

İSTEĞE BAĞLI TAM TEVKİFATIN KANUNİ DAYANAĞI (*)

Arş. Gör. Şeyma SARICALAR (**)

ÖZET

Çalışmamızda Türkiye’de katma değer vergisi tahsilatını güvence altına almak amacıyla getirilen ve 2022 yılında yürürlüğe giren “isteğe bağlı tam tevkifat” uygulaması ele alınmaktadır. Katma değer vergisinde vergi sorumlusu esas olarak Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 9. maddesinde düzenlenmiştir. İlgili maddede belirli sorumluluk halleri düzenlenmiş olup verginin güvence altına alınması amacıyla gerekli görülen hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığı’na yetki verilmiştir. Bakanlık ise bu yetkisini genel tebliğler aracılığıyla kullanmaktadır. Genel tebliğler ile getirilen isteğe bağlı tam tevkifat, kısmi tevkifata tabi işlemlerde alıcı ve satıcı tarafların anlaşması durumunda tüm vergi sorumluluğunun tek bir tarafa devredilmesine olanak tanır. Bu uygulama, verginin daha güvenli ve hızlı bir şekilde hazineye aktarılmasını sağlarken, mükelleflerin geçmiş işlemlerden doğan yükümlülükleri nedeniyle ortaya çıkan müteselsil sorumluluğunu da sınırlamaktadır.

Makale, öncelikle tevkifat uygulamasının yasal dayanaklarını, Anayasanın verginin kanuniliği ilkesiyle olan ilişkisini ve Vergi Usul Kanunu’nun ilgili maddeleri çerçevesinde bu düzenlemenin hukuki boyutunu incelemektedir. Ayrıca, isteğe bağlı tam tevkifat uygulamasının avantajları ele alınırken, uygulamanın getirdiği idari ve hukuki tartışmalar da değerlendirilmektedir.

Sonuç olarak, isteğe bağlı tam tevkifat uygulamasının, vergi güvenliği sağlamada önemli bir rol oynadığı belirtilmiş, uygulamanın etkinliğinin artırılması ve vergiye uyum süreçlerinin kolaylaştırılması için öneriler sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler

İsteğe Bağlı Tam Tevkifat, Tam Tevkifat, Kısmi Tevkifat, Verginin Kanuniliği İlkesi, Vergi Hukukunda Özel Sözleşmeler, Katma Değer Vergisi.

(*) DOI: 10.33432/ybuhukuk.1575559 - **Geliş Tarihi:** 29.10.2024 - **Kabul Tarihi:** 18.12.2024.

Bu makale, Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü’nde hazırlanmakta olan doktora tez çalışmasından üretilmiştir.

(**) Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı, Ankara - Türkiye,

E-posta: seymasaricalar@aybu.edu.tr; Orcid Id: <https://orcid.org/0000-0002-0462-6815>.

THE LEGAL BASIS OF OPTIONAL FULL WITHHOLDING

ABSTRACT

In our study, the 'optional full withholding' practice, introduced in Turkey in 2022 to ensure the collection of value-added tax, is discussed. The tax liability in VAT is primarily regulated in Article 9 of the Value Added Tax Law. The relevant article stipulates certain liability cases, and in situations deemed necessary to secure the tax, authority is granted to the Ministry of Treasury and Finance. The Ministry exercises this authority through general communiqués. The optional full withholding introduced by these communiqués allows, in transactions subject to partial withholding, for all tax liability to be transferred to a single party if the buyer and seller agree. This practice not only ensures a safer and faster transfer of tax revenue to the treasury but also limits the joint liability arising from past transactions for taxpayers.

The article first examines the legal basis of the withholding practice, its relationship with the principle of legality of taxation in the Constitution, and the legal aspect of this regulation within the framework of the relevant articles of the Tax Procedure Law. Additionally, while discussing the advantages of the optional full withholding practice, the administrative and legal debates it brings are also evaluated.

In conclusion, it is stated that the optional full withholding practice plays an important role in ensuring tax security, and suggestions are offered to enhance the effectiveness of the practice and facilitate tax compliance processes.

Keywords

Optional Full Withholding, Full Withholding, Partial Withholding, Principle of Legality of Taxation, Special Contracts in Tax Law, Value Added Tax.

GİRİŞ

Vergi sistemlerinde adil, hızlı ve güvenli bir vergi tahsilatı sağlamak amacıyla çeşitli mekanizmalar geliştirilmiştir. Türk vergi sisteminde, özellikle Katma Değer Vergisi (KDV) uygulamalarında, verginin ödenmesinden sorumlu olan tarafın belirlenme süreci önemli bir yer tutmaktadır. KDV’de vergi sorumluluğuna ilişkin düzenleme 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun (KDVK) 9. maddesinde yer almaktadır. Söz konusu maddede, vergi sorumluluğuna ilişkin belirli haller düzenlenmiş ve gerekli görülen diğer hallerde vergi sorumlusunun belirlenmesi konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı’na yetki verilmiştir. Bakanlık ise kendisine verilen bu yetkiye dayanarak çıkarmış olduğu genel tebliğler ile KDV’de sorumluluğu, verginin kaynakta kesilmesi anlamına gelen “tevkifat” yöntemiyle düzenlenmiştir. Kısmi ve tam tevkifat olarak ikiye ayrılan bu yöntem, özellikle verginin güvenli bir şekilde tahsil edilmesini ve hazineye aktarılmasını amaçlamaktadır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, kanunun kendisine vermiş olduğu yetkiye dayanarak çıkardığı genel tebliğler ile vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla isteğe bağlı tam tevkifat adı verilen yeni bir uygulama getirilmiştir. 2022 yılında yayımlanan genel tebliğ ile yürürlüğe giren bu uygulama, KDV’de kısmi tevkifat uygulanan mal ve hizmetlerin, tarafların anlaşması üzerine tam tevkifat olarak beyan edilmesine olanak tanımaktadır. İsteğe bağlı tam tevkifat uygulaması, alıcı ve satıcı taraflar arasında yapılan sözleşmelerle vergi sorumlusunun belirlenmesini sağlamaktadır.

İsteğe bağlı tam tevkifat uygulaması, mükelleflerin alt firmalardan kaynaklanan KDV risklerini minimize etmeyi hedeflemektedir. Ancak, bu uygulamanın, satıcıların çoğunlukla kabul etmeyeceği bir yükümlülük getirmesi nedeniyle uygulama alanının kısıtlı kalacağı değerlendirilmektedir. Ayrıca, bu sistemin getirdiği avantajlar ve zorluklar, mükelleflerin vergi uyumu ve maliyet yönetimi açısından da önemli etkilere sahiptir.

KDV’de tevkifat uygulaması, verginin kanuniliği ilkesi bakımından doktrinde ele alınmaktadır. İsteğe bağlı tam tevkifat uygulaması da yine Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan düzenleyici işlem niteliğini haiz genel tebliğler

aracılığıyla getirilmiştir. Bu nedenle verginin kanuniliği ilkesi bakımından konunun ele alınması gerekliliği doğmuştur. Bunun yanı sıra 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 8. maddesinin 3. fıkrasında vergi kanunlarıyla kabul edilen haller hariç özel sözleşmeler ile mükellefiyet veya sorumluluğa ilişkin yapılan sözleşmelerin vergi dairesini bağlamayacağına dair hüküm bulunmaktadır. İsteğe bağlı tam tevkifat uygulaması da tarafların kendi aralarında yapmış olduğu özel sözleşme ile vergi sorumluluğunu belirlemeye yöneliktir. Bu nedenle söz konusu uygulamanın bu madde bağlamında da incelenmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

Çalışmamızda, isteğe bağlı tam tevkifat uygulamasının hukuki çerçevesi, kapsamı ve uygulamadaki yansımaları incelenecektir. Ayrıca Anayasa'nın 73. maddesinde güvence altına alınan verginin kanuniliği ilkesi ile ilişkisi ve isteğe bağlı tam tevkifatın VUK 8/3. maddesi çerçevesinde değerlendirmesi yapılacaktır.

I. KATMA DEĞER VERGİSİNDE TEVKİFAT UYGULAMASI

Tevkifat, para konusunda kesintiler anlamına gelen Arapça kökenli bir kelimedir¹. Verginin kaynakta kesilmesi anlamına da gelen tevkifat, verginin sonradan mahsup edilmek üzere ödemenin yapıldığı anda kesilmesi olarak tanımlanmaktadır². Diğer bir tanıma göre ise KDV tevkifatı/stopajı, vergi sorumlularının normal şartlarda kanuni mükellefe ödemesi gereken verginin bir kısmını ya da tamamını ona ödemeyerek vergi dairesine yatırmaları şeklinde gerçekleşen uygulamadır³. Bir başka tanıma göre tevkifat, verginin kaynakta kesilme usulü, verginin sonradan mahsup edilmek üzere ödemenin yapıldığı anda kesilmesidir⁴. Tevkifat; stopaj, kesinti, kaynakta kesinti terimleriyle de karşılanmakta olup genel anlamıyla parasal kesintiyi ifade etmektedir⁵.

¹ <www.sozluk.gov.tr> s.e.t 25.09.2024.

² **İnaltong, Ceyhan** (2013) Katma Değer Vergisi'nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, s. 66.

³ **Taşkan, Yusuf Ziya** (2024) Vergi Hukuku, 7. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, s. 489.

⁴ **Aliefendioğlu, Yılmaz** (1974) Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj), Ankara, Doğu Matbaası, s. 2.

⁵ **Taşkın, Yasemin** (2017) Vergi Hukukunda Tevkifattan Doğan Sorumluluk, İstanbul, Türkmen Kitabevi, s. 3.

A. GENEL OLARAK

KDV’de kural olarak beyan esaslı geçerli olmakla birlikte bazı hallerde malın alıcısı veya hizmetten yararlananlar, sorumlu sıfatıyla vergiyi kaynağında keserek vergi dairesine beyan ederler. “Katma değer vergisinde sorumluluk” adını taşıyan bu durumda vergiye tabi işlemlere ait KDV’yi mükellef değil, işlemin diğer tarafı vergi dairesine ödemek durumundadır. KDV mükellefi olmayanlar mükellef adına vergiyi öder ve vergi dairesine karşı muhatap olurlar. Tevkifat uygulamasının temel mantığı, vergiye tabi işlemler için hesaplanan verginin bir kısmının malı satın alan veya hizmet yaptıran tarafından doğrudan kendisinin vergi dairesine ödemesidir. Böylece hesaplanan verginin bir kısmı satıcının veya hizmeti yapanın inisiyatifi dışında doğrudan vergi dairesine ödenmektedir⁶. Verginin mükellefi satıcı olmasına karşılık Hazineye intikal etmemiş KDV’den alıcı sorumlu tutulmaktadır. Ancak satıcı ve alıcı arasındaki bir menfaat bağının varlığını ispat yükümlülüğü idareye düşmektedir⁷.

