



KATMA DEĞER VERGİSİNDE MÜKELLEF ve MÜKELLEFİYET

Ahmet GÜZEL (*) Metin YILMAZ (**)



1 - GİRİŞ

Mükellef ve vergi sorumlusu, Katma Değer Vergisi Kanununun birinci kısmının ikinci bölümünde düzenlenmiştir. İki madde ihtiva eden Kanunun bu bölümünde; vergiye tabi işlemlerin mahiyetine göre verginin mükellefi belirtilmiş, ayrıca vergi alacağının emniyet altına alınması bakımından sorumluluk düzenlemesine gidilmiş ve Maliye Bakanlığının vergiye tabi işlemlere taraf olanları veya ilgili diğer bir şahsı verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği hükme bağlanmıştır.

Bu çalışmanın ikinci bölümünde mükellefiyet konusu, diğer vergi kanunları ile ilişkilendirilerek KDVK bakımından irdelenmiştir. Üçüncü bölümünde ise mükellefiyetle ilgili özellikli konular açıklanmaya çalışılmıştır.

2- MÜKELLEF

2.1- Genel Olarak Mükellef

Anayasamızın 73.maddesine göre; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.”

(*) Vergi Denetmeni

(**) Vergi Denetmen Yardımcısı

Bu hüküm çerçevesinde kamu giderlerini karşılamak üzere herkes mükellef veya mükellefiyet durumundadır. Genel bir tanım mahiyetinde olan bu yükümlülük soyut (veya genel) mükellef olarak tanımlanabilir.

Anayasanın bu hükmünde tanımlanan soyut mükellef ticari hayatı doğrudan esas alamamaktadır. Dolayısıyla ticari faaliyette bulunan kişiler için ayrıca farklı bir mükellef konumunun olması ve belirlenmesi gerekmektedir.

Buna göre ticari veya gelir getirici faaliyette bulunmak suretiyle vergi vermekle yükümlü kılınan kimseler özel veya somut mükellef olarak ifade edilebilir.

Bu açıklamalara göre temel olarak mükellefler ikiye ayrılabilir: Genel (soyut) mükellefler, özel (somut) mükellefler.

2.2- Genel Vergi Mevzuatı Bakımından Mükellef

Vergi mevzuatı bakımından mükellef, özel (somut) mükellefler kısmına dahil edilebilir.

Vergi mevzuatımızın temel ayağı olan 213 sayılı VUK'nun 8.maddesine göre; mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir. Buna göre mükellef, hukuken kendine vergi borcu isabet eden kişidir.

Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere mükellefiyete ilişkin özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz. Diğer taraftan aynı Kanunun 9.maddesi ile mükellefiyet için kanuni ehliyet şart koşulmamıştır.

Vergi mükellefleri; doğrudan mükellef, aracı mükellef olarak da bir ayırıma tabi tutulabilir. Doğrudan mükellef, yasal olarak mükellef tayin olunan ve kendisine isabet eden vergi üzerinde kalan mükellefiyet türüdür. Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri gibi.

Aracı mükellef ise yasal olarak mükellef tayin olunmakla beraber kendisine isabet eden vergiyi yansıtabilen mükelleflerdir. KDV mükellefi gibi.

2.3- KDV Açısından Mükellef

Türk Vergi sisteminde genel olarak sürekli ve süreksiz olmak üzere iki türlü mükellefiyet bulunmaktadır. Aşağıda sayılan mükellef çeşitleri incelendiğinde katma değer vergisinde her iki çeşit mükellefiyetin var olduğu görülür.¹

Katma değer vergisinin mükellefi, esas itibarıyla Kanun 1.maddesinde hükme bağlanan vergiye tabi işlemleri, yani verginin konusuna dahil olan işlemleri yapanlardır. Ancak Kanunun 8. maddesinde özellik arz eden bazı işlemler de dikkate alınarak verginin mükellefi ayrı ayrı sayılmıştır.

KDVK madde 8:

"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,

d) PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları,

e) 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 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.maddesiyle değişen cümle; Yürürlük: 02.01.2004) Bu gibi sebeplerle fazla ödenen vergiler, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre ilgililere iade edilir."

KDVK'nun, verginin konusunu teşkil eden işlemleri düzenleyen 1.maddesi ile vergi mükellefini tayin eden 8.maddesi birbiriyle paralellik arz eder. Ancak KDVK'da belirlenen vergi mükellefi, bu verginin nihai yüklenicisi anlamında değildir. Daha çok aracı anlamındadır. KDV'yi doğrudan vergilerden (Gelir ve Kurumlar Vergisi, Veraset

¹ Nuri DEĞER, Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu, Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s:242

ve İntikal Vergisi gibi) ayıran önemli farklardan biri de budur. Bu vergide işleyiş şu şekildedir: KDV mükellefleri yapmış oldukları işlemler üzerinden hesapladıkları vergiden, faaliyetlerine ilişkin olarak kendisinin yüklendiği vergiyi indirdikten sonra kalan kısmı ilgili vergi dairesine beyan etmek suretiyle ödemek zorundadır.

KDV mükellefi konusu, 8.madde hükmü analiz edilmek suretiyle takip eden bölümlerde açıklanmaya çalışılacaktır.

2.3.1- Mal Teslimi ve Hizmet İfası Hallerinde Bu İşleri Yapanlar

KDVK'nun 8/1-a maddesindeki bent hükmü Kanunun 1.maddesi ile ortak bir yapıdadır. Kanunun 1.maddesinin 1.bendine göre ticarî, sınai, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler verginin konusuna dahildir. Kanunun 8.maddesi ile de bu faaliyetler çerçevesinde işlem yapan kimseler vergi mükellefi olarak tayin edilmiştir.

Bu işlemlerde bulunanlar ilgili vergi dairesine müracaat etmek suretiyle mükellefiyet kaydı yaparlar. Ancak söz konusu faaliyetler kapsamında yapılan işlemlerin vergiye tabi olması için vergi dairesine mükellefiyet kaydı, "olmazsa olmaz şart" değildir.

2.3.1.1- Ticari ve Sınai Faaliyette KDV Mükellefiyeti ve Başlangıcı

193 sayılı GVK'na göre Gelir Vergisine (GV) tabi tutulan değer; Kurumlar Vergisi Kanununda olduğu gibi "mükellef" bazında değil, Kanunda sayılan kazanç, irat ve değer artışları şeklinde belirlenmek suretiyle vergiye tabi tutulmuştur. Bu husus gelir vergisinin mevzuunu düzenleyen "Gerçek kişilerin gelirleri, gelir vergisine tabidir." şeklindeki 1.madde hükmü ile ikrar edilmiştir.

Aynı Kanunun 3.maddesinde "tam mükellef gerçek kişilerin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirileceği," 6.maddesinde "dar mükellef gerçek kişilerin sadece Türkiye'de elde etmiş olduğu kazanç ve iratları üzerinden vergilendirileceği" hükmü, gelir vergisinin mevzuuna paralel olarak yapılan düzenlemelerdir.

GVK'nda kazanç ve iratlar vergiye tabi tutulduğuna göre Kanunda bu kazanç ve iratların nelerden ibaret olduğunun da belirlenmiş olması gerekir. Kanunun 2.maddesinde buna cevap verilmiştir:

GVK madde 2:

"(4783 sayılı Kanunun 2 inci maddesiyle değişen madde Yürürlük; 01.01.2003 tarihinden geçerli olmak üzere 09.01.2003) Gelire giren kazanç ve iratlar şunlardır:

1. Ticarî kazançlar,
2. Ziraî kazançlar,
3. Ücretler,
4. Serbest meslek kazançları,
5. Gayrimenkul sermaye iratları,
6. Menkul sermaye iratları,
7. Diğer kazanç ve iratlar.

Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, yukarıda yazılı kazanç ve iratlar gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile nazara alınır."

1.Ticari Kazançlar: GVK'nun 37.maddesine göre her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar, ticari kazanç sayılmıştır. Aynı maddede ticari kazançta dahil olan işlemler, sayılmak suretiyle ayrıca belirlenmiştir.

Önceki bölümlerde ifade edildiği üzere; KDVK'nun 1.maddesinde ticari faaliyet çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetler verginin konusuna dahil edilmek suretiyle vergiye tabi kılınmıştır.

Buna göre GVK'nun 37.maddesine göre ticari kazanç elde eden GV mükelleflerinin bu kapsamda yapacakları teslim ve hizmet ifaları KDV'nin konusunu teşkil eden işlemler kapsamında olduğundan bu işlemler nedeniyle 213 sayılı VUK'na göre düzenleyecekleri vesikalarda; Kanunda belirlenen oranlar üzerinden KDV hesaplanmak suretiyle gösterilmesi gerekir. Bu kazançları elde eden GV mükellefleri, KDV'nun 8/1-a maddesi gereğince KDV mükellefidirler ve GV bakımından bağlı oldukları ilgili vergi dairelerinde mükellefiyet tesisi yapılması icap eder.

Buna göre bir ticari işletme işletilmesi halinde KDV mükellefi, işletmeyi işleten olacaktır. Başka bir anlatımla; tek şahıs işletmesinde KDV mükellefi, işletmeyi işleten gerçek kişidir.

• Şahıs Şirketlerinde Mükellefiyet:

Şahıs şirketleri esas olarak faaliyetlerini ortaklık halinde sürdürürler. Ancak faaliyet sonucu elde edilen kazancın vergilendirilmesi her ortak için ayrı ayrı gerçekleştirilir. Diğer bir ifadeyle şahıs şirketinin kurulmasından sonra ortakların her biri için ayrı ayrı gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilir ve ortakların her biri için ayrı ayrı ortaklar tarafından gelir vergisi beyannamesi verilmek suretiyle vergi ödenir. Diğer taraftan; faaliyetin ortaklık olarak sürdürülmesi nedeniyle; her ortakın ayrı ayrı defter tutması yerine, yasal defterler şirket adına tutulur.

Şahıs şirketleri; adi ortaklık, kolektif şirket ve adi komandit şirket şeklinde ortaya çıkar.

• Adi Ortaklık:

Adi ortaklık, şahıs ve sermaye şirketlerinin aksine TTK'nda düzenlenmemiştir. Tüzel kişiliği olmayan bu ortaklık türü Borçlar Kanununun 520 ve takip eden maddelerinde düzenlenmiştir.

Adi ortaklıklarda, payları oranında ortakların payına düşen kâr, her bir ortak yönünden ticari ka-

zanç sayılır. Her bir ortak kendisine düşen kâr payını ticari kazanç olarak beyan etmek durumundadır.

Adi ortaklığın zirai faaliyetle uğraşması halinde, ortaklar çiftçi olarak kabul edilmektedirler. Küçük çiftçi olup GVK'nda belirlenen işletme büyüklüğünü aşmayan adi ortaklıklar, gelir vergisi açısından gerçek usulde vergilendirilmeyecek, sadece tevkifat usulü kapsamında vergilendirilmeyle yetinilecektir. Ancak tevkifat usulü ile vergilendirilse dahi, çiftçi mahiyetindeki adi ortaklıkların faaliyeti KDV'nin konusuna dahildir. Ancak KDV'nun 17/4-b maddesi uyarınca vergiden istisna tutulmuştur.

Adi ortaklığın serbest meslek faaliyetiyle uğraşması halinde; pay nispetinde elde edilen kazanç, GVK'nun 66.maddesinin 2.fıkrasının 3.bendi gereğince serbest meslek kazancı olacaktır (GVK. Md. 37-66).

Yukarıda yapılan açıklamalara göre adi ortaklıklarda elde edilen gelir veya kazanç kapsamında gelir vergisi mükellefi her ne kadar ortaklar ise de KDV bakımından vergi mükellefi ortaklığın kendisidir.

Adi ortaklıklarda KDV uygulamasının nasıl yapılması gerektiğine ilişkin olarak 25 seri no'lu KDV Genel Tebliğinde açıklamalar yapılmıştır:

Adi ortaklıklar, KDV uygulamasında bağımsız işletme birimleri olarak ayrı vergi mükellefiyetine sahiptir. Vergi dairelerinde yapılacak işlemleri düzenleyen "Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde" de adi ortaklıklar için KDV mükellefiyet tesisinin yapılacağı belirtilmiştir.

Buna göre; adi ortaklıklarca defter tutma, belge düzenleme, muhafaza ve ibraz gibi vergi ödevleri ile beyanname verme ve vergi ödeme gibi mükellefiyetlerin ortaklardan ayrı olarak yerine getirilmesi, ortaklığın katma değer vergisi ile ilgili hesaplarının, ortakların varsa şahsi işletmelerindeki işlemlerden ayrı yapılması gerekir.

Öte yandan adi ortaklıklarda ortaklığın sona ermesi sonucunu doğurmayan hisse devri işlemleri katma değer vergisine tabi olamayacak, ortaklığın sona ermesi sonucunu doğuran devir işlemlerinde ise vergi uygulanacaktır.

Buna göre bir adi ortaklıkta ortaklardan biri veya birkaçının hisselerini diğer ortaklara veya üçüncü şahıslara devretmesi, bu şekilde ortaklıktan bazı ortakların ayrılması veya ortaklığa yeni ortakların alınması halinde; mevcut adi ortaklık, ortak sayısındaki değişiklik dışında aynen devam ediyorsa, bu hisse devri işlemlerinde KDV uygulanmayacaktır.

Hisse devri işlemleri adi ortaklığın sona ermesi sonucunu doğuruyor veya ortaklık, ortakların kararı ile fesih ediliyorsa, bu devir işlemlerine vergi uygulanması gerekmektedir. Vergi uygulaması aşağıdaki şekilde yapılacaktır:

Ortaklardan biri veya birkaçının hisselerinin diğer ortak veya ortaklara devredilmesi suretiyle ortaklığın sona ermesi halinde; devralan ortak veya ortakların kendi hisseleri ile satın aldıkları hisseler dikkate alınmaksızın, ortaklıkça, devralan ortak veya ortaklara teslim edilen toplam mal bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplanacaktır. Ortaklık tarafından düzenlenecek olan faturada ayrıca gösterilecek olan bu vergi ilgili dönem işlemleri ile birlikte adi ortaklığın son beyannamesine dahil edilerek beyan edilecek, devralan ortak veya ortaklar tarafından ise genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabilecektir.

Örnek:

(A), (B) ve (C)'nin 1/3 hisse ile yer aldıkları (ABC) adi ortaklığı, ortakların kararı ile feshedilmektedir. Bu fesih sırasında (C) hissesini (B)'ye satmakta mallar (A) ve (B) arasında paylaşılmaktadır. Ortaklıkta teslim konu emtianın değeri

6.000 YTL ve bu emtianın tabi olduğu vergi nispeti % 18'dir. Bu durumda, adi ortaklıktan (A) adına 2.000 YTL, (B) adına ise 4.000 YTL'lik fatura kesilerek bu faturalarda toplam 1.080 YTL tutarında KDV hesaplanacak ve bu vergi adi ortaklığın son beyannamesine dahil edilecektir. (A) kendi şahsi işletmesinde 2.000 YTL üzerinden hesaplanan 360 YTL vergiyi (B) ise 4.000 YTL üzerinden hesaplanan 720 YTL vergiyi indirim konusu yapabilecektir.

