

## KDV ve GÖNÜLLÜ MÜKELLEFİYET

Ahmet GÜZEL (\*)

### 1 - GİRİŞ

Katma Değer Vergisi, işlemlerin “katma değer” üzerinden vergilendirilmesi mantığına oturduğu için ekonomi ve ticari hayatla eş zamanlı ve girift bir yapı arz eder. Bunun bir gereği olarak verginin konusu bakımından bütün işlemler ve aşamaları “ismen” hükme bağlanmak suretiyle kavranmaya çalışılmıştır. Bunun yeterli görülmediği durumlarda “ve benzeri”, “gibi” edatlar kullanılmak suretiyle ekonomik ve ticari yaşamın bütün aşamaları vergi kapsamına alınmıştır. Bu yapısıyla KDV, modern vergi uygulamasından en önemli dolaylı vergi olarak yerini almıştır.

Bu yazıda KDV uygulamasında “gönüllü mükellefiyet” konusu ele alınmış ve tasnif edilmeye çalışılmıştır.

### 2- GENEL OLARAK MÜKELLEF

Vergi mevzuatımızın temel ayağını teşkil eden 213 sayılı VUK'nun<sup>1</sup> 8. maddesine göre

mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzelkişidir.

Bir kimseye vergi borcu terettüp edebilmesi için o kimse tarafından vergi kanunları bakımından hükme bağlanan işlemlerin yapılması veya kazanç/gelir getirici bir faaliyette bulunulması gerekir.

Böyle bir durumda ilgili kimsenin ilgili vergi dairesine mükellefiyet tesis ettirmesi icap eder.

### 3- KDV UYGULAMASI BAKIMINDAN MÜKELLEF

#### 3.1- Verginin Konusu ve Mükellef

KDV uygulamasında verginin konusunu teşkil eden işlemler, 3065 sayılı KDVK'nun<sup>2</sup> 1. maddesinde tek tek sayılmak suretiyle hükme bağlanmıştır.

Paralel bir düzenlemeye gidilerek aynı Kanunun 8. maddesinde ise bu işlemleri gerçekleştiren kişiler mükellef olarak kabul edilmiştir.

KDV Uygulamasında gönüllü mükellefiyeti ikiye ayırmak mümkündür:

(\*) Vergi Denetmeni

<sup>1</sup> 10.01.1961 gün ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>2</sup> 01.11.1984 gün ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

1- Verginin konusuna girmeyen işlemlerde gönüllü mükellefiyet,

2- Verginin konusuna giren ancak vergiden istisna edilen işlemlerde gönüllü mükellefiyet.

### 3.2- Verginin Konusuna Girmeyen İşlemlerde Gönüllü Mükellefiyet

Yazının önceki bölümünde ifade edildiği üzere 3065 sayılı KDVK'nun 1.maddesinde verginin konusu teşkil eden işlemler sayılmak suretiyle hükme bağlanmıştır.

Dolayısıyla Kanunun 1.maddesinde sayılmayan işlemlerin KDV'ye tabi tutulması mümkün değildir.

Katma Değer Vergisi, yapısı gereği tam yansımali ve indirim imkânı sağlayan bir vergidir. Bunun yanı sıra belli şartların gerçekleşmesi halinde vergi iadesini içinde barındıran bir özellik taşır. Kanun koyucu tarafından bu gibi sebepler düşünülerek KDVK'nun 1/3-h bendinde bir hüküm geliştirilmiştir.

*“Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler”*

Bu hükme göre; rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler verginin konusuna dahil edilmiştir.

Anılan bent hükmü ile verginin konusuna dahil bulunmayan diğer bir ifade ile vergilendirilmesi mümkün olmayan işlemlerin isteğe bağlı olarak verginin konusuna dahil edilmesi söz konusu olmaktadır.