KDV’de vergi sorumluluğu, uygulama kolaylığı sağlamak için getirilmiştir. Özellikle KDV’ye tabi işlemleri olan ve bu işlemleri sık sık yapmak zorunda kalmayan mükelleflerin KDV’den doğan görevlerini azaltması bakımından vergi sorumluluğu ayrıca önem taşımaktadır⁸. Verginin kolay ve güvenli bir şekilde toplanmasını sağlayan tevkifat yöntemiyle vergi sisteminin temel uygulamasından uzaklaşılsa da tahsilatı kolaylaştırdığı için uygulanmaya devam edilmektedir⁹.

KDVK 9. maddesinde 3 fıkra halinde vergi sorumluluğu halleri düzenlenmiştir:

⁶ **Oktar, Kemal** (2020) KDV İstisnalar ve İadeler, Ankara, Gözlem Yayıncılık, s. 633-634.

⁷ **Şenyüz, Doğan/Yüce, Mehmet/Gerçek, Adnan** (2022) Vergi Hukuku, 12. Baskı, Bursa, Ekin Basım, s. 99.

⁸ **Akdoğan, Abdurrahman** (2023) Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 16. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, s. 559.

⁹ **İnaltonç, s. 66-67; Öner, Erdoğan** (2023) Türk Vergi Sistemi, Ankara, Seçkin Yayıncılık, s. 174.

“1. Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığı vergi alacağını güvence altına almak amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir. Şu kadar ki Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

2. Fiili ya da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranır. Belgesiz mal bulundukları veya hizmet satın aldıkları tespit edilen mükelleflere, bu mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir. Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, alışlarını belgeleyemeyen mükellef adına re’sen tarhedilir. Bu tarhiyata vergi ziyai cezası uygulanır. Ancak belgesiz alınan mal ve hizmetleri satanlara, bu satışlarla ilgili olarak, vergi inceleme raporuna dayanılarak katma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin ceza ayrıca alıcılardan aranmaz.

3. 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimine ait katma değer vergisinin ödenmesinden lisanslı depo işletmecileri sorumludur.”

Kanun gerekçesinde maddede belirtilen hallerin, mükelleflerin idare tarafından takibinin zor olduğu, bu nedenle vergi tarh, tahakkuk ve tahsilatında kaybın mümkün olduğu belirtilmiştir. Gerekçede ayrıca burada sayılan hallerle

sınırlı olmayıp vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla gerekli gördüğü hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın mükellef dışında başka bir şahsı verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği de ifade edilmiştir. Bu kapsamda maddede belirtilen “işleme taraf olanlar” ifadesinin mükellefin temsilcisi, vekili, mükellef adına hareket etmeye yetkili herhangi bir kişi veya kendisine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişi olabileceği düzenlenmiştir¹⁰.

KDVK 9. maddesinin 1. fıkrasında, mükelleflerin Türkiye’de ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığı’na vergi alacağını emniyet altına almak amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisi tanınmıştır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, kanun tarafından kendisine verilmiş olan bu yetkiyi ise genel tebliğler aracılığıyla kullanmaktadır. Bu yetki kapsamında vergi güvenliğini sağlamak amacıyla tam tevkifat ve kısmi tevkifat olmak üzere iki çeşit tevkifat uygulaması genel tebliğler ile getirilmiştir.

KDV’de sorumluluğa ve tevkifata ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından farklı tarihlerde yayımlanan genel tebliğler ile düzenlenmiştir. Bu kapsamda belirli mal ve hizmet alımlarında, mal veya hizmeti satın alan tarafa KDV’nin bir kısmını satıcıya ödemedi doğrudan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla ödeme zorunluluğu getirilmiştir. Verginin daha güvenli ve hızlı bir şekilde hazineye aktarılması amaçlanmıştır¹¹. Özellikle yüksek tutarda vergi ödenmesi gereken sektörlerde faaliyet gösteren şirketlerin ödenecek vergiyi hileli bir şekilde azaltmak suretiyle vergi kayıp kaçığına neden olarak hazineyi zarara uğrattığı görülmüş ve bunu üzerine vergi alacağının korunması amacıyla

¹⁰ Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Gereğesi, Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları, <https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekciler/KDV/cilt_2_3065_sayili_kanun.pdf> s.e.t. 27.09.2024.

¹¹ Doktrindeki bir görüşe göre KDV’de tevkifat tamamen vergi güvenliğine ilişkindir. Verginin ödeyicisi tarafından kesilerek vergi dairesine yatırılması ve bunların ayrıca iade konusu yapılması tevkifatın erken tahsilatını değil verginin güvenliğini sağlamak amacıyla yapıldığını göstermektedir. Bkz: **Sırça, Bilal** (2023) “Kısmi Tevkifatlı İşlemlerde KDV İadesi”, E-Yaklaşım, S. 370, <www.yaklasim.com> s.e.t. 05.10.2024.

tevkifat uygulaması zamanla genişlemiştir¹². Bu değişiklikler neticesinde de her ne kadar tevkifatın olumlu yönleri olsa da mükelleflerin uygulamayı takip etmesi ve vergiye uyumu zorlaşmıştır¹³.

KDVK 9. maddesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen yetki, 21.07.1985 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmış olan mülga 15 seri nolu KDV Genel Tebliği¹⁴ ile kullanılmış ve tam tevkifat uygulaması yürürlüğe girmiştir. KDV'de kısmi tevkifat uygulaması ise 10.01.1996 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak aynı tarihte yürürlüğe giren mülga 51 seri nolu KDV Genel Tebliği¹⁵ ile yapılan düzenlemeyle uygulanmaya başlanmıştır. Ancak Bakanlık tarafından çıkarılan genel tebliğler ile kısmen tevkifata tabi işlemlerin sayısı zamanla artmış, tevkifat yapacak kişiler ve kurumlar, tevkifat oranları gibi birçok usul ve esaslarda değişiklikler yapılmıştır¹⁶. Zamanla çeşitli mal ve hizmetler yayımlanan genel tebliğler ile tevkifat uygulamasına dahil edilmiş ve uygulamanın kapsamı genişlemiştir. İlk başta istisnai olarak getirilen bir uygulama olmakla birlikte yaygın bir vergi güvenlik yöntemi olarak kullanılmaya başlanmıştır¹⁷. 14.04.2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 117 Seri Nolu KDV Genel Tebliği¹⁸ ile usul ve esaslar bir tebliğde toplanmıştır. Ayrıca söz konusu tebliğ ile tevkifat kapsamında yeni işlemler dahil edilmiştir. Uygulamadaki sorunların çözülmesi amacıyla 21.06.2012 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 63 nolu Sirküler yayımlanmıştır.

Son olarak çeşitli tarihlerde çeşitli sayılarda yayımlanan KDV genel tebliğleri yürürlükten kaldırılarak KDV Genel Uygulama Tebliği'nde (KDVGUT)¹⁹

¹² **Arslan, Erdoğan** (2008) "KDV'de Sorumluluk ve Tevkifat", Vergi Dünyası Dergisi, S. 321, <www.vergidunyasi.com.tr> s.e.t. 30.09.2024.

¹³ **Yücel, Mehmet** (2015) "Katma Değer Vergisinde Tevkifat (Vergi Sorumluluğu) ve Tam Tevkifat Uygulaması", Mali Hukuk Dergisi, C. 11, S. 122, s. 26.

¹⁴ Resmi Gazete Sayısı: 18818, Resmi Gazete Tarihi: 21.07.1985.

¹⁵ Resmi Gazete Sayısı: 22519, Resmi Gazete Tarihi: 10.01.1996.

¹⁶ **Yücel**, s. 26.

¹⁷ **Oktar**, (2020) s. 634.

¹⁸ Resmi Gazete Sayısı: 28264, Resmi Gazete Tarihi: 14.04.2012.

¹⁹ Resmi Gazete Sayısı: 28983, Resmi Gazete Tarihi: 26.04.2014.

tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar tek bir tebliğde toplanmıştır. Daha önce yayımlanmış olan Sirküler ve Özelgelerin KDVGUT'ne aykırı olmayan hükümleri hala yürürlüktedir.

KDV'de tevkifat uygulaması ihtiyari bir uygulama değildir. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tevkifat kapsamına alınan işlemlerde tevkifat yapılması zorunludur. Aynı şekilde, tevkifat kapsamında olmayan işlemler hakkında da tevkifat yapılması mümkün değildir. Kayıt dışılığın ve sahte belge kullanımının yaygın olduğu sektörlerde tevkifat uygulaması ile bir nevi tersten vergileme uygulandığı doktrinde ifade edilmektedir²⁰.

KDV bakımından tam tevkifat ve kısmi tevkifat olmak üzere iki uygulama bulunmaktadır. Tam tevkifat, işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tamamının işleme muhatap alıcılar tarafından beyan edilerek ödenmesidir. Kısmi tevkifat ise, hesaplanan verginin Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kısmının, işleme muhatap alıcı tarafından, kalan kısmının ise işlemi yapan tarafından beyan edilerek ödenmesidir²¹.

B. TAM TEVKİFAT UYGULAMASI

Tam tevkifat uygulamasına tabi işlemler KDVGUT'de belirtilmiştir. Bu kapsamda KDVK 9/1. maddesinde belirtilen ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların Türkiye'de yapmış olduğu hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye'de faydalanılan hizmetler tam tevkifat kapsamındadır. Bu hizmetlerde mükellef hizmeti ifa edendir. Ancak kendisinin Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığı için KDV'nin tamamı hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu olarak beyan edilerek ödenir.

Tam tevkifata tabi bir diğer işlem, serbest meslek faaliyet çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlere ilişkindir. Söz konusu faaliyetleri mutad ve sürekli olarak yapanlar KDV mükellefi olmakla beraber arızî olarak yapanların KDV mü-

²⁰ Öner, s. 241.

²¹ Taşkan, s. 489.

kellefiyeti bulunmamaktadır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 18. maddesinde düzenlenen telif kazançları istisnası kapsamına giren teslim ve hizmetleri, münhasıran GVK 94. maddesinde belirtilen kişi, kurum ve kuruluşlara yapanların hesaplayacağı KDV'nin belirtilen kişi veya kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerekmektedir.

