

İKİNCİ BÖLÜM Mükellef ve Vergi Sorumlusu

MADDE 8 : MÜKELLEF

MADDE METNİ :

"Mükellef:

Madde 8-1. Katma Değer Vergisi 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,*
 - d. *PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları,*
 - e. *Spor-Toto, Piyango (Milli Piyango dahil) ve benzeri oyunlarda oyunların teşkilat müdürlükleri,*
 - f. *At yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında bunları tertipleyenler,*
 - g. *1 inci maddenin 3 üncü fıkrasının (c) bendine giren hallerde bunları tertipleyenler ve 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 nci maddesiyle değişen şekli) vergiye tabi bir işlem söz konusu 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. (5035 sayılı Kanunun 6 ncı maddesiyle değişen cümle. Yürürlük; 02.01.2004) Bu gibi sebeplerle fazla ödenen vergiler, Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği usul ve esaslara göre ilgililere iade edilir."*

MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

<u>Tebliğ No</u>	<u>Bölüm</u>
1	I/B-4; IV-A; VII-D
15	I
19	D
23	B
25	C
39	F
48	D-1
69	4-2
91	I
112	3
116	4

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

1. KDV UYGULAMASINDA MÜKELLEF KAVRAMI :

KDV uygulamasında bazı istisnalar haricindeki ana mükellef 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 vezne görevi yapmaktadır. Başka bir anlatımla verginin nihai tüketiciden tahsili konusunda Devlete yardım etmekle görevlendirilmişlerdir.

Mükellef, müşterilerinden topladığı KDV lerden, işle ilgili alımları dolayısıyla ödediğı KDV leri indirir, bakiye tutarı Vergi Dairesi'ne öder. Dolayısıyla Vergi Dairesine ödenen KDV, mükellefin malvarlığında bir eksilme meydana getirmez.

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

- Mükellefin teslim KDV leri indirilecek KDV nin altında ise, devrolan KDV çıkmakta ve mükellef Devleti bu devrolan KDV miktarınca faiz almaksızın finanse etmeye mecbur olmaktadır. Bilhassa içinde bulunduğumuz enflasyonist ortam nedeniyle mükellef üzerinde nihai vergi etkisi yapmaktadır.
- AB ülkelerinde mükellef 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 mükellef 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 mükellefin sırtından kaldırılması gündeme getirilebilir. Yatırımcıyı desteklemek amacıyla, devrolan KVD nin, sabit kıymet alımları nedeniyle oluşan kısmı, iade edilebilir.
- Mükellefi rahatsız eden önemli faktörlerden biri de, istisna uygulamaları nedeniyle doğan KDV alacağıının tahsili konusundaki tarifi imkansız güçlükler ve makul ölçülerin çok üzerindeki gecikme ve sıkıntılardır. Bu gecikme ve sıkıntıların ana nedeni Kanun'un yapısı veya İdarenin tutumundan ziyade, kötü niyetli mükelleflerin mevcudiyeti ve çokluğudur.
- İş bırakan ve son KDV beyannamesinde devrolan KDV bulunan mükelleflere bu KDV nin iade edilmemesi de KDV nin mükellef üzerinde nihai vergi yükü oluşturmaya yol açan bir uygulamadır. İdarenin bu iadeyi yapmaya yetkili olmasına rağmen bu yetkisini kullanmayışı ancak kötü niyetli mükelleflerin istismarından çekinme olgusu ile izah edilebilir. Ancak bu arada, herhangi bir kötü niyeti bulunmayan mükelleflerin uğradığı zarar gözardı edilmemelidir.