Katma değer vergisi yönünden işletme bazında değerlendirilen adi ortaklıklarda katma değer vergisi beyannamesi ortaklık adına düzenlenecek ve ortaklardan birisi tarafından imzalanmak suretiyle ilgili Vergi Dairesine verilecektir. Bununla birlikte ortakların verginin ödenmesi bakımından müteselsil sorumluluk taşımaları nedeniyle işlemlerde kolaylık sağlanması açısından adi ortaklık adına düzenlenecek beyannameye ortakların adı, soyadı, adresleri ve bağlı oldukları vergi dairelerini gösteren bir listenin bir kereye mahsus olmak üzere eklenmesi gerekmektedir. Liste muhteviyatında değişiklik söz konusu olduğu takdirde ise değişikliğe uygun olarak düzenlenecek listenin, değişikliğin vuku bulunduğu dönem beyannamesine eklenmesi gerekir.

• Kollektif Şirket:

Kollektif şirket bir şahıs şirketi olup TTK'nda düzenlenmiştir. Bu şirketler, TTK'na göre en az iki veya daha fazla gerçek kişi arasında kurulur. Ancak kamu veya özel tüzel kişiler, kollektif şirkete ortak olamaz.

Kollektif şirketler için asgari sermaye miktarı belirlenmemiştir. Çünkü şahıs şirketi olması sebebiyle ortakların şahsi sorumluluğu olduğu için buna gerek bulunmamaktadır.

Kollektif şirketlerde gelir vergisi bakımından ortakların her biri adi ortaklıklarda olduğu gibi

tacir gibi değerlendirilmiş ve GVK'nda kolektif şirketlerin tüzel kişiliği yerine doğrudan kolektif şirket ortakları gelir vergisi mükellefi olarak kabul edilmiştir. Bu suretle; kolektif şirket ortakları tarafından şirketten elde edilen kâr payları şahsi ticari kazanç sayılmıştır.

Ancak KDV uygulaması bakımından vergi mükellefi şirketin tüzel kişiliğidir. Yani kolektif şirketlerde KDVK açısından vergi mükellefi, şirketin kendisidir.

Kolektif şirketler, zirai faaliyetle iştigal etseler dahi çiftçi sayılmazlar. Zirai faaliyetle iştigal eden kolektif şirketlerin ortaklarının şirket karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir. (GVK md 52)

Kolektif şirketlerin kazançlarının ticari kazanç sayılmasının istisnası GVK'nun 66.maddesinin 2.fıkrasının 3.alt bendindeki hükümle düzenlenmiştir. Bu maddeye göre kolektif şirketin serbest meslek faaliyeti ile uğraşması sonucu sağladığı kazanç, serbest meslek kazancı sayılmıştır. Yani kolektif şirketin serbest meslek faaliyeti ile uğraşması neticesinde elde edilen kazanç, ticari kazanç değil, serbest meslek kazancıdır.

• Adi Komandit Şirket:

Bir şahıs şirketi olan adi komandit şirketler, TTK'nun 243.maddesine göre Ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek maksadıyla kurulan ve şirket alacaklılarına karşı ortaklardan bir veya bir kaçının mesuliyeti tahdit edilmemiş (sınırlanmamış) ve diğer ortak veya ortakların mesuliyeti muayyen bir sermaye ile tahdit edilmiş olan şirket komandit şirkettir. Ortaklarından sınırsız sorumlu olanı komandite, sınırlı sorumlu ortakları ise komanditer ortak olarak ifade edilir.

Adi komandit şirketler, diğer şahıs şirketlerinde olduğu gibi gelir veya kurumlar vergisine tabi değildir. Adi komandit şirket, şirket ortaklarının

kâr payları üzerinden gelir vergisine tabidir. Gelir vergisi uygulaması yönünden, adi komandit şirketten alınan kâr paylarının niteliği de ortaklara göre değişmektedir.

Ancak diğer şahıs şirketlerinden farklı olarak adi komandit şirketlerde, ortakların payları oranında elde ettikleri kar, GVK bakımından gelir unsuru olarak farklılık arz eder. Adi komandit şirketlerden alınan kâr payı, komandite ortak (sınırsız sorumlu) için ticari kazanç iken; komanditer ortak (sınırlı sorumlu) için kar payı, yani menkul sermaye iradidir. Adi komandit şirketin zirai faaliyetle uğraşması bu durumu değiştirmez.

Ancak adi komandit şirketin serbest meslek faaliyeti ile uğraşması halinde, ortakların şirketten aldıkları kâr payı, gelir vergisi uygulaması yönünden önemli bir farklılık arz eder:

Böyle bir durumda komandite ortağın kâr payının serbest meslek kazancı, komanditer ortağın kâr payının menkul sermaye iradı olarak kabul edilmesi gerekir.

Kolektif şirketlerde olduğu gibi adi komandit şirketlerin, zirai faaliyetle iştigal emesi halinde çiftçi sayılmazlar. Zirai faaliyetle iştigal eden adi komandit şirketlerin ortaklarının şirket karından aldıkları paylar, komandite ortak (sınırsız sorumlu) için ticari kazanç; komanditer ortak için menkul sermaye iradı olacaktır. (GVK md 52)

Adi komandit şirketler, kolektif şirketlerde olduğu gibi KDVK bakımından tüzel kişiliği esastır ve KDV mükellefi şirketin kendisidir. İşe başlamakla birlikte faaliyet ortaklık olarak sürdürülür ve KDV mükellefiyeti şirket adına tesis ettirilir.

• Sermaye Şirketlerinde ve Diğer KV Mükelleflerinde KDV Mükellefi:

5520 sayılı KVK'nun "verginin konusu" başlıklı 1.maddesine göre sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve va-

kırlara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıklarının kazançları Kurumlar Vergisine (KV) tabidir. TTK'na göre; sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile anonim ve limited şirketler sermaye şirketleridir.

Aynı maddenin son fıkrasında kurum kazancının, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğuna ilişkin hüküm bulunmaktadır.

Buna göre KDV uygulaması açısından vergi mükellefi, doğrudan kurumlar vergisi mükellefi olan kurum veya kuruluş olacaktır. Bunların faaliyete başlamasıyla KDV mükellefiyeti de başlayacaktır.

2.3.1.2- Zirai Faaliyette KDV Mükellefiyeti ve Başlangıcı

GVK'nun 52. maddesine göre zirai faaliyetten doğan kazançlar zirai kazançtır.

Aynı maddede zirai faaliyet; "arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, bakım, dikim, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiatın istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan balık ve bunların mahsullerinin istihsalını, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılması" olarak tanımlanmıştır.

KDVK'nun 1.maddesinde zirai faaliyet çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetler verginin konusuna dâhil edilmek suretiyle vergiye tabi kılınmıştır.

Buna göre GVK'nun 52. maddesine göre zirai kazanç elde eden GV mükelleflerinin bu kapsamda yapacakları teslim ve hizmet ifaları KDV konusunu teşkil eden işlemler kapsamında olduğundan bu işlemler nedeniyle 213 sayılı VUK'na göre düzenleyecekleri vesikalarda belirlenen oranlar üzerinden vergi hesaplayarak göstereceklerdir.

Bu kazançları elde eden GV mükelleflerinin, faaliyete başlamalarından itibaren KDV mükellefiyetleri doğar.