GVK 70. maddesinde düzenlenen mal ve hakların kiralanması da KDV'nin konusuna girmektedir. Bu kiralama işlemlerine ilişkin KDV kiraya verenin başka faaliyeti sebebiyle KDV mükellefiyetinin bulunmaması ve kiracının KDV mükellefi olması şartlarının bulunması halinde kiracı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmektedir.

Son olarak reklam verme hizmetleri de tam tevkifat kapsamına giren işlemlerden biridir. Bu kapsamda KDV mükellefi olan gerçek veya tüzel kişiler KDV mükellefiyeti olmayan amatör spor kulüplerine, oyuncularının formalarında gösterilmek, bina, arsa, arazi gibi yerlerde duvarlara yazılmak, pano olarak yerleştirilmek, gerçek veya tüzel kişiler tarafından yayımlanan dergi, kitap gibi yazılı eserlerde yayınlanmak suretiyle ve benzer şekillerde reklam verebilirler. Belirtilen şekilde reklam verme işlemlerinde, bu işleme ilişkin KDV, reklam hizmeti verenlerin KDV mükellefi olmaması durumunda reklam hizmeti alanlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilir.

C. KISMİ TEVKİFAT UYGULAMASI

Kısmi tevkifat uygulamasında KDV mükellefi ve belirlenmiş alıcılar sorumlu olarak kabul edilmiştir. Kısmi tevkifat kapsamındaki işlemlerde işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin, bu işlemler için belirtilen orandaki kısmı alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenir. Kısmi tevkifat uygulanan işlemler her bir mal teslimi ve hizmet ifası bakımından hem içeriği hem de oranı ayrı ayrı belirtmek suretiyle KDVGUT'de düzenlenmiştir. Tebliğde yer alan mal teslimleri ve hizmet ifaları kapsamında tevkifat yapmakla sorumlu olanlar her bir işlem bakımından ayrıca belirtilmiştir.

Kısmi tevkifat kapsamındaki hizmetler; işgücü temini, makine teçhizat bakım ve onarımı, servis taşımacılığı, yapı denetimi, mühendislik-mimarlık ve etüt proje, spor kulübü yayın ve isim hakkı işlemleri, ticari reklam, çevre temizlik ve

bahçe bakımı, ekspertiz- danışmanlık ve denetim, baskı hizmetler, fason tekstil işleri, yemek servis ve organizasyon, turistik mağazalara müşteri temini, taşımacılık hizmetleri ve demir-çelik teslimleridir.

Kısmi tevkifat kapsamındaki teslimler ise; orman ve ağaç ürünleri, atıklardan elde edilen hammadde, atık ve hurda, pamuk ve deri teslimleri ile külçe metal, bakır, çinko ve alüminyum teslimleridir.

II. İSTEĞE BAĞLI TAM TEVKİFAT UYGULAMASI

21.04.2022 tarih ve 31816 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 41 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile isteğe bağlı tam tevkifat uygulaması 01.05.2022 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Tebliğe göre, isteğe bağlı tam tevkifat uygulaması ile mükellefler arasında yapılacak olan bir yıllık sözleşmeyle anlaşmış oldukları satıcı mükelleflerden, kısmi tevkifat uygulanacak hizmetler ve teslimlere dair, diğer hizmetler ve diğer teslimler hariç²² olmak üzere, alımlarında tevkifat sorumluluklarının bulunup bulunmadığına bakılmaksızın hesaplanan KDV’nin tamamını sorumlu sıfatıyla beyan ederek ödeyebilmektedir. Bir yıllık sözleşmenin bitmesi durumunda, isteğe bağlı tam tevkifat uygulamasına devam etmek isteyen mükellefler sözleşmeyi aynı süreyle yenilemelidir. Bir yıllık süre dolmadan isteğe bağlı tam tevkifat uygulamasından vazgeçilmesi mümkün değildir²³.

²² Tebliğde diğer hizmetler ve diğer teslimler şu şekilde düzenlenmiştir: “2.1.3.2.13. Diğer Hizmetler; KDV mükellefleri tarafından, 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlar, kanunla veya Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları, döner sermayeli kuruluşlar, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları ile kalkınma ajanslarına ifa edilen ve Tebliğde özel olarak belirlenmeyen diğer bütün hizmet ifalarında (sağlık hizmet sunucuları tarafından verilen ve faturası Sosyal Güvenlik Kurumuna düzenlenen sağlık hizmetleri hariç) söz konusu alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.3.7. Diğer Teslimler; KDV mükellefleri tarafından Devlet Malzeme Ofisi Genel Müdürlüğüne yapılan ve Tebliğde özel olarak belirlenmeyen diğer bütün teslimlerde (su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji kullanımları hariç), söz konusu kurum tarafından (2/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.”

²³ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 2.1.2.5. bölümü.

Alıcı mükelleflerin sözleşmenin bir örneğini ve satıcı mükelleflerin adı soyadı, unvanı, vergi dairesi, vergi kimlik numarası ve sözleşme uygulama dönemine dair bilgileri işleme ait beyannamenin verilmesinden önce liste olarak bağlı buldukları vergi dairesine verirler. Sözleşmenin feshi, tadili gibi durumlarda işleme dair KDV beyannamesinin verilmesinden önce bağlı oldukları vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir²⁴.

KDVGUT'e göre, isteğe bağlı tam tevkifata tabi KDV ile sınırlı olmak şartıyla satıcıya KDV iadesi yapılabilir. Bu doğrultuda yapılan iade talepleri, her işlem için tevkifata tabi işlemler hakkında uygulanan KDV iadesine ilişkin usul ve esaslara göre yapılır. İade taleplerinin yerine getirilmesinde alıcı tarafından 2 nolu KDV beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV'nin ödeme şartı bulunmaktadır. İsteğe bağlı tam tevkifat bakımından düzeltme işlemleri, tevkifata tabi tutulan verginin iadesi, bildirim ve müteselsil sorumluluk bakımından tebliğde düzenlenen genel usul ve esas kuralları uygulanmaktadır.

KDV mükellefleri tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına dair KDV indirimleri bakımından uygulamada bazı sorunlarla karşılaşılmaktadır. Alt firmanın KDV'yi hazineye intikal ettirmemesi halinde KDV mükellefleri sorumlu tutularak indirimleri ve KDV iade talepleri reddedilmektedir. İsteğe bağlı tam tevkifat, alt firma olumsuzluklarından korunmak amacıyla alıcı lehine getirilmiş bir uygulamadır. İsteğe bağlı tam tevkifat halinde, mal ve hizmet satışında KDV'nin tamamını tahsil edemeyen satıcının devrolan KDV'sinin bulunması durumunda alıcıdan alamadığı bu KDV'yi vergi dairesinden alma hakkına sahip olmakla beraber ciddi bir külfet ve maliyede katlanmak durumundadır. İsteğe bağlı tam tevkifat her ne kadar alıcı lehine getirilmiş olsa da satıcıların çoğunlukla kabul etmeyeceği bir uygulama olduğu, bu nedenle uygulama alanının da kısıtlı olacağı değerlendirilmektedir²⁵. Bu kapsamda doktrinde alıcılar için yapılması gerekenin, alıcıların kusursuz olduğu durumlarda alt firma olumsuzlukları nedeniyle sorumlu tutulmamasını sağlayacak yasal düzenleme yapılması olduğu da ifade edilmektedir²⁶.

²⁴ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 2.1.2.5. bölümü.

²⁵ Maç, Mehmet (2022) "İsteğe Bağlı Tam (%100 Oranlı) KDV Tevkifatı Yürürlüğe Girmiştir" Lebib Yalkın Dergisi, S. 222, <www.denet.com.tr> s.e.t. 25.09.2024.

²⁶ Maç, dn. 19.

İsteğe bağlı tam tevkifat uygulaması ile vergi gelirlerinin hızlı ve güvenli bir şekilde tahsilatı için bir çözüm yolu öngörülerek iade işlemlerinde oluşan karışıklığın giderilmesi hedeflenmiştir. KDV tevkifatı uygulayan alıcılar, satıcının yerine getirmediği yükümlülüklerden dolayı ilgili KDV tutarı kadar hazineye karşı müteselsil sorumlu tutulmaktaydı. İsteğe bağlı tam tevkifat uygulaması ile tevkifata tabi alımları sebebiyle KDV tevkifatı uygulayanlar tevkif edilen vergiyle sınırlı olarak bu işlemlerle ilgili önceki aşamalarda ortaya çıkan verginin hazineye intikal etmemiş olması nedeniyle müteselsil sorumluluk uygulamasına tabi tutulmamaktadır. Diğer bir ifadeyle, isteğe bağlı tam tevkifat ile müteselsil sorumluluğun ortadan kaldırılarak iade işlemlerindeki aksamalardan kaçınılması için tam tevkifat uygulaması da tercih edilebilecektir. Böylelikle alımlarında isteğe bağlı tam tevkifat uygulaması kapsamında hesaplanan KDV'nin tamamını sorumlu sıfatıyla beyan ederek ödeyen mükellefler, mal ve hizmet satın almış oldukları mükelleflerin kanuna aykırı davranışlarında da sorumlu tutulmayacaktır. Ayrıca kısmi tevkifat uygulamalarının ek maliyetler ve işgücü kayıplarına da yol açtığı uygulamada belirtilmektedir²⁷. Bu düzenlemeyle birlikte mükelleflere isteğe bağlı olarak kısmi tevkifat işlemlerinden ayrılarak tam tevkifat uygulamasına geçme hakkı tanınmış olmaktadır. Uygulamanın alıcılar tarafından en önemli avantajı ise alt firmalardan kaynaklanan KDV riskini ortadan kaldırmasıdır²⁸. İsteğe bağlı tam tevkifat uygulamasının karşılıklı anlaşarak yapılacağı açık olmakla birlikte uygulamada alıcının güçlü olduğu hallerde uygulanabileceği getirilen eleştiriler arasındadır²⁹.

İsteğe bağlı tam tevkifatın getirilmesinin bir diğer sebebinin ise özel esaslar listesine dahil olan mükellefler olduğu da uygulamada değerlendirilmektedir. Mükellefler, mal veya hizmet satın aldıkları mükelleflerin sahte veya muhteviyyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiillerini işlemeleri nedeniyle

²⁷ **Yurttaş, Hüseyin Kaan** (2022) "KDV Tevkifatı ve İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Düzenlemesi", *Lebib Yalkın Dergisi*, S. 222, <www.verginet.net> s.e.t. 25.09.2024.

²⁸ **Demir, Ömer** (2022) "5 Soruda İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Uygulaması", <www.verginet.net> s.e.t. 27.09.2024.