2. KDV MÜKELLEFİYETİNİN BAŞLAMASI VE MÜKELLEF 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 tesbiti 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 (V.U.K. Md:158, 168). İşe başlamanın belirtileri ve işyeri tarifi VUK.nun 154, 155 ve 156 ncı maddelerinde yer almaktadır. Özel haller dışında, KDV beyannamelerinin işe başlama ayından başlayarak, mükellefiyetin devamı süresince (beyana konu işlem olsun olmasın) muntazam şeklinde her ay verilmesi gerekmektedir (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 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 idareler 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 bulunan 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 işlemini 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 anlaşılmakta, 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 Müdürlüğünün 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. Spor Toto, Piyango ve Benzeri Oyunlarda Mükellef :

Spor-Toto'nun, milli piyangonun ve Devletçe uygulanan benzeri talih oyunlarının KDV ye tabi olduğu belli edildiğine göre (Md.1/3-b), bu oyunları düzenleyen Teşkilat Müdürlüklerinin de KDV mükellefi oldukları ayrıca hükme bağlanmasına gerek göstermeyecek kadar açıktır. Kanun'un 23 üncü maddesinde bu gibi piyango özel matrah şekline tabi tutulmuştur. Buna göre söz konusu Müdürlükler, bayi kârını da ihtiva eden bilet veya kupon bedeli üzerinden iç yüzde hesabı ile bulacakları KDV tutarını beyannamelerinde göstermek zorundadırlar. Yani bayiin bilet teslimi veya kupon kabulü dolayısıyla KDV mükellefiyeti yoktur. Burada bayilerce yaratılan bir katma değer bulunmakla beraber, bayi safhasında katılan değeri de kavrayan vergi, Müdürlük tarafından peşinen ödendiği için ayrıca KDV hesaplaması ve KDV indirmesi söz konusu olmayacaktır. Bilet bayi tarafından satılmazsa Müdürlük geri aldığı bilete isabet eden KDV tutarını 35 inci maddeye göre, KDV beyannamesinde eksi değer olarak göstermek suretiyle düzeltmeye tabi tutmaktadır.

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 (1 No.lu Tebliğin A/3 bölümü).

Mesela;

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

1 Nolu KDV Genel Tebliğinin I/B-4 bölümünde, spor-toto ve milli piyango bayilerinin bu işleri dolayısıyla KDV mükellefi sayılmayacakları belirtilmiştir.

2.6. At Yarışları ve Diğer Talih Oyunlarında Mükellef :

KDV Kanunu'nun 1/3-b maddesi ile KDV kapsamına alınan müşterek bahis ve talih oyunları tertiplenmesi konusu, bu maddeyle ilgili 4.2. nolu bölümde geniş şekilde açıklanmıştır. Bu gibi bahis ve oyunlarda mükellef, bahsi yahut oyunu düzenleyenlerdir. Söz konusu bahis ve 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 kavrıyacak şekilde tesbit edilir. Dolayısıyla bahis veya oyundan doğan KDV nin tümü, oyunu tertipleyen mükellefler tarafından ödenir.

2.7. 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.

2.8. Tekel Maddelerinin Satışında Mükellef :

1 nolu KDV Genel Tebliği'nin VII/D-4 bölümünde şu açıklamalarda yer verilmiştir :

"Diğer taraftan, Tekel maddelerinin satışında da, bayi paylarının değişik vergilendirme usullerinde ve indirim mekanizmasında ortaya çıkardığı aksaklıkları önlemek maksadıyla Kanunun 29 uncu maddesinin 3 üncü fıkrasının verdiği yetkiye dayanılarak Spor-Toto, Milli Piyango ve müşterek bahislere paralel bir uygulama yapılması usulü getirilmiştir.

Buna göre, bu maddelerin vergisi, Genel Müdürlükçe, bayilere yapılan satış sırasında bayilerin kârını da ihtiva edecek şekilde hesaplanıp ödenecektir. Bu maddeleri satın alan bayilerce katma değer vergisi açısından herhangi bir işlem yapılmayacak ve satışlarına ilişkin olarak düzenledikleri fatura ve benzeri vesikalarda da katma değer vergisini gösteremeyeceklerdir. Tekel maddelerinin diğer işletmelerde (Mesela, hizmet işletmelerinde) kullanılması halinde indirimin nasıl yapılacağı hususu ilgili bölümde açıklanacaktır.

Özetle, münhasıran Tekel, Mili Piyango, Spor-Toto ve ganyan bayii olanlar katma değer vergisi mükellefi olmayacaklardır. Bu işlemlerin kısmen yapılması halinde ise, mükellefiyet sadece diğer mal ve hizmet teslimleriyle sınırlı olacaktır."

2.9. 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 işletmelere dahil olmayan (gayrimenkul sermaye iradı sağlayan) gayrimenkul kiralari 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 gayrimaddi 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.