Zirai faaliyetlerde mükellef, zirai faaliyette bulunan kimse yani çiftçidir. Zirai faaliyetin adi ortaklık şeklinde yapılması halinde; KDV mükellefi ortaklıktır ve ortaklık adına mükellefiyet tesisi yapılması gerekir.

GVK'nuna göre zirai faaliyet neticesinde elde edilen kazanç, gerçek usulde veya tevkifat usulü ile vergilendirilir. GVK'nun 53.maddesi gereğince çiftçilerin tevkifat usulü ile vergilendirilmesi esastır. Ancak aynı Kanunun 54.maddesinde açıklanan işletme büyüklüğünü aşanlar gerçek usulde vergilendirilir.

İster gerçek usulde ister tevkifat usulü ile vergilendirilsin zirai faaliyette bulunan herkes KDV mükellefidir. Gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler tarafından yapılan teslim ve hizmet işlemlerinin KDVK'nun 17/4-b maddesi gereğince istisna olması, bu çiftçilerin "vergi mükellefi" olma gerçeğini ortadan kaldırmaz. Bu kimseler her halükarda KDV mükellefidirler. Ancak bu kimseler tarafından yapılan teslim ve hizmet işlemleri, vergiden istisna edildiği için vergi mükellefiyeti tesis ettirilmesine gerek yoktur.

Diğer taraftan; GVK'nun 53.maddesinde "bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya 10 yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançlarının" gerçek usulde tespit olunarak vergilendirileceği hükmü bulunmaktadır. Dolayısıyla zirai kazanç sahiplerinin bu kapsamdaki faaliyetleri çerçevesinde yapılan teslim ve hizmet ifaları KDVK'nun 1.maddesi gereğince KDV'ne tabi tutulacaktır. Ancak GVK'nun aynı maddesinde "çiftçiye ait olmakla beraber zirai işletmeye dâhil edilmeyen biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya 10 yaşına kadar ikiden fazla traktörün işletilmesinden

doğan kazançların" ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirileceği hükme bağlanmıştır. Bu durumda KDV bakımından bu tür kazançlar zirai kazanç faaliyeti kapsamında değil; ticari faaliyete ilişkin teslim ve hizmetler kapsamında değerlendirilecek ve bu surette KDV'ye tabi olacaktır.

2.3.1.3- Serbest Meslek Faaliyetinde KDV Mükellefiyeti ve Başlangıcı

GVK'nun 65. maddesine göre her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. Bu faaliyeti mutad meslek halinde ifa edenler de serbest meslek erbabıdır.

KDVK'nun 1. maddesinde Türkiye'de yapmak şartıyla serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan teslim ve hizmet işlemleri verginin konusuna dâhil edildiğinden ticari ve zirai kazançlarda olduğu gibi ithalat da dâhil bu tür işlemler KDV'ye tabi olacak ve serbest meslek erbabı, bağlı olduğu vergi dairesinde KDV mükellefiyeti tesis ettirecektir.

KDVK'nun 8/1-a maddesinde mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar vergi mükellefi olarak kabul edilmiştir. Buna göre serbest meslek faaliyetlerinde; KDV mükellefi, bu faaliyetleri (serbest meslek hizmetini) ifa eden kimsedir.

GVK'nun 65. maddesinin üçüncü fıkrasında kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar serbest meslek kazancı sayılmıştır. Bu husus adi ortaklıklar için de geçerlidir. Buna göre bu şirketlerin serbest meslek faaliyetinde

bulunmaları halinde; KDV mükellefi, söz konusu şirketler ile adi ortaklık olacaktır.

2.3.2- İthalatta KDV mükellefi

KDVK'nun 1. maddesinin 2. bendi her türlü mal hizmet ithalatı, verginin konusuna dâhil edilmiştir.

Kanunun 8 .maddesinde yapılan paralel bir düzenleme ile ithalat işlemlerinde; mal ve hizmet ithal edenler vergi mükellefi olarak kabul edilmiştir.

İthalatın kamu sektörü veya özel sektör tarafından yapılması veya herhangi bir şekil ve suretle gerçekleştirilmesi, özellik taşıması mükellefiyeti etkilemeyecektir.

2.3.3- Transit Taşıma İşlemlerinde Mükellef

KDVK'nun 8/1-c maddesinde yapılan düzenlemeye göre transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar vergi mükellefidir.

Buna göre transit taşımalarla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar mükellef olacaktır.

Buradaki taşımadan ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan şahıslar tarafından yapılan taşımanın anlaşılması gerekir. İkametgâhı, işyeri, kanuni merkezi veya iş merkezi Türkiye'de olan şahıslar tarafından yapılan bu nevi taşımalarda ise mükellef genel hükümlere göre taşıma işini yapanlar olacaklardır.

Gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar taşıyanın temsilcisi olabileceği gibi aracın şoförü de olabilir.

2.3.4- PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve Radyo ve Televizyon Kurumları

KDVK'nun 1. maddesinin 3/a bendine göre, PTT idaresi tarafından yapılan posta, telefon, telgraf, teleks ve buna benzer haberleşme hizmetleri ile

gazete, dergi, kitap, paket, koli taşıma ve dağıtım hizmetleri, havale işlemleri ile bunlara benzer diğer işlemler vergiye tabi tutulacaktır.

Aynı şekilde TRT ve özel kurumlar tarafından yapılan radyo ve televizyon hizmetleri de verginin konusuna dâhil edilmiştir.

Kanunun 8/1-d maddesi uyarınca PTT idaresi tarafından yapılan ve yukarıda belirtilen haberleşme hizmetleri ile TRT ve özel kurumlar tarafından yapılan hizmetlerde mükellef, PTT ve TRT Genel Müdürlükleri ile özel kurumlardır.

2.3.5- Her Türlü Şans ve Talih Oyunlarını

Tertip Edenler

KDVK'nun 1.maddesinden hatırlanacağı üzere her türlü şans ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması, bunları tertipleyen ve oynatanların hukuki durumlarına bakılmaksızın verginin konusu bakımından kavranmıştır.

Bu tür oyunların bayileri bu işleri dolayısıyla mükellef sayılmayacaklardır. Ancak bu tür oyunların mükellefi sayılan teşkilat müdürlükleri katma değer vergisini bayi kârlarını da ihtiva eden toplam bedel üzerinden hesaplayacaklardır.

Buna göre örneğin Spor-Toto ve iddaa oyununda mükellef, Spor Toto Teşkilat Başkanlığı; Milli Piyango ve spor-loto oyunlarında ise Milli Piyango Genel Müdürlüğü olacaktır. Bu nedenle Spor-Toto, iddaa, spor-loto ve milli piyango bayileri bu işleri nedeniyle mükellef sayılmayacaklardır.

Bu düzenlemelere paralel olarak KDVK'nun 23. maddesinin (a) bendi uyarınca Spor-Toto oyununda ve Millî Piyango dâhil her türlü piyangoda, oyuna ve piyangoya katılma bedeli için özel matrah şekli öngörülmüştür.

Diğer taraftan; at yarışı ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında mükellef bunları tertiple-

yenler olup, bu oyunların bayileri bu işleri nedeniyle mükellef sayılmayacaklardır.

10 Temmuz 1953 tarihinde kabul edilen 6132 sayılı "At Yarışları Hakkında Kanun"un 5.maddesi'ne dayanılarak Türkiye Jokey Kulübü ile Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı arasında bir sözleşme yapıldı. Buna göre Türkiye Jokey Kulübü, 3 Ekim 1953 tarihinden beri 6132 sayılı Yasanın 5. maddesi'ne uygun olarak ve Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı'ndan aldığı yetkiyle at yarışlarını düzenlemektedir. Bu sözleşmelerin sonuncusu 21 Kasım 1993 tarihinde Bakanlık ile Kulüp arasında 20 yıl süreli olarak yenilenmiştir.