²⁹ **Sağlam, Erdoğan** (2022) "KDV tebliğ taslağında hangi önemli düzenlemeler var, uygulama nasıl olacak, artılar ve eksiler neler?", <www.t24.com.tr> s.e.t. 27.09.2024.

le bir veya birkaç yıl sonra müteselsil sorumluluk kapsamında özel esaslar listesine dahil edilmeye başlanmıştır. Özel esaslar listesinde yer alan mükelleflerin ticari itibarları olumsuz etkilenmekte ve bu kişilerden alışveriş yapanlar da listeye dahil edilecekleri endişesiyle buradan alışveriş yapmayı bırakma yoluna başvurmaktadır. Bunun yanı sıra bu mükellefler gerçekte mal veya hizmet satın alsalar bile listeye dahil oldukları için vergi dairesindeki işlemlerinde ve KDV iadelerinde sorun yaşamaktadırlar. Aynı sorun bu mükelleflerden mal ve hizmet alan mükellefin de başına gelmektedir. İsteğe bağlı tam tevkifat ile bu durumun önüne geçilmesinin hedeflendiği uygulamada belirtilmektedir³⁰.

İsteğe bağlı tam tevkifatın kapsamı oldukça geniş tutulmakla beraber tebliğdeki tüm mal ve hizmetler kapsama alınmamıştır. Tebliğde düzenlenen “Diğer Hizmetler” ve “Diğer Teslimler” olarak belirtilen işlemlerde isteğe bağlı tam tevkifat uygulanmamaktadır. “Diğer Hizmetler” tebliğde şu şekilde belirtilmiştir:

“KDV mükellefleri tarafından, 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlar, kanunla veya Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları, döner sermayeli kuruluşlar, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları ile kalkınma ajanslarına ifa edilen ve Tebliğde özel olarak belirlenmeyen diğer bütün hizmet ifalarında (sağlık hizmet sunucuları tarafından verilen ve faturası Sosyal Güvenlik Kurumuna düzenlenen sağlık hizmetleri hariç) söz konusu alıcılar tarafından (5/10)oranında KDV tevkifatı uygulanır.”

Tebliğde “Diğer Teslimler” ise “KDV mükellefleri tarafından Devlet Malzeme Ofisi Genel Müdürlüğüne yapılan ve Tebliğde özel olarak belirlenmeyen diğer bütün teslimlerde (su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji kullanımları hariç), söz konusu kurum tarafından (2/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.” şeklinde belirtilmiştir.

³⁰ **Tolu, Abdullah** (2022) “İsteğe Bağlı KDV Tevkifatı Olumlu, Ancak...”, 13.04.2022, <www.lebibyalkin.com.tr> s.e.t. 07.10.2024.

Bu kapsamda isteğe bağlı tam tevkifat bakımından önemli olan işlemin kısmi tevkifat kapsamına giren işlemlerden olmasıdır. Alıcının tevkifat sorumluluğunun bulunmasının bir önemi bulunmamaktadır. Alıcı, tevkifat sorumlusu olmasa dahi bu işlemlerde satıcıyla anlaşarak isteğe bağlı tam tevkifat uygulamasına dahil olabilecektir. Kısmi tevkifat uygulanan işlemlerde de taraflar anlaşarak tam tevkifatı tercih edebilirler³¹. Uygulamada isteğe bağlı tam tevkifatın uygulanabileceği işlemler sınırlandırıldığı için düzenlemenin etkin olarak kullanılmasını olumsuz olarak etkileyeceği değerlendirilmektedir³².

Bunun yanı sıra isteğe bağlı tam tevkifatın alıcılar açısından olumlu yönleri de bulunmaktadır. İsteğe bağlı tam tevkifatı uygulayanlar, önceki aşamalarda ortaya çıkan verginin Hazineye intikal etmemiş olması nedeniyle müteselsilen sorumlu tutulamazlar. Ayrıca özel esaslara alınamayacağı için dava açmak zorunda kalmazlar. Düzeltme beyannamesi vermeye zorlanamayacağı gibi incelemeye de sevk edilemezler. Bu uygulamayla beraber, mükelleflerin bazı alımlarının sahte olduğu iddiası büyük oranda izale edilecek, vergi ziyanına sebebiyet vermediği için de müteselsil sorumluluk uygulanmayacaktır³³.

III. İSTEĞE BAĞLI TAM TEVKİFAT UYGULAMASININ KANUNİ DAYANAĞI

KDVK'nın "Vergi Sorumlusu" başlığını taşıyan 9. maddesinin 1. fıkrasında, *"... gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir."* hükmü yer almaktadır. Bu düzenleme ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'na gerekli gördüğü hallerde işleme taraf olanları vergi sorumlusu olarak belirleme yetkisi verilmiştir. Bakanlık da Kanun tarafından kendisine verilmiş olan yetkiyi genel tebliğler aracılığıyla kullanarak KDV'de sorumluluğun tevkifat yöntemiyle uygulanmasını öngörmüştür. Bu kapsamda tam tevkifat ve kısmi tevkifat olmak üzere iki tür tevkifat yöntemi belirlemiştir. KDVGUT ile tam tevkifata ve

³¹ Sağlam, dn. 23.

³² Tolu, dn. 24.

³³ Dakın, Mustafa (2022) "Sahte Faturaya Önlem "İsteğe Bağlı Tam Tevkifat", DKN Vergi Denetim Danışmanlık, 30.04.2022 <www.dkn.com.tr> s.e.t. 27.09.2024.

kısmi tevkifata tabi işlemleri, tevkifata tabi olanları ve sorumluluğun kimin tarafından yerine getirileceğini her bir teslim ve hizmet bazında ayrıca düzenlemiştir.

Çeşitli sebeplerle ve amaçlarla, Hazine ve Maliye Bakanlığı KDVGUT’de yaptığı değişiklik ile 2022 yılında isteğe bağlı tam tevkifat uygulamasını getirmiştir. İsteğe bağlı tam tevkifat uygulamasıyla KDVGUT’de düzenlemiş olduğu kısmi tevkifata tabi işlemler bakımından taraflara bir yetki tanınmıştır. Bu doğrultuda taraflar sözleşme düzenleyerek sorumluluğun tarafını değiştirebileceklerdir. Diğer bir ifadeyle, isteğe bağlı olarak, kişilere tevkifat uygulayacak tarafın değiştirilmesi yetkisi tanınmaktadır. Bu yetki ile tarafların arasında yapılacak olan özel sözleşme ile tevkifat uygulayacak kişiler değiştirilebilmektedir. Bu doğrultuda kısmi tevkifata tabi olan mal ve hizmetler bakımından verginin bir kısmını alıcı, bir kısmını ise satıcı tevkifat yöntemiyle vergi dairesine ödemek durumundayken taraflar yaptıkları özel sözleşme ile tevkifatın tamamının bir tarafa devredilmesine kararlaştırabilirler. Böylelikle kısmi tevkifata tabi mal ve hizmetler isteğe bağlı olarak tam tevkifat şeklinde vergi dairesine ödenmektedir.

Bu doğrultuda Anayasa hükümleri ve ilgili Kanun hükümleri dikkate alındığında hem kanunilik ilkesi hem de özel sözleşmeler ile sorumluluğun devri bakımından isteğe bağlı tam tevkifat uygulamasının incelenmesi gerekliliği doğmuştur.

A. KANUNİLİK İLKESİ BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

İsteğe bağlı tam tevkifat uygulamasıyla ilgili tartışılması gereken hususlardan biri öncelikle verginin kanuniliği ilkesi ile olan ilişkisidir.

Anayasa’nın “Vergi Ödevi” başlığını taşıyan 73. maddesine göre,

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.”

Bilindiği üzere, Anayasa'nın 73. maddesinin 3. fıkrasında düzenlenen vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağına ilişkin hüküm verginin kanuniliği ilkesi olarak belirtilmektedir. Verginin kanuniliği ilkesi, keyfi ve takdirli uygulamaların önlenmesine yönelik ilkelerin kanunda yer alması amacını güderek bireyin özgürlüklerini devlete karşı koruyan sınırların çizilmesini ifade etmektedir³⁴.

Vergilerin kanuniliği ilkesi, idarenin vergilendirme işlemlerinin yasaya uygunluğunun yanı sıra yürütme organına yetki devrinin anayasal koşulları gerçekleşmişse normlar hiyerarşisine uygun davranmasını da içermektedir³⁵.

Anayasa'nın 73. maddesi kapsamında verginin kanuniliği ilkesine göre verginin kanunla konulacağı belirtilmekle beraber, bu ilkenin kapsamı tam olarak belirlenmemiştir. Söz konusu kavram iki şekilde yorumlanmaktadır. Geniş kapsamlı yoruma göre, verginin konusu, oranı, alınma biçimi vergilendirmeye ilişkin temel esaslardandır. Verginin yalnızca konusunun kanunla belirlenmesi ve diğer kısımların yürütmeye bırakılması Anayasa'ya aykırılık teşkil eder. Bu görüşe göre tüm önemli öğeler kanunla düzenlenmelidir. Dar kapsamlı yoruma göre ise, verginin konusunun kanunla belirlenmesi ilkenin uygulanması için yeterlidir. Bu nedenle yürütme organına yetki verilmesi de Anayasa'ya uygundur. Geniş yorum, vergilendirmede keyfiliğin engellenmesi ve yükümlüye kanuni güvence sağlanması; dar yorum ise değişen ekonomik durumlar karşısında yürütmenin hızlı karar alması amacına yöneliktir³⁶.

³⁴ **Güneş, Gülsen** (2014) Verginin Yasallığı İlkesi, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, s. 14.

³⁵ **Öncel, Mualla/Kumrulu, Ahmet/Çağan, Nami/Göker, Cenker** (2019) Vergi Hukuku. 28. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, s. 46.

³⁶ **Aliefendioğlu, Yılmaz** (1981) “Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları”, Danıştay Dergisi, Atatürk'ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, Ankara, s. 83-84; **Tekbaş, Abdullah** (2010) “Vergi Kanunlarının Tabi olduğu Anayasal İlkeler”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 12, Özel Sayı, s. 177.

Verginin kanuniliği ilkesi içinde birtakım alt ilkeleri de barındırmaktadır. Bu kapsamda, verginin kanuniliği ilkesi için öncelikle bir vergi kanunu gerekmektedir. Bu kanunun parlamento ürünü olması gerektiğini ifade eden “temsil-siz vergi olmaz” alt ilkesi ile yalnızca kanunun vergiyi düzenlemesi olarak belirtilen “yasadışı vergi olmaz” alt ilkesini de içermesi gerekmektedir. Yasadışı vergi olmaz ilkesi kapsamında öncelikle verginin şekli ve maddi anlamda yalnızca kanun ile öngörülmesi gerekmektedir. Vergi normunun kanun niteliğini haiz olması verginin kanuniliği ilkesinin biçimsel yönünü oluşturmaktadır³⁷. Bunların yanı sıra, bu kanun, verginin belirgin olması alt ilkesi kapsamında vergiye ilişkin ana öğelerini ihtiva eden bir vergi kanunu olmalıdır. Verginin belirgin olması ilkesine göre, vergi kanunları vergiye ilişkin temel öğeleri içermelidir³⁸.

Verginin kanuniliği ilkesine göre, bir verginin yükümlüsünün veya sorumlusunun kim olduğu kanunda açık bir şekilde gösterilmelidir. Vergi sorumluluğu oluşturulurken de bireysel özgürlüklerin göz önüne alınması gerekmektedir. Devletin alacağı kolay bir şekilde tahsil etmek amacıyla kimden alabilirse ondan tahsil etmesi ve birinin borcunu bir başkasına yüklemesi hukuk devleti ilkesiyle de bağdaşmamaktadır³⁹.

Kanunilik ilkesi aynı zamanda vergileme alanında yürütme ve yargı organlarına da yetki verilemeyeceğini de ifade etmektedir. Ayrıca yasama organı dışındakilerin vergi yükü veya vergi yüküne eş değerdeki düzenlemelerin yapılmaması anlamına da gelmektedir. Doktrinde yer alan bir görüşe göre, ilke öyle katı yorumlanmalı ki vergilemeye dair yasama organına verilen yetki, kanunla dahi bir başka organa devredilmemelidir. Bu nedenle kanunla yapılabilecek düzenlemelerin, düzenleyici idari işlemlerle yapılması mümkün değildir. Örneğin vergi tevkifatı yapılmasının kanunla belirlenebileceği, idare tarafından düzenleyici işlemlerle yapılmaya çalışılması verginin kanuniliği ilkesine de aykırılık

³⁷ Güneş (2014) s. 16.

³⁸ Güneş (2014) s. 14.

³⁹ Güneş (2014) s. 140; Anayasa Mahkemesi, E. 1986/5, K. 1987/7, T. 19.03.1987 (Mehmet Çınarlı-Karşı oy yazısı), <<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>> s.e.t. 10.10.2024.

teşkil etmektedir⁴⁰. Doktrinde yer alan diğer görüşe göre ise, verginin kanuniliği ilkesinin yalnızca vergi için kanun çıkarmak şeklinde dar olarak anlaşılması gerektiği, verginin kanunla konulmasını ve vergiye vücut veren temel unsurlarının da kanunda yer alması gerektiği şeklinde anlayıp uygulanmalıdır⁴¹.

Vergiye ilişkin düzenlemeler hem maddi hem de şekli anlamda kanun ile yapılmalıdır. Şekli anlamda kanun, Anayasada belirtilen usullere uygun olarak yasama organınca kabul edilerek yayımlanan hukuki düzenlemedir. Maddi anlamda kanun ise, genel, soyut ve kişisel olmayan hukuk kurallarını içeren düzenleyici işlemlerdir. Vergilerin kanuniliği ilkesi gereği devlet vergilendirme yetkisini hem şekli hem de maddi anlamda kanun ile kullanılmalıdır⁴².

Anayasa Mahkemesi de vermiş olduğu bir kararda mali yükümün matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil usulleri gibi çeşitli yönleri bulunduğunu, bu yönlerin kanunla yeterince çerçevelenmediği sürece keyfi uygulamalara yol açacağını belirtmiştir. Bu nedenle mali yükümlerin temel öğelerinin açıklanarak ve çerçeveleri kesin olarak belirlenerek mutlaka kanunla düzenlenmesi gerektiği ifade edilmiştir⁴³. Bu yapılmaz ise mali yükümün kanunla konulmuş sayılmayacağını da değerlendirmektedir⁴⁴. Bir başka kararında ise, “... Vergi hukukunda asıl olan yasallık ilkesidir. Yasa kurallarının açık, net, belirli ve öngörülebilir olması asıldır. Genel tebliğ veya sirküler, yasa kurallarının uygulama şekline ışık tutar, yasanın yerine geçerek yükümlünün lehine ya da aleyhine yük değişimi yapmaz”

⁴⁰ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s. 30-31; Avcı, Orçun (2020) “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Değerlendirilmesi”, Dokuz Eylül Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 25, S. 42, s. 74.

⁴¹ Akdoğan, Abdurrahman (2007) Kamu Maliyesi, 12. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, s. 201.

⁴² Doğrusöz, A. Bumin (2000) “Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Anayasal Mali Düzen, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 12, İstanbul, s. 137.

⁴³ Anayasa Mahkemesi, E. 1977/109, K. 1977/131, T. 29.11.1977 <<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>> s.e.t. 10.10.2024; Anayasa Mahkemesi, E. 2013/95, K. 2014/176, T. 13.11.2014 <<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>> s.e.t. 10.10.2024.

⁴⁴ Anayasa Mahkemesi, E. 1965/45, K. 1966/16, T. 29.03.1966 <<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>> s.e.t. 10.10.2024.

şeklinde konuyu değerlendirmiştir⁴⁵. Bir başka kararında ise vergiye ilişkin düzenlemelerin hem şekli hem maddi anlamda kanun ile yapılması gerektiğini, verginin kanuniliği ilkesinin devletin vergilendirme yetkisinin genel, soyut, objektif, vergiye dair esaslı unsurlara yer veren ve yasama organı tarafından anayasal usullere uygun olarak çıkarılan kanunlarla uygulanması anlamına geldiğini belirtmektedir⁴⁶. Anayasa Mahkemesi'nin bir diğer kararında ise ilk önce Mahkeme, kanunla düzenlenmesi gerekmeyen konular hakkında Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yetki verilmesinin yasama yetkisinin devri niteliğinde olmadığını belirtmiş, ardından aynı kararda vergisel önlem olan verginin mükellefin temel hak ve özgürlüklerinden birine müdahale anlamına geliyor ve sınırlandırma teşkil ediyorsa bu sınırlamanın yalnızca kanunla yapabileceğini ifade etmiştir⁴⁷.

Kanun tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı'na tanınan yetki ise takdir yetkisine ilişkin olup bu yetkiler koşullu ve sınırlıdır⁴⁸. Ancak bu hususta Anayasa Mahkemesi'nin aksi yönde bir kararı bulunmaktadır. İlgili karar GVK 94. maddesine ilişkin olup kararda Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen vergi sorumlusu belirleme yetkisi kanunilik ilkesi bakımından değerlendirilmiştir. Mahkeme, ilgili madde kapsamında verilen yetkinin vergi sorumlusuna ilişkin belirsizliklerin giderilmesine yönelik olduğunu, ek olarak yeni vergi sorumlularının belirlenmesinin amaçlandığını ifade etmiştir. Verilen bu yetkinin sınırlı ve istisnai bir nitelikte olduğu ve verginin kanuniliği ilkesine de aykırılık oluşturmadığı belirtilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın verilen yetkiyi düzenleyici işlemlerle kullanabileceğini, bunların Resmi Gazete'de yayımlanması nedeniyle ilgililerin haberdar olacağını ve belirsizlik veya öngörülemezlik durumundan da bahsedilemeyeceğini değerlendirmektedir⁴⁹.

⁴⁵ Anayasa Mahkemesi, E. 2010/93, K. 2012/20, T. 09.02.2012 <<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>> s.e.t. 10.10.2024.

⁴⁶ Anayasa Mahkemesi, E. 2020/11, K. 2023/98, T. 18.05.2023 <<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>> s.e.t. 10.10.2024.

⁴⁷ Anayasa Mahkemesi, E. 2014/87, K. 2015/112, T. 08.12.2015 <<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>> s.e.t. 10.10.2024.

⁴⁸ **Avcı**, s. 80.

⁴⁹ Anayasa Mahkemesi, E. 2014/183, K. 2015/122, T. 30.12.2015 <<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>> s.e.t. 10.10.2024.

Doktrinde vergi sorumluluğunun kamu hukuku ilişkisinden doğduğu, bu nedenle buna ilişkin kuralların kanun ile belirlenmesi gerektiği belirtilmektedir⁵⁰. Söz konusu karar, vergi kesme ve ödeme mecburiyetinin kanunla konulmasının esas olması nedeniyle doktrinde eleştirilmektedir. Ayrıca yeni vergi sorumlusu belirleme yetkisinin teknik bir konu olmadığı, kanunilik ilkesi kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yeni vergi sorumlusu belirleme yetkisinin ilkeye aykırılık oluşturacağı, Resmi Gazete'de yayımlanmasının ise anayasaya aykırılığı kaldıramayacağı değerlendirilmektedir⁵¹.

KDVK 9. maddesinin ilk fıkrasında gerekli görülen hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği düzenlenmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı ise bu madde ile kendisine verilen yetkiyi kullanarak genel tebliğler yayımlamaktadır. Bu doğrultuda KDV'de sorumluluğun tevkifat uygulaması aracılığıyla yapılması öngörülmüştür. KDV'de tevkifat ise tam tevkifat ve kısmi tevkifat olmak üzere iki tür tevkifat şeklinde uygulanmaktadır.

KDV'de genel uygulama mükellefin vergisini beyan edip ödemesine dayanmaktadır. Ancak vergi güvenliğini emniyet altına almak amacıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından istisnai olarak bazı hallerde vergi sorumlusuna verginin beyan edilerek ödenmesi yükümlülüğü yüklenmiştir. Daha açık bir ifadeyle, KDV'de sorumluluğun uygulanmasını sağlayan tevkifat, istisnai bir uygulamadır.

İsteğe bağlı tam tevkifat uygulaması da yine Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan genel tebliğler ile getirilmiştir. İsteğe bağlı tam tevkifat uygulamasında ise Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın istisnai bir uygulama olarak getirdiği ve sadece belirli hallerde uygulanacak olan kısmi tevkifatın yine tebliğde sınırlı olarak belirtilen tam tevkifata dönüştürülmesi söz konusudur. Mükellefler istedikleri takdirde yazılı bir sözleşme ile sorumlu tarafı değiştirebilmektedir.

⁵⁰ **Kumrulu, Ahmet** (1988) "Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, C. 1, S. 3, s. 425-426.

⁵¹ **Yaltı, Billur** (2017) "Vergisel Alanda Kanun Kavramının Yorumu: Anayasa Mahkemesinin Yakın Tarihli Kararlarına İlişkin Bir Değerlendirme", Vergi Sorunları Dergisi, S. 341, s. 21.