Diğer taraftan; verginin konusu kapsamına alınan işlemlerin gerçekleştirildiği işletmenin başka bir kimseye devredilmesi halinde bu işlemlere ilişkin olarak KDV uygulamasının nasıl olacağına dair yasal veya idari bir düzenleme bulunmamaktadır.

Böyle bir durumda kanaatimizce uygulamanın şu şekilde olması gerekir: gönüllü mükellefiyet suretiyle verginin konusu kapsamına alınan işlemlerin gerçekleştirildiği işletmenin başka bir kimseye devredilmesi halinde bu işlemlere ilişkin olarak verginin konusuna dahil olma durumu ortadan kalkacaktır. Verginin konusunun söz konusu olabilmesi için devir veya satın alan kişinin ayrıca isteğe bağlı olarak talepte bulunması gerekir.

### 3.3- Verginin Konusuna Giren Ancak Vergiden İstisna Edilen İşlemlerde Gönüllü Mükellefiyet

KDVK'nun “istisnadan vazgeçme “ başlıklı 18.maddesine göre *“Vergiden istisna edilmiş işlemleri yapanlar, ilgili vergi dairesine yazılı başvuruda bulunarak, belirtecekleri işlem türleri için vergiye tâbi tutulmalarını talep edebilirler. Bu talebin dilekçede belirtilen ve dilekçe tarihinden sonra ifa edilen işlemlerin tamamını kapsamı şarttır. Şu kadar ki, mükellefiyetin devam etmekte olan işlemlere şümulü yoktur.”*

Buna göre isteyen mükellefler, verginin konusuna alınmış ancak düzenlenen hükümlerle vergiden istisna edilmiş işlemler için istisnadan vazgeçmek suretiyle mükellef olabilirler.

Ancak bu hususun, önceki bölümde açıklanan *“verginin konusuna dahil olmayan işlemlerde gönüllü mükellefiyet”* konusu ile karıştırılması gerekir:

Anılan bent hükmü ile verginin konusuna dâhil bulunan ancak vergiden istisna edilen işlemlerin isteğe bağlı olarak vergiye tabi tutulması söz konusu olmaktadır.

Bu sebeple; bu hüküm ile önceki bölümde açıklanan KDVK'nun 1.maddesinde düzenlenen *“verginin konusuna dâhil olmayan işlemlerde gönüllü mükellefiyet”* konusu birbirinden tamamıyla farklı bir özellik arz etmektedir.

KDVK'nun 18.maddesinde hükme bağlanan istisnadan vazgeçme ile verginin konusuna dâhil bulunan ancak Kanunla vergiden istisna edilen işlemlerin isteğe bağlı olarak vergiye tabi tutulması sağlanmaktadır. Oysa Kanununun 1/3-h bendi; verginin konusuna dâhil bulunmayan işlemlerin isteğe bağlı olarak verginin konusuna dâhil edilmesi ve vergilendirilmesi düzenlenmektedir.

Buna göre; hem "*istisnadan vazgeçme*" hem de "*verginin konusuna dâhil bulunmayan işlemlere*" ilişkin olarak talepte bulunanlarda KDV mükellefi, istekte bulunanlar olacaktır.

#### **4- SONUÇ**

Katma Değer Vergisi uygulamasında "*gönüllü mükellefiyet*" esas itibariyle aynı neticeye tekbül etmektedir.

Bununla beraber yazının önceki bölümlerinde açıklanan her iki "*mükellefiyet*" hususu, KDVK'nun farklı hükümlerine dayanmaktadır. Bu da "*gönüllü mükellefiyet*" konusunun analizini ve sınıflandırılmasını gerekli kılmaktadır.

#### **KAYNAKÇA**

- KDVK ve ilgili idari düzenlemeler,
- VUK ve ilgili idari düzenlemeler,
- Ahmet GÜZEL, Katma Değer Vergisi Beyanname Düzenleme Esasları, cilt: I, Nobel Kitabevi, 2005,
- Nuri DEĞER, Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu, Yaklaşım Yayıncılık, 2008.