2.10. 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 işlemi vergi dışında gerçekleştirme imkanı 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.

3. FAZLA VEYA YERSİZ OLARAK HESAPLANAN KDV HAKKINDA YAPILACAK İŞLEM (Bu KDV nin İndirilmesi İmkânına Son Verilmiş ve İade Usulü Değiştirilmiştir):

3.1. Fazla veya Yersiz Olarak Hesaplanan KDV Hakkında Ne İşlem Yapılacağı:

KDV Kanunu'nun 8/2'nci maddesinde vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya katma değer vergisini fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde, düzenlediği bu vesikalarda KDV gösterenlerin bu vergiyi ödemekle mükellef oldukları belirtilmiştir. Uygulamada bu mükellefiyet, söz konusu KDV gereksiz de olsa beyannameye dahil edilmek suretiyle yerine getirilmektedir. Aynı esas KDV'nin gerektiğinden daha yüksek miktarda hesaplandığı hallerde de geçerlidir.

Fazla veya yersiz olarak hesaplanan KDV'nin bu KDV'ye maruz kalan alıcılara hangi usullerle iade edileceği konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir.

Maliye Bakanlığı ilk olarak bu yetkisini 23 no.lu KDV Genel Tebliği'nin (B) bölümü ile kullanmış ve gereksiz KDV'ye maruz kalanın KDV mükellefi olması durumunda alıcının bu gereksiz KDV'yi indirim konusu yapmak suretiyle işlemde bulunması öngörülmüştü. Başka bir anlatımla, alıcının KDV mükellefi olduğu durumda **düzeltilme işleminin alıcının indirim yapması suretiyle sağlanması**, ne alıcının ne de satıcının vergi dairesinden herhangi bir düzeltme veya iade talep edememesi **esas benimsenmişti**.

KDV mükelleflerinin fuzuli KDV'yi iade alma hakkı bulunmamasına (düzeltme işleminin sadece indirim yoluyla yapılabilmesine) karşın KDV mükellefiyeti olmayanların maruz kaldıkları gereksiz KDV'lerin kendilerine iade imkanı vardı ve iade usulü 23 no.lu KDV Genel Tebliği'nin (B) bölümü ile düzenlenmişti.

Daha sonra KDV Kanunu'nun 8/2'nci maddesinde 5035 sayılı Kanunla değişiklik yapılmak suretiyle, gereksiz KDV'ye maruz kalan KDV mükellefi alıcıların bu KDV'yi indirebilmesi esas korunmuş, fakat KDV'sini indirimle gideremeyen alıcıların sorununu çözmek için KDV mükellefiyeti bulunmayanların yanı sıra KDV mükellefi olanlara da fuzulen maruz kaldıkları KDV'nin iadesi imkanı getirilmişti. Bu değişiklik üzerine Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan 91 no.lu KDV Genel Tebliği'nin (I) bölümü ile KDV mükelleflerine fuzuli KDV'nin nasıl iade edileceği hükme bağlanmıştı.

Maliye Bakanlığı, 116 no.lu KDV Genel Tebliği (4 nolu bölüm) ile, KDV Kanunu'nun 8/2'nci maddesindeki fuzuli KDV'nin iadesine ilişkin usul belirleme yetkisini kullanarak, FAZLA ve YERSİZ KDV'NİN KDV MÜKELLEFLERİNCE İNDİRİM SURETİYLE GİDERİLEBİLMESİ İMKANINI ORTADAN KALDIRMIŞTIR.

Fazla ve yersiz KDV'ler konusundaki

23 no.lu KDV Genel Tebliği'nin (B) bölümü ve

91 no.lu KDV Genel Tebliği'nin (I) bölümü,

yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu nedenle,

KDV MÜKELLEFLERİ ALIŞ FATURALARINDAKİ KDV'lere DİKKAT ETMEK, ŞAYET FATURADA FAZLA veya YERSİZ KDV VAR İSE, BUNU İNDİRMEK VE FAZLA veya YERSİZ KDV TUTARINI SATICIDAN GERİ İSTEMEK VEYA BU KDV TUTARINI ÖDEMEMEK DURUMUNDADIR.

3.2. Fazla veya Yersiz KDV Nedir ?

Fazla veya yersiz KDV'nin ne anlama geldiği konusu bazı yönleri ile tartışmaya açıktır. Çünkü KDV Kanunu'nun 8'inci maddesinde fazla ve yersiz KDV için

"Vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya katma değer vergisinin fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde, düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterenler."

şeklinde bir tanımlama yapılmış, devamında *"Bu husus Kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler....."* şeklinde bir ekleme yapılmıştır.

Bu tanıma göre, KDV'nin kapsamına girmeyen işlemler için KDV hesaplanmış olması halinde fazla veya yersiz KDV ortaya çıkacağı açıktır.

Ancak, **işlemin KDV'den istisna edilmiş olmasına rağmen bu işlem için KDV'li fatura kesilmesi halinde, bu KDV'nin fazla veya yersiz KDV konumunda olup olmayacağı tartışılabilir**. Bu tartışmanın özü, KDV istisnalarının **hak mı, yoksa mecburiyet mi olduğu** noktasındadır. Şayet istisna hak ise bu haktan vazgeçmek mümkün olabilmeli dolayısıyla istisna hakkının kullanılmaması konusunda **alıcı ve satıcı mutabık ise, bu işlemdeki KDV yersiz KDV olarak algılanmamalı yani, istisnaya rağmen KDV uygulayan taraf bunu beyannamesine dahil etmeli, alıcı ise indirebilmelidir**.

Hernekadar KDV Kanunu'nun 18 inci maddesinde istisnadan vazgeçilmesi rejimi öngörölmüş ise de, bunu işlem bazında ve alıcının da rızası ile KDV istisnasından vazgeçebilmesine engel olarak görmüyoruz. Çünkü söz konusu rejimin alıcı rızası olmasa da satıcıya istisna uygulamama hakkını vermeyi amaçladığını düşünöyoruz.

KDV Kanunu'nun 8/2'inci maddesinde, olması gerekenden daha yüksek meblağda KDV gösterilmesi halinde de fazla veya yersiz KDV durumu ortaya çıkacağı hükme bağlanmıştır. Hesaplanan KDV'nin genel oranın (% 18'in) üzerinde bir oran üzerinden hesaplanması durumunda, % 18'i aşan KDV tutarının füzuli KDV konumunda olduğu kuşkusuzdur. Ancak % 1 orana tabi bir işlemde % 8 veya % 18, % 8 KDV'ye tabi bir işlemde % 18 KDV hesaplanması halinde, indirimli oranı aşan KDV tutarının füzuli KDV konumunda olup olmayacağı tartışılabilir. Çünkü istisnalarda olduğu gibi **KDV oran indirimlerinde de bir hak tanıma niteliği vardır**. Bu hakkın tarafların mutabakatı ile kullanılmaması suretiyle, genel oranı aşmamak kaydıyla daha yüksek oranda KDV hesaplanması bize göre mümkün olmalı ve böyle bir durumda, satıcı hesapladığı KDV'yi beyannamesine dahil etmeli, alıcı da bu KDV'yi indirebilmelidir.

Bizim görüşlerimiz böyle olmakla beraber, Maliye İdaresi'nin farklı görüşle, istisna kapsamındaki işlemler için KDV hesaplandığında veya Bakanlar Kurulunca belirlenen oranın üstünde oranla KDV hesaplanması halinde, fazladan hesaplanan KDV'nin indirimini kabul etmemesi, bu KDV'ler için de yeni belirlediği esasların uygulanmasını istemesi (indirimde izin vermemesi) ihtimali mevcuttur.

3.3. Fazla ve Yersiz KDV'nin Düzeltilmesine ve İadesine İlişkin Yeni Yöntem:

Fazla ve yersiz hesaplanan KDV, erken fark edilerek, beyan süresinden önce, iade faturası kesilip yerine doğru şekilde fatura düzenlenmesi veya düzenlenen yanlış KDV'li faturanın iptal edilerek yerine doğru KDV tutarlı fatura kesilmesi suretiyle hatanın peşinen önlenmesi mümkündür.

Ancak faturada fazla ve yersiz KDV gösterilip bu faturaya göre beyanda bulunduktan sonra durum fark edilirse düzeltme işlemi, aşağıda metni bulunan 116 no.lu Tebliğin 4 no.lu bölümünde yer alan formaliteler yerine getirilmek suretiyle yapılabilecektir.

Tabiatıyla satıcının bu formalitelerle uğraşmak yerine fazla ve yersiz KDV'nin, kanunen kabul edilmeyen gider olarak kayda alması da mümkündür.

Fazla veya yersiz KDV'ye ilişkin yeni iade rejimini içeren Tebliğ hükümleri aşağıda sunulmuş olup, bu Tebliğ hükümleri yürürlükten kaldırılan 23 ve 91 no.lu Tebliğ hükümlerinin yerine geçmektedir. Burada dikkati çeken husus söz konusu iadelerde YMM tasdik raporu geçerli iken aşağıdaki yeni metinde YMM tasdik raporundan bahsedilmemesidir. Bu durum fazla ve yersiz KDV'lerin iadesini zora sokacak niteliktedir. Çünkü mükelleflerce yapılacak başvurular YMM tasdik raporuna da bağlatılamayacağına göre vergi dairesince incelemeye sevk edecek büyük ihtimalle inceleme yıllar sonra sonuçlanacak veya başkaca olumsuz sonuçlara vesile olacaktır.

Eskiden fazla veya yersiz KDV'nin iadesinde Vergi İdaresinin MUHATABI ALICI İDİ. Yeni rejimde İADENİN MUHATABI SATICIDIR. (Ancak KDV tevkifatında bir yersizlik veya fazlalık bulunması halinde alıcının fazladan tevkif ettiği KDV'yi satıcıya ödemesi ve bu fazlalığı alıcının vergi dairesinden geri istemesi öngörülmektedir. Gümrük İdaresine ödenen fazla veya yersiz KDV'nin iadesi usulünde değişiklik yoktur. Ancak Gümrük İdaresine ödenen KDV'nin de indirim yoluyla pratik şekilde telafisi imkanı kalmamıştır.)

Bu nedenlerle SATICILARIN KDV HESAPLAMALARINDA DİKKATLİ OLARAK FAZLA VEYA YERSİZ KDV'YE SEBEBİYET VERMEMEK SURETİYLE, AŞAĞIDAKİ ZOR USULLERLE KDV İADE ALMAYA ÇALIŞMAKTAN KAÇINMALARI GEREKMEKTEDİR.

116 no.lu KDV Genel Tebliğinin fazla veya yersiz ödenen verginin SATICIYA nasıl ödeneceğine ilişkin bölümü şöyledir:

“4. FAZLA VEYA YERSİZ ÖDENEN VERGİNİN İADESİ(*)

KDV Kanununun 8/2 nci maddesinde, “Vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya katma değer vergisini fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde, düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleflerdir. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. Bu gibi sebeplerle fazla ödenen vergiler, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre ilgililere iade edilir.” hükmü yer almaktadır.

KDV Kanununun 8/2 nci maddesi kapsamında fazla veya yersiz ödenen verginin iadesi aşağıdaki şekilde gerçekleştirilecektir.

- 4.1. Fazla veya yersiz olarak hesaplanan vergi, aşağıdaki şartlarla **sadece satıcı mükellefe iade edilecektir**. Kural olarak, **fazla veya yersiz hesaplanan vergi bulunması durumunda, gerek satıcı gerekse alıcı nezdinde işlemin KDV uygulanmadan önceki hale döndürülmesi esastır**.
- 4.2. 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**.
- 4.3. 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 edilecek ve sonraki dönemler de buna göre düzeltilecektir.
- 4.4. 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 gerekmektedir**.

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

- Beyan edilen dönemle iade talep edilen dönem arasında ödenecek KDV çıkmaması durumunda ise, sadece düzeltme yapılacak olup, iade söz konusu olmayacaktır.”

(*)429 nolu VUK Genel Tebliği'nin (2F) nolu ekinde yer alan matbu dilekçe formu kullanılacaktır. Söz konusu iade talebi için 2 nolu tablonun 1. Satırı kullanılacaktır.

3.4. Fazla veya Yersiz Tevkif Edilen KDV'nin Düzeltilmesine ve İadesine İlişkin Yeni Yöntem:

Bilindiği üzere bazı teslim ve hizmetlere ait KDV nin tamamının veya belli bir kısmının satıcıya ödenmeyerek (tevkif edilerek) alıcı tarafından 2 nolu KDV beyannamesi ile (sorumlu sıfatıyla) alıcının vergi dairesine ödenmesinin hükme bağlanması konusunda KDV Kanunu'nun 9 uncu maddesi ile Maliye Bakanlığı'na yetki vermiştir.

Maliye Bakanlığı'nın bu yetkisine istinaden belirlediği tevkifat uygulama alanlarına göre;

- Hangi mal ve hizmetlere ait KDV nin,
- Hangi oranda KDV tevkifatına tabi olduğu,
- Kimlerden KDV tevkifatı yapılacağı,
- Kimlerin KDV tevkifatı yapacağı,
- Tevkifatı öngören KDV Tebliğinin numarası,

www.bdo.com.tr adresli WEB sitemizdeki KDV kitabının 9 uncu maddeye ilişkin 7.21. nolu bölümde listelenmiştir.

- Tevkifata gerek olmadığı halde KDV tevkifatı yapılması,
- Tevkifat oranının, mevzuatın öngördüğü oranın üstünde bir oran olarak dikkate alınması

gibi fazla ve yersiz olarak KDV tevkifatı yapılan hallerde, füzuli tevkifatın iade şekli, 93 nolu KDV Genel Tebliği'nin (5) nolu bölümünde açıklanmıştır.

116 nolu KDV Genel Tebliği ile, fazla ve yersiz KDV tevkifatı yapılan hallerde de YANLIŞ TEVKİFATIN DÜZELTİLMESİ esası benimsenmiş ve 93 nolu Tebliği (5) nolu bölümü yürürlükten kaldırılarak aşağıdaki düzeltme ve iade usulü yürürlüğe konmuştur:

*“4.5. Fazla veya yersiz tevkif edilerek ödenen vergi bulunması halinde, gerek alıcı gerekse satıcının beyanlarının düzeltilmesi suretiyle işlemin **tevkifat uygulanmadan önceki hale döndürülmesi gerekir**. Fazla veya yersiz tevkif edilen vergi öncelikle tevkifatı yapan **alıcı tarafından satıcıya iade edilecektir**.(*) Alıcının, fazla veya yersiz tevkif ettiği KDV tutarını satıcıya ödediğini gösterir belge ve satıcının düzeltmeyi yaptığını gösterir vergi dairesi yazısı ile birlikte başvurusu halinde, fazla veya yersiz tevkif edilen vergi, bu vergiyi vergi dairesine beyan ederek ödeyen alıcıya iade edilecektir.”*

Bu açıklamalarda yetersizlik hissedilmektedir. Uygulama detayları zaman içinde (sorun çıktıkça) şekillenecektir.

Genel bütçeli kuruluş saymanlıkları tarafından yapılan fazla veya yersiz tevkifatlar, satıcının beyanlarını düzelttiğini gösterir vergi dairesi yazısını ibraz etmesi üzerine ödemeyi yapan saymanlıklarca düzeltilecek ve gereken durumlarda iade edilecektir.”

()429 nolu VUK Genel Tebliği'nin (2F) nolu ekinde yer alan matbu dilekçe formu kullanılacaktır. Söz konusu iade talebi için 2 nolu tablonun 2. Satırı kullanılacaktır.*

3.5. İthalatta Fazla veya Yersiz KDV Uygulanması Halinde Yapılacak Uygulama:

İthalatta fazla veya yersiz KDV tahakkuk ettirilmesi halinde, ithalatı yapanın KDV mükellefiyeti yoksa, düzeltme ve iade işlemini gümrük idaresi yapmaktadır. (KDV Kanunu'nun 48 inci maddesi)

Eskiden KDV mükellefleri tarafından yapılan ithalatta fazla veya yersiz KDV tahakkuk ettirildiğinde ithalatı yapan KDV mükellefi fazla veya yersiz KDV 23 nolu KDV Genel Tebliği uyarınca indirim konusu yapabiliyordu ve böylelikle çoğu zaman düzeltme ve iadeye gerek kalmıyordu. 23 nolu Genel Tebliği uyarınca

Şayet KDV mükellefi, devrolan KDV sorunu nedeniyle fazla ve yersiz KDV yi indirim konusu yapmak istemezse, 91 nolu KDV Genel Tebliğinin (1) nolu bölümü uyarınca, gümrük idaresine ödediği KDV yi, bağlı bulunduğu vergi dairesinden iade alabiliyordu.

23 ve 91 nolu Tebliğlerdeki (B) ve (1) bölümlerin yürürlükten kalkması ile birlikte gümrükte fazla ve yersiz KDV ödendiğinde bunun indirilmesi suretiyle sağlanan pratik usul sona ermiş, yeni iade usulü ise 116 nolu Tebliğle şöyle düzenlenmiştir:

“4.6. İthalat sırasında fazla veya yersiz uygulanan vergiler KDV 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 ise mükellefin beyanlarının düzeltilmesi üzerine bağlı olduğu vergi dairesince gerçekleştirilecektir. Bunun için, indirim hakkına sahip mükellef gümrük idaresine bir dilekçe ile başvuracak, gümrük idaresi fazla veya yersiz tahsil ettiği vergi tutarını mükellefin vergi dairesine doğrudan göndereceği bir yazı ile bildirecektir. Vergi dairesi bu yazı üzerine iade talebini sonuçlandıracaktır.”

3.6. Basit Usule Tabi Mükelleflerin KDV li Fatura Kesmeleri İle İlgili Çelişkili Düzenlemeler:

Maliye İdaresi 60 no.lu KDV Sirkülerinin 3.6.1. no.lu bölümünde, basit usule tabi mükelleflerce yapılan teslim ve hizmetlerin KDV Kanunu’nun 17/4-a maddesi uyarınca KDV’siz olarak fatura edilmesi gerektiğini, buna rağmen basit usule tabi mükellefler faturalarını KDV’li olarak düzenledikleri veya “KDV Dahildir” ibaresine (yahut bu maddedeki bir ibareye) yer verdikleri takdirde, bu işleme ait KDV’yi beyan edecekleri, fatura muhatabının ise faturada görülen veya iç yüzde suretiyle hesaplanan KDV’yi indirebilecekleri belirtilmiştir.

Görüldüğü gibi 60 nolu Sirkülerle getirilen yukarıdaki hüküm, daha sonra çıkarılan 116 nolu KDV Genel Tebliğindeki düzenlemeler ile çelişmektedir. Bu çelişmenin nedeni, 60 nolu Sirkülerin bu bölümünün yürürlükten kaldırılmamış olmasıdır. Büyük ihtimalle Maliye İdaresi, daha sonra yaptığı düzenlemeyi ön planda tutup 60 KDV Sirkülerinin 3.6.1. bölümünü göz ardı ederek uygulama yapacaktır.

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, işletmelerinde mal bulunduğu, bu mallarla ilgili olarak (işletmeden çekiş nedeniyle) KDV hesaplamaksızın mükellefiyetlerini sona erdirdikleri görülmektedir. Bu kimseler 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 m² yi aşsın aşmasın 1.8.1998'den itibaren istisna kapsamına alınmıştır. (Md.17/4-k)

69 no.lu Tebliğ'de belirtildiği üzere ;

- 1.8.1998 tarihinden sonra kurulan ve KDV'ye tabi başka işlemi bulunmayan konut yapı kooperatiflerinin KDV açısından mükellef olmaları ve KDV beyannamesi vermeleri sözkonusu 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. MÜKELLEFİYETİN 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. Sözkonusu 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. Sözkonusu (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 sözkonusu 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 fıkrasında sözkonusu 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 düzenlenmesi 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 belgeleneceği, bu satışlarda KDV ve stopaj hesaplanmaması gerekmektedir.

6. KDV NİN MÜKELLEFİ SATICI OLMAKLA BERABER BU VERGİYİ ASIL YÜKLENE 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 açılabilceğı (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 mamelekinde meydana getirdiği azalma nedeniyle menfaati etkilenen davacının dava açma ehliyeti bulunduğu anlaşılmıştır.”

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