Buna göre at yarışı oyunlarında mükellef, bunları tertipleyen Türkiye Jokey Kulübü olup bu oyunların bayileri bu işleri nedeniyle mükellef sayılmayacaktır. Spor-Toto oyununda ve Millî Piyangoda olduğu gibi at yarışlarında da KDVK'nun 23/b maddesi çerçevesinde At yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında bu yarış ve oyunlara katılma karşılığında alınan bedel ile bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel için özel matrah şekli belirlenmiştir.

Danıştay tarafından verilen bir kararda yasal düzenlemeye paralel karar verilmiştir: "millî piyango biletleri ile ilgili katma değer vergisi kaynağında kesildiğinden katma değer vergisinin mükellefinin milli piyango idaresi olduğu ve milli piyango bayiliği yapan davacı olarak adına başka bir adres ve imza ile verilen beyannameye dayanılarak vergi tahakkuku yapılamaz"².

2.3.6- Kanunun 1/3-c Bendine Giren

Hallerde Mükellef

KDVK'nun 1/3-c maddesi ile profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile

² Danıştay 9.Daire 20.12.1994 tarih ve 5231 sayılı karar

profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi vergi konusunun kapsamına alınmıştır.

Bu düzenlemenin gereği olarak Kanunun 8/1-g maddesinde bu tür kişilerin katıldığı sportif faaliyetleri, maçları, yarışları ve yarışmaları, gösteri ve konserleri tertipleyenlerin veya gösterenlerin mükellef olduğu hükme bağlanmıştır.

2.3.7- Kiralama İşlemlerinde Mükellef

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinde bu mal ve hakları kiraya verenler mükellef olarak kabul edilmiştir. (KDVK madde 8/1-h)

Bilindiği üzere; mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiralanabilmektedir. Buna göre GVK'nun 70. maddesinde hükme bağlanan mal veya hakların kiraya verilmesi hallerinde; KDV mükellefi, duruma göre mal veya hakkın sahibi, mutasarrıfı, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahibi veya kiracısıdır.

2.3.8- İsteğe Bağlı Mükellef

KDVK'nun 1/3-h maddesinde hükme bağlandığı üzere rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler verginin konusuna dâhil olabilmektedir.

Ancak bu hususun, "istisnadan vazgeçme" ile karıştırılmaması gerekir: Anılan bent hükmü ile verginin konusuna dâhil bulunmayan diğer bir ifade ile vergilendirilmesi mümkün bulunmayan işlemlerin isteğe bağlı olarak verginin konusuna dâhil edilmesi söz konusu olmaktadır. Bu sebeple; bu hükmü, KDVK'nun 18. maddesinde hükme bağlanan "istisnadan vazgeçme" hususu ile karıştırmamak gerekir. İstisnadan vazgeçme ile

verginin konusuna dâhil bulunan ancak Kanunla vergiden istisna edilen işlemlerin isteğe bağlı olarak vergiye tabi tutulması sağlanmaktadır. Oysa Kanunun 1/3-h bendi ile verginin konusuna dâhil bulunmayan işlemlerin isteğe bağlı olarak verginin konusuna dâhil edilmesi ve vergilendirilmesini ifade etmektedir.

Buna göre; verginin konusuna dâhil bulunmayan işlemlere ilişkin olarak talepte bulunanlarda KDV mükellefi, istekte bulunanlar olacaktır.

Diğer taraftan; verginin konusu kapsamına alınan işlemlerin gerçekleştirildiği işletmenin devredilmesi halinde bu işlemlere ilişkin olarak verginin konusuna dâhil olma ve mükellef olma durumunun sona ermesi gerekir.

İsteğe bağlı mükellefiyetin tekrar söz konusu olabilmesi için kanaatimizce devir alanın müracaatı gerekir.

2.4- Genel Olarak KDV Mükellefiyetinin Başlangıcı

KDV uygulamasında mükellefiyet, Kanunun 1. maddesinde verginin konusu kapsamına alınan işlemlerin gerçekleştirilmesi ile başlar.

213 sayılı VUK'nun 153. maddesine göre; vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı, Serbest meslek erbabı, Kurumlar vergisi mükellefleri, Kollektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortakları işe başladıklarını vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Bu yükümlülüklerin aynı kanunun 168. maddede belirlenen sürelerde yerine getirilmesi zorunludur. Aksi halde cezai müeyyide ile karşılaşılır.

Ancak bildirimin yapılmamış olması, yani KDV mükellefiyeti tesisinin yapılmış olup olması, vergi mükellefi olmayı etkilemez. KDV mükellefi olmak için Kanunun 1. maddesinde hükme bağlanan işlemlerin yapılmış olması yeterlidir.

Diğer taraftan; VUK'nda yapılan paralel düzenlemelerle genel olarak vergi mükellefiyetinin başladığı haller hükme bağlanmıştır:

213 sayılı VUK'nun 154. maddesinde "Tüccarlarda İşe Başlamanın Belirtileri" şu şekilde hükme bağlanmıştır:

"Tüccarlar için aşağıdaki hallerden herhangi biri "İşe başlama"yı gösterir:

1- Bir iş yeri açmak (İş yeri açmaktan maksat, belli bir yerde bilfiil ticari veya sınaî faaliyete geçmek demektir. Bir yerin ne maksatla olursa olsun sadece tutulmuş olması veya içinde tertibat ve tesisat yapılmakta bulunması iş yerinin açıldığını göstermez);

2- İş yeri açılmamış olsa bile ticaret siciline veya mesleki bir teşekküle kaydolunmak;

3- Kazançları (4369 sayılı Kanunun 81/A-4 üncü maddesiyle değiştirilen ibare) basit usulde tespit edilen tüccarlar için işle bilfiil uğraşmaya başlamak."

Aynı Kanunun 156. maddesinde işyeri; "Ticari, sınaî, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalat-hane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer" olarak tarif edilmiştir.

Buna göre GV ve/veya KDV mükellefiyeti tesis edilmemesine rağmen yukarıdaki şartlardan birinin bulunması halinde yapılan teslim ve hizmet işlemleri, ticari faaliyet kapsamında değerlendirilecek ve KDV'ye tabi olacaktır.

213 sayılı VUK'nunda serbest meslek faaliyetleri için de işe başlama belirtileri düzenlenmiştir.

Anılan Kanunun 155. maddesine göre "Serbest Meslek Erbabında İşe Başlamanın Belirtileri"

şu şekilde hükme bağlanmıştır:

"Serbest meslek erbabı için aşağıdaki hallerden her hangi biri işe başlamayı gösterir:

1- Muayenehane, yazıhane, atölye gibi özel işyerleri açmak,

2- Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunduğu ifade eden alametleri asmak,

3- Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapmak,

4- Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolunmak.

Mesleki teşekküllere kaydolunanlardan görevleri veya durumları icabı bilfiil mesleki faaliyette bulunmayacak olanlar bildirmelerinde bu ciheti de açıklarlar."

Ancak yukarıdaki şartlardan birini yerine getiren serbest meslek erbabı doğrudan KDV mükellefidir, denilemez. Örneğin muayenehane açmış olup hala hasta kabul etmeyen ve sağlık hizmeti vermeyen serbest meslek erbabı için KDV mükellefi olma durumu ortaya çıkmaz. Bu sebeple; yukarıdaki şartların yanı sıra işlem yapılması da gerekir.

Öte yandan; GVK'nun 66. maddesinin 2. fıkrasının 5. bendinde VUK'nun 155. maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşımayan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar ile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları vergiden muaf tutulmuştur.

KDVK'nun 17/4-b maddesinde GVK'nun 66.maddesine göre vergiden muaf olan serbest meslek erbabı tarafından yapılan teslim ve hizmetler vergiden istisna edilmiştir.

Ancak bu hükümlere rağmen serbest erbaplarından yukarıdaki şartlardan birini yerine getiren

ve hizmet vermeye başlayan kimseler istisna durumu olsun olmasın KDV mükellefidir. Ancak istisna şartlarının gerçekleşmiş olması halinde vergi mükellefiyetinin tesisine gerek yoktur.

2.5- KDV Mükellefiyetinin Sona Ermesi

VUK'nun 160. maddesine göre mükelleflerden işi bırakanlar, keyfiyeti vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.

Aynı Kanunun 161. maddesinde işi bırakma; vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi olarak ifade edilmiştir.

İşlerin her hangi bir sebep yüzünden geçici bir süre için durdurulması işi bırakma sayılmaz.

Buna göre işi bırakan şahıs işletmelerinin KDV mükellefiyetinin sona ermesi için teslim ve hizmet işlemlerinin sona ermiş olması ve yazılı olarak ilgili vergi dairesinden mükellefiyet terkinin istenmesi gerekir.

Ancak mükellefiyet terki talebinden önce işletmeye kayıtlı mal veya değerlerin satılmış olması gerekir. Satılmamış olması halinde işletme adına belge düzenlenerek emsal bedel üzerinden çıkış yapılması ve KDV hesaplanması gerekir. Bu şekilde çıkış yapıldıktan sonra söz konusu malların satılması halinde KDV hesaplanmayacağı açıktır.

Adi ortaklıklarda mükellef ortaklar değil ortaklıktır. Bu sebeple; mükellefiyetin sona erebilmesi için ortaklığı sona erdiren durumların söz konusu olması gerekir. Buna göre adi ortaklığı sana erdiren devirlerde KDV mükellefiyeti de sona erecektir. 25 no'lu KDVK Genel Tebliğinde yapılan düzenleme ile hisselerin ortaklardan birine devri hallerinde de ortaklık sona erecektir.

Önceki bölümlerde açıklandığı üzere şahıs ve sermaye şirketlerinde KDV mükellefiyeti şirketler yani tüzel kişilikler adına tesis ettirilir. Bu sebep-

le; bu kimseler KDV'ye konu işlemler gerçekleştirmeseler bile tüzel kişilikleri sona erene kadar vergi mükellefiyetleri devam edecek ve beyanname vermeyi sürdüreceklidir.

Diğer KV mükelleflerinde KDV'ye konu işlemlerin gerçekleştirilmemesi KDV mükellefiyetinin sona ermesi için yeterlidir. Bunların tüzel kişiliğinin devam etmesinin bir etkisi olmaz.

Ancak KV mükelleflerinde iş ortaklıklarının durumu farklılık arz etmektedir: İş ortaklıkları: 5520 sayılı KVK'nun 1.maddesinde yazılı kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır.

Görüldüğü üzere iş ortakları yapı itibarıyla adi ortaklıklara benzetilmektedir. Bu sebeple adi ortaklıklar için yukarıda açıkladığımız hususların iş ortaklıkları için de geçerli olacağını düşünüyoruz.

3- ÖZELLİK ARZ EDEN KONULAR

3.1- Münhasıran Serbest Bölgelerde Faaliyet Gösteren Kimseler ve KDV Mükellefi

Serbest Bölgeler, bir ülkenin egemenlik sınırları içinde olmakla beraber, gümrük sınırları dışında kabul edilen, ülkede geçerli mali, ticari ve ekonomik düzenlemelerin kısmen veya tamamen dışında tutulan ticaret ve üretim bölgeleri olarak tanımlanabilir.

Serbest Bölgeler Türkiye'de ihracat için yatırım ve üretimi artırmak, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli şekilde temin etmek, dış finansman ve ticaret imkanlarından daha fazla yararlanmak üzere kurulmuştur. (3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu (SBK) madde 1)

Serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılır. Bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz. (SBK madde 6)

Serbest Bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaret, dış ticaret rejimine tabidir. Serbest bölge ile diğer ülkeler ve serbest bölgeler arasında dış ticaret rejimi uygulanmaz. (SBK madde 8)

Bu çerçevede Türkiye'den serbest bölgeye satılan mallar ihracat esaslarına, serbest bölgeden Türkiye'ye satılan mallar ise ithalat esaslarına tabidir. Yani; serbest bölgede faaliyet gösteren kimseler, Türkiye'den ihraç fiyatına (KDV'siz) mal ve hizmet satın alabilir. Buna göre serbest bölge ile diğer ülkeler ve diğer serbest bölgeler arasında dış ticaret rejimi hükümlerinin uygulanması mümkün değildir.

KDVK'nun 17/4-ı maddesine göre serbest bölgelerde verilen hizmetler vergiden müstesnadır. Aynı Kanunun 16/c maddesi ile serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar da vergiden istisna edilmiştir.

Buna göre münhasıran serbest bölgede hizmet verenler ile serbest bölge hükümlerinin uygulandığı malların satılması faaliyetinde bulunan kimseler, yapmış oldukları faaliyet verginin konusuna dahil olmakla beraber ve KDVK'nun 8.maddesine göre mükellef sayılmalarına rağmen işlemleri vergiden istisna edilmiş olduğundan mükellefiyet tesis etmelerine gerek bulunmamaktadır.

3.2- Serbest Bölgelere Hizmet Verenler ve KDV Mükellefi

Katma Değer Vergisinin kanunun11/1-a. maddesinde de, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler katma değer vergisinden

istisna edilmiştir. Aynı Kanunun 12/2.maddesinde, bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için;

- Hizmetlerin yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması,

- Hizmetten yurt dışında faydalanılması gerektiği hükme bağlanmıştır. Aynı kanun maddesinde, yurt dışı müşteri, ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubeler olarak tanımlanmıştır. 31.12.1987 tarihinde yayımlanan 26 seri nolu KDV Genel Tebliğinin "K" bölümünde, hizmet ihracına ilişkin şartlara açıklık getirilmiş ve hizmet ihracında katma değer vergisi istisnasının uygulanabilmesi için aşağıda sayılan dört şartın birlikte gerçekleşmiş olması gerektiği açıklanmıştır.

- Hizmet Türkiye'de yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.

- Fatura veya benzeri nitelikteki belge yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmelidir.

- Hizmet bedeli, döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir.

- Hizmetten yurt dışında yararlanılmalıdır.

Bu bağlamda Serbest bölgede hizmet verenler ile serbest bölgelere hizmet verenler ayrımının yapılmasında yarar vardır. Katma Değer Vergisi Kanununda yer alan 06.06.2008 öncesi düzenlemeye, sadece yurt dışına yapılan hizmetler KDV'den istisna idi. Ancak serbest bölgeler siyasi sınırlar içinde olduğu için yurt dışı kavramının dışında kalıyor ve bu nedenle serbest bölgelerdeki müşterilere yapılan hizmetlerden KDV alınması gerekiyordu. 06.06.2008 tarihli ve 26898 mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 12 nci maddesi ile KDV

Kanununda değişikliğe gidilmiştir. Yapılan değişiklikle serbest bölgedeki müşterilere yapılan sadece fason hizmetler KDV'nden istisna edilmiştir.

Konu ile ilgili Maliye Bakanlığı'nca 11.07.2008 tarihinde 26933 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 110 no'lu KDV genel tebliğinde konu ile ilgili düzenleme şöyledir;

"5766 sayılı Kanunun (12/e) maddesi ile KDV Kanununun 11 ve 12 nci maddelerinde değişiklik yapılarak, serbest bölgedeki müşteriler için yapılacak fason hizmetler ihracat istisnası kapsamına alınmıştır.

Bu istisna uygulamasında fason hizmet, bir malın mülkiyet ve tasarruf hakkının devralınmasızın ücreti karşılığı belirli işlemlere tabi tutularak/işlemlerden geçirilerek tasarruf veya mülkiyet hakkı sahibine iade edilmesini ifade edecektir.

Buna göre, serbest bölgeden gönderilen ana madde ve malzemelerin, yurt içinde bulunan işletmelerde çeşitli işlemlere tabi tutulduktan sonra yeniden serbest bölgeye gönderilmesi suretiyle verilen fason hizmetler istisna kapsamında değerlendirilecektir."

Dikkat edilirse fason hizmet dışındaki hizmetler örneğin taşıma hizmetleri, temizlik hizmetleri, avukatlık ve mali müşavirlik hizmetleri gibi hizmetler istisna kapsamı dışında tutulmuştur. Serbest bölgedeki müşterilere verilen bu hizmetler KDV'ye tabi olacaktır.

Bu bağlamda serbest bölgelere fason hizmeti faaliyeti ile iştigal edenlerin verdikleri hizmet KDV'nin konusuna dahil olmakla beraber ve mükellef kapsamında olmalarına rağmen 06.06.2008 tarihinden sonra yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde KDV'den istisna edilmiştir.

Bu sebeple; münhasıran bu işlerler iştigal edenlerin KDV mükellefiyeti tesis ettirmelerine gerek bulunmamaktadır.

3.3- Kamu Kurumları ve KDV Mükellefi

3.3.1- Orduvevleri, Askeri Gazinolar ile

Kantinlerin ve Kamu Kurumlarına Ait Sosyal Tesisler ve KDV Mükellefi

KDVK'nun 1/3-g maddesine göre Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticarî, sınai, ziraî ve meslekî nitelikteki teslim ve hizmetleri verginin konusuna dahil edilmiştir.

Aynı Kanunun 8/1-a maddesinde mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar vergi mükellefi sayılmıştır.

Ancak 9 seri numaralı KDVK Genel Tebliği ile buna bazı istisnalar getirilmiştir. Getirilen ve hâlen yürürlükte bulunan düzenlemeye göre;

Orduvevleri, askeri gazinolar, askeri kantinler, kışla gazinoları ile kamu kurumlarına ait misafirhane, kreş, yemekhane, eğitim ve dinlenme tesislerinin işletilmesi veya yönetilmesi suretiyle yürütülen faaliyetler kâr amacı taşımamaları nedeniyle ticari faaliyet kapsamına girmediğinden, münhasıran ilgili kurum ve kuruluş mensuplarına hitap etmeleri şartıyla vergiye tabi olmayacaktır.

Öte yandan bu kuruluşlara yapılan mal teslimlerinin ve hizmet ifalarının Katma Değer Vergisi Kanununun genel hükümleri çerçevesinde vergilendirileceği açıktır.

3.3.2- Okul Kantin ve Kooperatiflerinde

Yapılan Satışlar ve KDV Mükellefiyeti

Karşısındaki Durumu

Milli Eğitim Bakanlığı bünyesinde faaliyet gösteren okullar esas itibarıyla genel bütçeye dahil kurumlardır. Dolayısıyla bu okullar tarafından

kuruluş amaçları çerçevesinde gösterilen faaliyetler KDV'nin konusuna dahil olmayacaktır.

Ancak bu okullara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen iktisadi müesseseler tarafından ticarî, sınai, ziraî ve meslekî nitelikteki faaliyet kapsamında gerçekleştirilen teslim ve hizmet işlemleri verginin konusuna dahildir ve KDV mükellefiyetinin ilgili vergi dairesinde tesis ettirilmesi gerekir.

Bununla beraber yukarıda da açıklandığı üzere 9 seri numaralı KDVK Genel Tebliğinde ordu-evleri, askeri gazinolar, askeri kantinler, kışla gazinoları ile kamu kurumlarına ait misafirhane, kreş, yemekhane, eğitim ve dinlenme tesislerinin işletilmesi veya yönetilmesi suretiyle yürütülen faaliyetler kâr amacı taşımamaları nedeniyle ticari faaliyet kapsamına girmediğinden, münhasıran ilgili kurum ve kuruluş mensuplarına hitap etmeleri şartıyla vergi konusu dışında değerlendirilmiştir.

Kanaatimizce okul kantin ve kooperatiflerince kendi öğrenci ve öğretmenlerine satış yapmak şartıyla faaliyetleri kapsamında yapılan teslim ve hizmet işlemlerinin, verginin konusu kapsamında olmaması gerekir. Dolayısıyla bu tür işletmelerin KDV mükellefiyetini tesis ettirmelerine gerek bulunmamaktadır.

Nitekim Maliye Bakanlığı tarafından verilen 05.11.1999 tarih ve 47884 sayılı özelgede de paralel yönde görüş beyan edilmiştir:

3.4- Kamu Kurumlarınca Yapılan Kiralama İşlemleri ve KDV Mükellefi

Önceki bölümde de açıklandığı üzere KDVK'nun 1/3-g maddesine göre Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklerle, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut

bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticarî, sınai, ziraî ve meslekî nitelikteki teslim ve hizmetleri verginin konusuna dâhildir ve bu sebeple KDV mükellefiyeti tesis edilmesi gerekmektedir.

Ancak bu kurumlar tarafından kuruluş amaçlarına uygun olarak yapılan teslim ve hizmet işlemleri verginin konusuna dahil olmayacağından vergiye tabi tutulmayacaktır. Dolayısıyla bu kurumlar tarafından yapılan kiralama işlemleri iktisadi işletme olmamaları sebebiyle ticari faaliyet kapsamında değerlendirilemeyeceğinden verginin konusuna dahil olamayacaktır.

Öte yandan; bu kuruluşlar tarafından yapılan 193 sayılı GVK'nun 70.maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri KDV'nin konusuna dahildir ve vergilendirilmesi gerekir. Ancak bu kurum ve kuruluşlara ait gayrimenkullerin kiralanması hallerinde; gayrimenkulün iktisadi işletmede kayıtlı olmaması durumunda vergiden istisna olacaktır. (KDVK madde 17/4-d)

Maliye Bakanlığı vermiş olduğu 28.05.1997 tarih ve 22137 sayılı özelgede aynı yönde fikir beyanında bulunmuştur:

“Kurum ve kuruluşların kendileri değil de, bunlara ait iktisadi işletmelerine dahil bulunan gayrimenkullerin kendi personeline bile olsa bedel karşılığı kiraya verilmesi halinde katma değer vergisi uygulanacağı tabiidir.

İktisadi işletmelere dahil olan gayrimenkullerin kiraya verilmesi karşılığı elde edilen bedeller ticari kazanç hükümlerine göre işletmenin hasılatı olarak katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

Ancak, iktisadi işletmelere dahil lojmanların sadece kendi personeline bedelsiz tahsisi katma değer vergisine tabi tutulmamakta, konuya ilişkin olarak 9 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde gerekli açıklamalar yapılmış bulunmaktadır.

Dolayısıyla iktisadi işletme niteliği taşıyan kurumlara ait gayrimenkullerin, personeline bedel karşılığı kiraya verilmesi katma değer vergisinde tabi bulunmaktadır.

Diğer taraftan, Kanunun 17/4-d maddesi uyarınca "iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralınması işlemleri" katma değer vergisinden istisna olup, iktisadi işletme niteliği taşımayan kurum ve kuruluşlara ait binaların lojman olarak tahsisi karşılığı alınan bedeller için, bu madde hükmü uyarınca katma değer vergisi hesaplanmamaktadır.

Buna karşılık, bu kurum ve kuruluşların kendileri değil de, bunlara ait iktisadi işletmelerine dahil bulunan gayrimenkullerin kendi personeline bile olsa bedel karşılığı kiraya verilmesi halinde katma değer vergisi uygulanacağı tabiidir."

3.5- İcra Yoluyla Yapılan Satışlar ve KDV Mükellefi

Katma Değer Vergisinin konusunu açıklayan 1/d maddesinde "müzayede mahallerinde ve gümrük antrepolarında yapılan satışlar." denilmek üzere icra yoluyla yapılan satışlar KDV'nin konusu bakımından kavranmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 40. maddesine 4108 sayılı Kanunla eklenen 5 numaralı fıkra ile, Kanunun 17. maddesinin 1. fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlara sadece vergiye tabi işlemlerinin bulunduğu dönemler için beyanname verdirme, beyanname yerine kaim olmak üzere işleme esas belgeleri kabul etme, bu mükelleflere ait verginin beyan ve ödeme zamanı ile tahsiline ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

Söz konusu yetki çerçevesinde, Kanunun 1/3-d maddesi uyarınca müzayede yoluyla satış yapan icra dairelerinin bu satışlarıyla ilgili katma değer vergisinin beyan ve ödenmesi ile ilgili iş-

lemlerin bundan böyle aşağıdaki şekilde yürütülmesi uygun görülmüştür.

Buna göre icra yoluyla yapılan satışlarda verginin mükellefi, satışı gerçekleştiren icra daireleridir.

3.6- Siyasi Partiler ve KDV Mükellefi

2820 sayılı Siyasi Partiler Kanunun 3.maddesine göre siyasi partiler, Anayasa ve kanunlara uygun olarak; milletvekili ve mahalli idareler seçimleri yoluyla, tüzük ve programlarında belirlenen görüşleri doğrultusunda çalışmaları ve açık propagandaları ile milli iradenin oluşmasını sağlayarak demokratik bir Devlet ve toplum düzeni içinde ülkenin çağdaş medeniyet seviyesine ulaşması amacını güden ve ülke çapında faaliyet göstermek üzere teşkilatlanmış tüzel kişiliğe sahip kuruluşlardır.

Görüleceği üzere siyasi partiler esas itibarıyla bir ticari teşekkül değildir. Bu sebeple; kuruluş amaçları çerçevesinde yapılan faaliyetler KDVK'nun 1.maddesinde değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından bu faaliyetler çerçevesinde yürütülen işlemler verginin konusu dışındadır.

Dolayısıyla siyasi partiler esas itibarıyla KDV mükellefi olmaları mümkün değildir. Ancak yürütülen siyasi faaliyetler kapsamında alınan teslim ve hizmetler genel esaslar çerçevesinde KDV'ye tabi tutulacaktır.

Diğer taraftan; KDVK'nun 17/2-b maddesi uyarınca siyasi partilere bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları vergiden istisna tutulmuştur.

3.7- Konut Yapı Kooperatifleri ve KDV Mükellefi

1163 sayılı Kooperatifler Kanunun 1.maddesine göre "tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı

yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve kamu tüzel kişileri ile özel idareler, belediyeler, köyler, cemiyetler ve dernekler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli teşekküllere” kooperatif denir.

Görüleceği üzere kooperatifler bir ticari teşekkül mahiyetindedir. Dolayısıyla kooperatifler tarafından gerçekleştirilen teslim ve hizmet işlemleri KDVK’nun 1/1 maddesi uyarınca verginin konusu kapsamındadır. Dolayısıyla bu kuruluşlar, aynı Kanunun 8.maddesi uyarınca vergi mükellefidir.

Ancak KDVK’nun 17/4-k maddesi gereğince konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri vergiden müstesnadır.

Buna göre münhasıran kendi üyelerine konut teslimi yapan konut yapı kooperatiflerinin teslim işlemleri vergiden istisna tutulduğu için Kanunun 8.maddesi kapsamında mükellef olarak kabul edilmesine rağmen mükellefiyet kaydının tesis edilmesine gerek bulunmamaktadır.

Ancak kendi üyeleri dışındaki kimselere yapılan konut teslimlerinin, genel esaslar çerçevesinde vergilendirilmesi gerekir.

Diğer taraftan; 5904 sayılı Kanunun 13.maddesi ile 03.07.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KDVK’nun 17/4-k maddesindeki konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimlerinin vergiden müstesna olduğuna ilişkin hüküm kaldırılmıştır.

Buna göre 03.07.2009 tarihinden itibaren konut yapı kooperatifleri kime konut teslim ettiği dikkate alınmaksızın teslimlerinin vergilendirilmesi ve bu kurumların ilgili vergi dairesinde KDV mükellefiyeti tesis ettirmeleri gerekir.

3.8- Mesleki Teşekküller ve KDV Mükellefi

Uygulamada faaliyet konularına ilişkin olarak kurulmuş bulunan dernek, sendika ve birliklere

masraf payı, aidat ve başka isimler adı altında ödemede bulunmaktadır.

Mesleki teşekküller, esas itibarıyla ilgili kanunlarında belirlenen hizmet veya işlemleri yerine getirmek zorundadırlar.

Buna göre gerek mesleki, gerekse de ekonomik ve sosyal yönlerden yardımcı olmak, üretim ve ticaretin gelişimini sağlamak, bilimsel araştırma yaparak üyelerini desteklemek, sıkıntıları giderilmesi ve çözümüne yardımcı olmak, üye haklarının korunması vb gayelerle kurulan dernek, sendika ve birliklerine ödenen aidat, giderlere katılma payı gibi isimler altında yapılan ödemeler bir hizmet karşılığı olarak yapılmamaktadır.

Buna göre bu kuruluşlar tarafından yasal amaçlar kapsamında yapılan işlemler KDV’nin konusu dışında kalmaktadır. Dolayısıyla bu kuruluşların KDV mükellefiyeti de KDVK’nun 8.maddesi uyarınca bulunmamaktadır.

3.9- Genel ve Katma Bütçeli İdareler ve KDV Mükellefi

KDVK’nun 1/3-g maddesine göre Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticarî, sınaî, ziraî ve meslekî nitelikteki teslim ve hizmetleri KDV’nin konusuna dâhildir.

Buna göre genel ve katma bütçeli daireler tarafından devamlı bir surette ticarî, sınaî, ziraî ve meslekî nitelikteki teslim ve hizmet sunulması durumunda bu kurumlar KDVK’nun 8/1-a maddesi uyarınca vergi mükellefi sayılacak ve ilgili vergi dairesinde mükellefiyet tesisi yapılmak zorunda olunacaktır.

4- SONUÇ

Bu çalışmamızda; Katma Değer Vergisi uygulaması bakımından mükellef ve mükellefiyet konusu, yapılan düzenlemeler çerçevesinde irdelenmeye çalışıldı.

Ancak ilgili konulara yer verilirken “olması gereken” hususlar da “daha yararlı olur” düşüncesiyle görüş olarak aktarılmaya çalışıldı.

Diğer taraftan; bu çalışmada KDV mükellefi ve KDV mükellefiyetinin ayrı kavramlar olduğu açıklanmaya çalışılmış ve ayırımı tabi tutulmuştur.