KDV’de tevkifat uygulamasının idarenin düzenleyici işlemi olan genel tebliğler aracılığıyla düzenlenmesi verginin kanuniliği ilkesi kapsamında eleştirilmektedir. Bu durum tartışma konusu iken isteğe bağlı tam tevkifat ile tarafların aralarında yapacakları özel sözleşme ile vergi sorumlusunu değiştirmesi tartışmaya açık bir husustur. Verginin kanuniliği ilkesine göre verginin temel öğelerinden olan yükümlü veya sorumlu ilgili kanunda yasama organı tarafından belirlenmelidir. Nitekim KDVK 9. maddesinde belirlenmiş olmasına karşılık KDVK 9. maddesi ile ayrıca idareye tanınan yetki kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığı genel tebliğler aracılığıyla her bir işlem için vergi sorumlusunu ayrıca belirlemiştir. İdare tarafından verginin temel ögesi olan vergi sorumlusunun belirlenmesinin verginin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil ettiği doktrinde ağırlıklı olarak ifade edilirken idare tarafından vergi sorumlusunu belirleme yetkisinin tarafların iradesine bırakılmasının evle-yiyetle verginin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturabileceği de değerlendirilmelidir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın vergilendirmenin temel esaslarından biri hakkında düzenleme yapma yetkisinin bulunmadığı, sorumluluğun da bu temel esaslarından olduğu, bu yetkinin açıkça verginin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil ettiği belirtilmektedir⁵².

Bu noktada isteğe bağlı tam tevkifat öncelikle verginin kanuniliği ilkesi bakımından incelenmelidir. Ancak bunun yanı sıra, VUK 8/3. maddesinde düzenlenen özel sözleşmelerin vergi mükellefi/vergi sorumlusuna etkisi de göz önüne alınmalıdır.

B. VERGİ USUL KANUNUNUN 8/3. MADDESİ BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi hukukunda irade hürriyetine ve sözleşmeye yer verilmemesi vergilerin kanuniliği ilkesinin bir diğer yönünü oluşturmaktadır. Vergi yükümlülüklerinin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması sözleşme yapılamaz. Ancak istisnai olarak bazı durumlarda sözleşme yapılmasına izin verilmektedir⁵³.

⁵² **Tosuner, Mehmet/İnneci, Ahmet** (2018) “Kanunilik İlkesi Bağlamında Maliye Bakanlığı’nın Usul ve Esasları Belirleme Yetkisi”, Maliye Araştırmaları Dergisi, C. 4, S. 1, s. 10.

⁵³ **Güner, Nurgül** (2011) “Verginin Kanuniliği İlkesinin Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, Vergi Raporu Dergisi, S. 140, s. 98.

VUK'da "Mükellef ve vergi sorumlusu" başlığını taşıyan 8. maddesinde mükellef ve vergi sorumlusu tanımlanmıştır. İlgili maddenin 3. fıkrasında ise vergi kanunlarıyla kabul edilen haller hariç olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmelerin vergi dairelerini bağlamayacağı düzenlenmiştir. VUK 8/3. maddesinde düzenlenen hüküm kapsamında kanunda belirtilen haller hariç olmak üzere, özel sözleşmelerin vergi dairesini bağlamayacağı açık olmakla birlikte iç ilişkide sözleşmelerin geçerliliğine ilişkin doktrinde çeşitli görüşler bulunmaktadır.

Doktrinde ağırlıklı olan görüşe göre, yapılacak olan özel sözleşmeler vergi dairesini bağlamamasına karşılık iç ilişkide geçerliliğini korumaktadır. Bu görüşü savunan Şenyüz'e göre, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu çerçevesinde yapılacak sözleşme ile taraflar arasındaki iç ilişkide sorumluluğun kanunda belirtilen sorumludan başka birisinin üstlenmesine yönelik sözleşmeler yapılabilir. Bu şekilde yapılan sözleşmeler özel hukuk açısından tamamen geçerlidir. VUK 8/3. maddesinde düzenlenen hüküm ise bu sözleşmelerin kendi geçerliliğine değil, vergi idaresi bakımından doğurduğu sonuçlara yöneliktir. Bu nedenle özel hukuk alanında mükellefiyeti/sorumluluğu değiştiren sözleşmeler yapılabilir ancak bu sözleşmeler vergi idaresini bağlamaz şeklinde maddeyi yorumlamak gerektiğini ifade etmektedir. Şenyüz ayrıca VUK 8/3'teki düzenlemenin belirli konularda yapılan sözleşmelerin muhatapları bakımından açık bir sınır olduğunu belirtmektedir. Nitekim ilgili maddeye göre, sözleşme çerçevesinde, yükümlü veya sorumlunun yükümlülüğü veya sorumluluğu üstelenen kişiye karşı rücu edebileceğini de kabul etmek gerekmektedir⁵⁴.

Aynı görüşü paylaşanlar ise doktrinde çeşitli gerekçelerle durumu değerlendirmişlerdir. Güneş'e göre, kamu düzenini bozmayan ve verginin konulmasındaki amaca aykırı olmayan yükümlülük, sorumluluk ve vergi doğuran olaya ilişkin düzenleme yapan özel hukuk sözleşmeleri, taraflar arasındaki iç ilişkide geçerli olmaktadır. Sözleşmenin vergiyi doğuran olayı yönlendirmeden sadece yükümlüyü veya sorumluyu değiştiriyorsa VUK 8/3. maddesi gereği bu sözleş-

⁵⁴ Şenyüz, Doğan (2002) Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, s. 32-34.

menin vergi idaresi karşısında geçersiz sayılması gerektiğini belirtmektedir. Bu durumda buradaki kıtas, sözleşmenin vergiyi doğuran olaya etkisi olarak değerlendirilmektedir⁵⁵.

Nadaroğlu ise, taraflar arasındaki iç ilişkide sözleşmenin geçerli olacağını, bu sözleşmeye dayanarak hukuk mahkemelerinde dava açılabileceğini belirtmektedir. Nitekim KDV'nin kanuni mükellefleri tarafından nihai tüketicilere yansıtılabilmesi de bu görüşü desteklemektedir⁵⁶.

Taşkan'a göre, Türk Borçlar Kanunu'nun 26. maddesi gereği, kişiler sözleşme yapmakta özgürdür. Bu genel çerçevede kapsamında kişiler vergi mükellefiyetine ilişkin bazı konularda sözleşme yapabilirler. VUK 8/3. maddesine göre, vergi kanunlarıyla kabul edilen haller dışında mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna dair yapılan özel sözleşmeler vergi dairesini bağlamaz⁵⁷.

Kaneti de benzer şekilde, kamu düzenine ve verginin getirilmesindeki amaca uygun olmak şartıyla kişiler arasındaki iç ilişkide vergi sorumluluğuna ilişkin sözleşmelerin geçerli olacağını, kanundaki özel haller dışında vergi daireleri açısından hüküm ifade etmeyeceğini belirtmektedir⁵⁸.

Akkaya, sözleşmelerin sadece taraflar arasındaki iç ilişkide geçerli olduğunu, vergilendirme sürecinde vergi idaresi bakımından bağlayıcı olmadığını ifade etmektedir. Nitekim GVK 96. maddesi incelendiğinde de hükümde vergi sorumluluğunun üstlenilmesinden bahsedildiği ve bu üstlenmeye hukuki sonuçlar bağlayarak zımnen sorumluluğun devrinin mümkün olduğu ifade edilmektedir⁵⁹. Akkaya ayrıca, vergi idaresine karşı hüküm ifade etmeyen sorumluluğun

⁵⁵ **Güneş, Gülsen** (1993) "Vergi Yükümlülüğüne ya da Vergi Sorumluluğuna Yönelik Sözleşmelerin Vergi Dairesi Açısından Bağlayıcılığı" İstanbul Barosu Dergisi, C. 68, S. 7-8-9, s. 595-603; **Güneş** (2014) s. 167.

⁵⁶ **Nadaroğlu, Halil** (1985) Kamu Maliyesi Teorisi, İstanbul, Beta Yayınları, s. 315.

⁵⁷ **Taşkan**, s. 70.

⁵⁸ **Kaneti, Selim** (1989) Vergi Hukuku, 2. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, s. 97.

⁵⁹ **Akkaya, Mustafa** (2000) "Özel Hukuk Sözleşmelerinde Yer Alan Vergisel Hükümlerin Geçerliliği ve Bağlayıcılığı Sorunu", Yaklaşım Dergisi, S. 11, <www.yaklasim.com> s.e.t. 10.10.2024.

devri sözleşmesinin de taraflar arasındaki iç ilişkide hüküm ifade edeceğini ve kanuna aykırılık sebebiyle batıl sayılmayacağını da ifade etmektedir⁶⁰.

Karakoç da benzer şekilde, sorumluluğun devrine yönelik sözleşmelerin vergi idaresini bağlamayacağını, ancak sözleşme serbestisi ilkesi gereğince taraflar arasındaki iç ilişkide sözleşmenin geçerli olduğunu ve tarafların birbirine rücu edebileceğini ifade etmektedir⁶¹.

Oktar'a göre, tarafların arasında yapacağı sözleşme ile sorumluluğun devredilmesi durumunda vergi idaresi tarafından bu sözleşme dikkate alınmaz. Ancak taraflar arasındaki iç ilişkide sözleşme geçerliliğini korumaktadır⁶².

Saban'a göre, VUK 8/3. maddesi, sözleşme ile sorumluluğun oluşturulamayacağını veya sözleşme ile sorumluluktan kurtulmanın mümkün olmadığını yasal düzene bağlamıştır. Sorumlulukla ilgili sözleşmelerin geçersiz sayılması kamu alacağını güvence altına almak amacıyla getirilmiştir. Böylelikle vergi borcunun ödeme gücü olmayanlara devrinin engellenmesi hedeflenmektedir. Bu noktada kamu düzenine ve verginin konulmasındaki amaca uygun olmak şartıyla vergi sorumluluğuna ilişkin sözleşmelerin iç ilişkide belirleyici olacağı ve dolayısıyla belirtilen sözleşmelerin geçerli olacağı ifade edilmektedir. Vergi dairesi bakımından ise bu sözleşmeler kanundaki özel haller dışında hüküm ifade etmemektedir⁶³. Diğer bir anlatımla, vergiyi doğuran olayla gerçekleşen yükümlülük veya sorumluluğun başkası tarafından üstlenilmesi vergi dairesine karşı etkisiz olmaktadır. Böyle bir durumda vergi idaresi vergi kanunları ile yükümlü veya sorumlu tutulan kişiye başvurmaktadır⁶⁴.

⁶⁰ **Akkaya, Mustafa** (1997) "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu" Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 46, S. 1, s. 186. Benzer yönde görüşler için; **Doğrusöz, A. Bumin** (1992) Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme "Stopaj", İstanbul, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Yayın No: 3, s. 27-30); **Aliefendioğlu** (1974), s. 3.

⁶¹ **Karakoç, Yusuf** (2019) Genel Vergi Hukuku, 2. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, s. 193.

⁶² **Oktar, S. Ateş** (2022) Vergi Hukuku, 16. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, s. 97.

⁶³ **Saban, Nihal** (1991) Vergi Hukukunda Sorumluluk (Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 36-37.

⁶⁴ **Saban, Nihal** (2020) Vergi Hukuku, Tıpkı 10. Baskı, İstanbul, Beta Basım, s. 116.

Sarılı'ya göre, vergi sorumluluğu halleri kanunda belirtilmiştir. Özel sözleşme ile mükellefiyet veya sorumluluğun ihdas edilmesi mümkün değildir. Nitekim bu durum da verginin kanuniliği ilkesinin bir gereğidir. Bu görüşe göre, sorumluluğun devrine ilişkin özel sözleşmeler vergilendirme bakımından kesin hüküm ifade etmemesine karşılık, bu sözleşmeler kural olarak taraflar arasındaki iç ilişkide geçerlidir. Sarılı ayrıca, kanun koyucunun iradesi olmadıkça sorumluluğun yaratılamayacağını ve bu durumun Anayasanın 73. maddesinde düzenlenen kanunilik ilkesine de aykırılık oluşturduğunu ifade etmektedir⁶⁵.

Tunç'a göre, vergi sorumlusu kanunda tanımlanan ve kamu hukuku ilişkisinden doğmaktadır. Bu nedenle kanundan doğan bir ilişkide özel sözleşmeye dayanarak iradi olarak tarafların değişmesi vergi kanunları tarafından kural olarak kabul edilmemektedir. Bu şekilde yapılan sözleşmeler, iç ilişki ve dış ilişkide farklı sonuçlar doğurmaktadır. Bu kapsamda yapılan bir sözleşme, sözleşme serbestisi kapsamında iç ilişkide geçerli olmaktadır. Dış ilişki olarak adlandırılan vergi dairesi tarafından değerlendirildiğinde ise, vergi dairesini bağlamayacağı, sorumluların kendi iradeleri ile yaptıkları bu sözleşmeyi öne sürerek sorumluluktan kurtulmaları mümkün değildir⁶⁶. Tunç'a göre, mükellef ve vergi sorumlusunun yer değiştirmesine yönelik bu yasak, mükellefin ödevini yapmasına engel olacak hallerde dahi geçerliliğini korumaktadır. Şöyle ki, mükellefin ağır hastalık halinde dahi, başkası ile yer değiştirmesinin mümkün olmadığı, diğer bir anlatımla özel sözleşmeler ile bu sorumluluğun iradi olarak başkasına devredilemeyeceği öngörülmektedir⁶⁷.

Danıştay ve Yargıtay'ın da bu görüşü benimsediği görülmektedir. Danıştay ise vermiş olduğu kararlarda "*vergi yükümlüleri ile üçüncü kişiler arasında yapılan sözleşmelerin vergi yükümlüsünün vergi kanunları karşısındaki durumu yö-*

⁶⁵ **Sarılı, Mustafa Ali** (2004) Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınevi, s. 33-58.

⁶⁶ **Tunç, Zinnur** (2021) Vergi Hukukunda Temsil ve Sorumluluk, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, s. 165-166; Danıştay 4. Dairesi, E. 2016/10624, K. 2020/4199, T. 03.11.2020 <<https://karararama.danistay.gov.tr/>> s.e.t. 17.10.2024.

⁶⁷ **Tunç**, s. 170-171.

nünden bir değişiklik meydana getirmesi mümkün değildir.” şeklinde görüşünü belirtmiştir⁶⁸. Bir kararında ise, mükelleflerin kendi iradeleriyle yapmış olduğu işlemler nedeniyle vergi dairesi karşısında sorumluluktan kurtulmalarının önünün kapatıldığı belirtilmiştir⁶⁹. Nitekim bir diğer kararında ise, KDV mükellefi olan alıcı ile yapılan sözleşmenin vergi dairesini bağlamayacağı, bu nedenle KDV’yi alıcının ödemeyeceği ifade edilmiştir⁷⁰. Danıştay’ın kararları incelendiğinde kabul edilen görüşün, vergi dairesini bağlamayacağına yönelik olduğu, iç ilişki hakkında bir değerlendirme yapmadığı görülmektedir.

Yargıtay ise vermiş olduğu kararlarda farklı tutumlar belirlemiştir. Vermiş olduğu kararların bazılarında özel sözleşme hükümlerinin taraflar arasındaki iç ilişkiye dayanan talepler bakımından geçerli kabul edildiği ve hükme esas alındığı⁷¹, bazı kararlarında ise yapılan sözleşmelerin dikkate alınmadığı görülmektedir⁷².

Doktrinde yer alan diğer görüşe göre ise bu sözleşmelerin hukuka aykırı olduğunu, iç ilişkide de geçerli olmadığı değerlendirilmektedir. Bu görüşü savunan Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker’e göre, yükümlülük/sorumluluk kanundan doğmaktadır. Bu nedenle sözleşme ile değiştirilmesi mümkün değildir. Nitekim VUK 8/3. maddesine göre, kanunda öngörülen istisnalar dışında yükümlülüğe ilişkin özel sözleşmeler vergi dairesini bağlamaz. Türk Borçlar Kanunu, kanuna aykırı sözleşme düzenlenmesine izin vermediği için vergi dairesini bağlamayan bu sözleşmeleri adliye mahkemeleri de hükümsüz sayabilir⁷³.

Öncel bir başka çalışmasında da benzer şekilde görüşünü belirtmiştir. Buna göre, vergi sorumluluğu, vergi yükümlülüğü gibi kamu hukuki ilişkisinden

⁶⁸ Danıştay, 3. Dairesi, E. 1986/1175, K. 1987/106, T. 14.01.1987, Danıştay Dergisi, S. 68-69, s. 277-279; Danıştay 4. Daire, E. 1953/126, T. 22.11.1976, Danıştay Dergisi, S. 24-25, s. 208.

⁶⁹ Danıştay 4. Daire, E. 2016/10624, K. 2020/4199, T. 03.11.2020, <<https://karararama.danistay.gov.tr/>> s.e.t. 10.10.2024.

⁷⁰ Danıştay, 7. Daire, E. 1990/401, K. 1990/981, T. 13.04.1990, <lexpera.com.tr> s.e.t. 10.10.2024.

⁷¹ Yargıtay 15. Hukuk Dairesi, E. 1990/707, K. 1990/3804, T. 04.10.1990 (Taşkan, s. 70).

⁷² Yargıtay 3. Hukuk Dairesi, E. 1989/7062, K. 1989/8746, T. 21.11.1989 (Taşkan, s. 70).

⁷³ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 81.

doğmaktadır. Bu nedenle VUK 8/3. maddesinde düzenlendiği üzere vergi kanunlarıyla kabul edilen durumlar müstesna olmak kaydıyla yükümlülüğe ve sorumluluğa ilişkin özel sözleşmeler vergi dairesini bağlamaz. Sözleşme ile sorumluluk oluşturulamaz veya bir kimse sözleşme ile sorumluluktan kurtulamaz⁷⁴.

Uluatam/Methibay ise, mükellefiyetin kanundan doğduğunu ve sözleşmeler ile kanuna aykırı bir şekilde değiştirilemeyeceğini belirtmektedir. Ayrıca VUK 8. maddeye göre bu tür sözleşmeler vergi dairesini bağlamaz ve Borçlar Kanunu da kanuna aykırı sözleşmelerin düzenlenmesine izin vermediği için bu tür sözleşmelerin mahkemeleri de bağlamayacağını ifade etmektedir⁷⁵.

Pehlivan'a göre, vergi sorumluluğu kanundan doğar ve başkasına devredilemez. Dolayısıyla bu şekilde yapılan sözleşmeler de geçersiz olarak kabul edilmektedir⁷⁶.

VUK 8/3. maddesi kapsamında değerlendirilmesi gereken bir diğer husus da maddede düzenlenen istisnaya ilişkindir. İlgili maddede, vergi kanunlarıyla kabul edilen haller hariç olmak üzere özel sözleşmelerin vergi dairesini bağlamayacağı belirtilmiştir. Madde incelendiğinde genel kural, özel sözleşmelerin vergi dairesini bağlamamasıdır. İstisnası ise vergi kanunlarıyla kabul edilen hallerdir. Diğer bir anlatımla, kural olarak özel sözleşmeler vergi dairesini bağlamaz iken, istisnai olarak vergi kanunlarında düzenlenen hallerde özel sözleşmeler vergi dairesini bağlamaktadır.

İstisnai hüküm olan vergi kanunlarıyla kabul edilen hallerin neler olduğuna ilişkin doktrinde çeşitli örnekler verilmektedir. Gerçek'e göre, vergi sorumluluğu kural olarak kanundan doğmaktadır. Bu nedenle VUK 8/3 hükmü uyarınca, kanunda öngörülen haller dışında vergi hukukunda özel sözleşmelerle sorumlu-

⁷⁴ **Öncel, Mualla** (1983) "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan, Ankara, A.Ü. SBF Yayını No: 522, s. 49-50.

⁷⁵ **Uluatam, Özhan/Methibay, Yaşar** (1999) Vergi Hukuku, 3. Baskı, Ankara, İmaj Yayıncılık, s. 88.

⁷⁶ **Pehlivan, Osman** (2017) Vergi Hukuku, Trabzon, Celepler Matbaacılık, s. 57.

luk ilişkisi kurulsa dahi bunlar vergi idaresi bakımından hükümsüzdür. Gerçek ayrıca vergi kanunlarıyla kabul edilen sözleşmeden doğan vergi sorumluluğu hallerinin 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un (AATUHK) 11. maddesi ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanun'unun (KVK) 36-39. maddeleri olduğunu belirtmiştir⁷⁷. AATUHK 11. maddesine göre, AATUHK 10. maddesine göre teminat sağlayamayanlar muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu olarak gösterebilir. Bu nedenle böyle bir durumda kefil olmayı kabul eden kişi mükellefle yaptığı kefalet sözleşmesine dayanarak vergi sorumlusu olmaktadır. KVK 36-39. maddelerine göre, birleşme, devir, şekil değiştirme ve bölünme işlemleri kurumlar arasında yapılan bir sözleşme ile meydana gelmektedir. Bu durumda işi devralan kurum sözleşmeye bağlı olarak vergi sorumluluğunu üstlenmiş olmaktadır. Vergi kanunlarının özel sözleşmeyle sorumluluğun devrine izin verdiği durumlar için Gerçek, kanunda açık bir şekilde sözleşme düzenlenmesine izin verilen halleri örnek göstermiştir.

Özel sözleşmelerin kanunda belirtilen hallerde vergi dairesini bağlayacağı da yine VUK 8/3. maddesinde düzenlenmiştir. Bu istisna hükmünde belirtilen kanunun izin verdiği hallerin neler olduğunun ayırt edilmesi ayrıca önem taşımaktadır. Tunç'a göre, bu istisnalar VUK mükerrer 275 maddesi, AATUHK 11. maddesi ile KVK 19 ve 20. maddeleridir⁷⁸. Söz konusu maddeler incelendiğinde ise, belirtilen kanun hükümlerinde açık bir şekilde sözleşmenin belirtildiği görülmektedir.

Bu noktada Kanunda Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yetki verilen, bu yetkiye dayanarak Bakanlık tarafından çıkarılan genel tebliğler ile sorumluluğun devrinin mümkün olup olmadığı sorusu gündeme gelmektedir. Daha açık bir anlatımla, vergi kanunlarının izin verdiği halleri vergi kanunu hükmünde açık ve net bir şekilde izin verilen haller mi yoksa dolaylı da olsa kanuna dayanarak düzenlenen düzenleyici işlemler aracılığıyla izin verilen haller olarak mı değerlendirileceği tartışmaya açık bir konudur.

⁷⁷ **Gerçek, Adnan** (2005) "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 54, S. 3, s. 183.

⁷⁸ **Tunç**, s. 169-170.

Kanaatimizce; vergi kanunlarıyla kabul edilen haller sınırlı bir şekilde belirtilmemiştir. Bu kapsamda her ne kadar örnek olarak AATUHK 11. ve KVK 36-39. maddeleri verilse de bunlar tahdidi olarak belirtilmemiştir. Vergi kanunlarıyla kabul edilen halleri, yalnızca iki duruma özgülemek daraltıcı bir yorum olacaktır. VUK 8/3. maddesinde de açık bir şekilde belirtildiği üzere, vergi kanunlarıyla izin verilen diğer hallerde de özel sözleşmelerin düzenlenebileceğini kabul etmek gerekmektedir. Yalnızca vergi kanunları kapsamının içeriğinin netleştirilmesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, vergi kanunları ifadesinden yalnızca vergi kanunlarının açık bir şekilde izin verdiği haller mi anlaşılmalıdır yoksa vergi kanunları tarafından dolaylı olarak izin verilen haller de bu kapsamda değerlendirilebilir mi sorusu açıklığa kavuşturulmalıdır.

Vergi kanunlarıyla izin verilen haller ifadesinin yorum şekline göre bu sorunun cevabı değişecektir. Vergi kanunları ifadesi dar yorumlandığı takdirde, yalnızca vergi kanunlarında açık bir şekilde belirtilen haller anlaşılmaktadır. Vergi kanunları geniş yorumlandığı takdirde ise, vergi kanunlarıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yetki verilen haller ve bu kapsamda Bakanlık tarafından çıkarılan genel tebliğler de anlaşılmaktadır.

Belirli bir konudaki hukuk kurallarını genel kural ve genel kural dışındakiler şeklinde ayırmak mümkündür. Genel kural, önermenin ilişkin olduğu şeyin bütün parçalarına ve türlerine uygulanabilmektedir. Genel kural dışında kalan ve istisna niteliğini taşıyan kural ise genel kuralın dışında kalan durumu ifade etmektedir. Genel kural ve ayrı kuralın yorumlanmasında dikkat edilmesi gereken husus genel kuralın geniş, ayrı kuralın ise dar yorumlanmasıdır⁷⁹. Bunun yanı sıra ayrı kural, ancak genel kuralı koyan makam tarafından konulabilir, genişletilebilir veya daraltılabilir⁸⁰.

Tebliğ hükmüyle getirilen bir uygulama olsa dahi, isteğe bağlı tam tevkifat bir sözleşme ile yapılmaktadır. Bu sözleşme ile kanunun Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yetki vererek düzenlediği tebliğ hükmünde belirtilen sorumluluğun

⁷⁹ Gözler, Kemal (2015) Hukuka Giriş, 12. Baskı, Bursa, Ekin Basım, s. 249-255.

⁸⁰ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s. 62.

değiştirilmesinin mümkün olup olmadığı göz önüne alınmalıdır. Nitekim VUK 8/3. maddesinde düzenlenen hüküm genel hüküm niteliğini taşımaktadır. VUK 8/3. maddesinde ayrıca kuralın istisnası olarak vergi kanunlarıyla kabul edilen hallerde sözleşmeyle mükellef veya sorumlunun değiştirilebileceği ifade edilmektedir. Buradaki kanun lafzından ne anlaşılması gerektiği de tartışmaya açık bir konudur. Kanun lafzından yalnızca kanunda düzenlenen hallerin mi anlaşılacağı yoksa kanunun verdiği yetkiye dayanarak çıkarılan Tebliğ hükümlerinin de kanun lafzına dahil olup olmadığı ayrıca değerlendirilmelidir.

VUK 8/3. maddesinde özel sözleşmelerin vergi dairesini bağlamayacağı kural olarak belirtilirken aynı maddede bu kuralın istisnasının vergi kanunlarıyla kabul edilen haller olduğu düzenlenmiştir. KDVK 9. maddesinde ise Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutulabileceği düzenlenmiştir. Bakanlık ise bu yetkisini genel tebliğler aracılığıyla kullanmaktadır. VUK 8/3. maddede belirtilen Kanunla kabul edilen hallerin dar veya geniş yorumlanmasına göre isteğe bağlı tam tevkifat uygulamasının da yorumu değişmektedir. Buna göre VUK 8/3. maddesindeki “kanun” ifadesi dar anlamıyla kanun olarak yorumlandığı takdirde tebliğle getirilen isteğe bağlı tam tevkifat uygulamasıyla sorumlu tarafın değişmesinin söz konusu olduğu ve bu durumun da açık bir şekilde VUK 8/3. maddesine aykırılık taşıdığı değerlendirilebilir. Ancak diğer taraftan 8/3. maddesinde belirtilen kanun ifadesi, kanunlarla bakanlığa yetki verilen haller olarak geniş yorumlandığı takdirde de isteğe bağlı tam tevkifat uygulamasının kanuna uygun olduğu ifade edilebilir. Ancak belirtmek gerekir ki VUK 8/3. maddesindeki kanun ifadesinin geniş yorumlanması halinde de verginin kanuniliği ilkesinin geniş yorumlanması gerekliliği sonucu doğmaktadır. Diğer bir ifadeyle, kanun ifadesi geniş anlamıyla kanunun bakanlığa yetki verdiği ve bu yetkinin kullanılmasının da VUK 8/3. maddesi kapsamında değerlendirilmesi şeklinde bir yoruma ulaşılabilir. Bu şekilde geniş yorum yapılması da verginin kanuniliği ilkesini geniş yorumlama gerekliliği doğurmaktadır. Verginin kanuniliği ilkesinin geniş yorumlanması da birtakım sonuçlara sebep olmaktadır. Şöyle ki, verginin kanuniliği ilkesinin bireysel ve devletsel yönleri bulunmaktadır. Vergi yükümlüsü veya sorumlusu ile üçüncü kişiler arasında yapılan sözleşmeyle sorumluluğun devrinin vergi dairesini bağlamaması ilkesi

verginin kanuniliği ilkesinin devletsel yönü ile yani bu ilkenin verginin alınması zorunluluğuyla ilgilidir. Verginin kanuniliği ilkesinin bireysel yönüne bakıldığında da bu ilke uyarınca vergi ödevini haiz olanların belirli olması gerekmektedir⁸¹.

Hem verginin kanuniliği ilkesi hem de VUK 8/3. maddesinde düzenlenen hükümler göz önüne alındığında yapılan düzenlemelerin kanun temelinde yapılması halinde tüm tartışmalar sonlanabileceği değerlendirilmektedir. Verginin kanuniliği ilkesi gereği vergilendirmeye ilişkin temel öğelerin kanunda düzenlenmesi gerekmektedir. Vergi sorumlusu da verginin temel öğelerinden birini oluşturmaktadır. Vergi sorumluluğuna ilişkin esas düzenlemelerin kanunda yapılması durumunda hem kanunilik ilkesi bakımından aykırılığın ortadan kalkacağı hem de VUK 8/3. maddesinde yer alan “vergi kanunlarında düzenlenen haller hariç” ifadesinden anlaşılan istisna kapsamında isteğe bağlı tam tevkifat uygulamasının net bir şekilde değerlendirilebileceği açıktır.

SONUÇ

İsteğe bağlı tam tevkifat uygulaması, Türkiye’de KDV tahsilatını güvence altına alarak vergi kayıplarını önlemeyi ve hazineye aktarımı hızlandırmayı amaçlayan önemli bir düzenleme olarak dikkat çekmektedir. KDV Genel Uygulama Tebliği’nde yapılan değişiklik ile getirilen isteğe bağlı tam tevkifat uygulamasıyla, kısmi tevkifat uygulanan mal ve hizmetlerde, tarafların anlaşması durumunda tam tevkifat uygulanabilmesi sağlanmıştır. Bu düzenleme, özellikle vergi tahsilinde yaşanan aksaklıkları ve sorumluların belirlenmesinde yaşanan karmaşayı azaltma potansiyeline sahiptir.

Ancak uygulamanın başarıya ulaşması, yalnızca yasal düzenlemelerle sınırlı kalmayıp uygulamadaki etkinliği de kapsmalıdır. Özellikle VUK 8/3. maddesi gereği, özel sözleşmelerin vergi dairesini bağlayıcı olmaması ilkesi, taraflar arasında yapılan sözleşmelerin yalnızca iç ilişkide geçerliliğini sağlamaktadır. Bu çerçevede, isteğe bağlı tam tevkifat uygulaması, verginin kanuniliği ilkesi bakımından farklı yorumlara yol açmakta ve tartışmaları da beraberinde getirmektedir.

⁸¹ Güneş (2014) s. 168.

Çalışmamızda incelenen tüm yasal dayanaklar ve doktrinel tartışmalar göz önüne alındığında, isteğe bağlı tam tevkifat uygulamasının, vergi tahsilatında etkinliği artırırken aynı zamanda vergi sorumluluğunda açıklık sağlaması da hedeflenmiştir. