Ocak ayında silindiğine göre, fatura düzenlenmesi söz konusu değildir. Bu durumda satışını nasıl belgeleyecektir?

YANIT :

a. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesinin 1 nolu bent hükmüne göre, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler KDV ne tabi olup, bu faaliyetlerin arızı olarak yapılması halinde meydana gelen mal teslimleri ve hizmet ifaları KDV ne tabi değildir. Sözü edilen kanunun yine birinci maddesinin ikinci

## MADDE 8 : MÜKELLEF

fıkrasında söz konusu faaliyetlerin devamlılığının Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine; Gelir Vergisi Kanunda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği hükmü yer almaktadır.

Sorunuzda da belirttiğiniz gibi (A) şahsının elde ettiği kazanç arızı ticari muamelelerin icrasından elde edildiğinden, bu kazancın GVK 82/1. maddesi uyarınca arızı kazanç olarak beyan edilmesi uygundur.

Yukarıda da değindiğimiz gibi arızı olarak yapılan ticari muamelelerde ortaya çıkan mal teslimleri Katma Değer Vergisi Kanunu uyarınca KDV ye tabi değildir. Bu durumda söz konusu (A) şahsının alıcıdan KDV tahsil etmemesi gerekir. Buna rağmen düzenlenen belgelerde KDV gösterilmiş ise, KDVK nun 8/2 nci maddesi uyarınca bu verginin ödenmesinde (A) şahsı yükümlü olacaktır.

b. İlgili (A) şahsının mükellefiyet kaydı 31.12.1986 tarihi itibarıyla 1987 yılının Ocak ayında silindiğine göre 30.7.1987 tarihinde yapılan satış için fatura düzenlemesi söz konusu değildir. Bu durumda yapılan satış işlemi alıcı ve satıcı arasında düzenlenecek bir satış sözleşmesi ile tevsik edilebilir."

Not: Halen geçerli mevzuata göre, mükellefiyeti sona ermiş olanlar tarafından yapılan arızî ticari mal satışlarının gider pusulası ile belgelenmesi, bu satışlarda KDV ve stopaj hesaplanmaması gerekmektedir.

### **6. KDV NİN MÜKELLEFİ SATICI OLMAKLA BERABER BU VERGİYİ ASIL YÜKLENEN ALICIDIR BU NEDENLE ALICININ HAKSIZ OLARAK UĞRADIĞI KDV UYGULAMASINA KARŞI DAVA AÇMA HAKKI VARDIR:**

KDV Kanunu'nun 8 inci maddesinde mükellef olarak tanımlanan kişi veya kuruluşlar, KDV ye tabi işlemleri yapan satıcılardır.

Hal böyle olmakla beraber KDV nin yansıma özelliği nedeniyle bu verginin asıl yüklenicisi alıcıdır.

Dolayısıyla bir alıcı haksız KDV ye maruz kaldığı takdirde bu KDV yi geri isteme, red edildiği takdirde dava açma hakkına sahip olmalıdır.

Danıştay 3. Dairesinin 3 Ocak 2012 tarihli Resmi Gazete de yayınlanan 22.09.2011 tarih ve E.2011/3445, K.2011/5067 sayılı kararında, haksız KDV ye maruz kaldığı ve idareye yaptığı başvurusu reddedildiği için dava açan bir şahsın davası Bölge İdare Mahkemesi tarafından, KDV ile ilgili davanın sadece KDV mükellefleri ve KDV sorumluları tarafından açılacağı (alıcı durumundaki kişilerin dava açma ehliyetinde bulunmadığı) gerekçesiyle reddedilmiştir.

Danıştay 3. Dairesi söz konusu kararında;

**"3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 8'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendinde bu verginin mükellefinin, mal teslim eden ve hizmet ifasında bulunanlar olduğu kurala bağlanmış ise de, katma değer vergisinin yansıma özelliği nedeniyle, satış bedeli üzerinden hesaplanan vergiyi ödemek zorunda kalan ve vergi yükünün üzerinde kalmasının mameleğinde meydana getirdiği azalma nedeniyle menfaati etkilenen davacının dava açma ehliyeti bulunduğu anlaşılmıştır."**

ifadesine yer verilmek suretiyle Bölge İdare Mahkemesi kararı, alıcının uğradığı haksız KDV için dava açamayacağı görüşü açısından bozulmuştur.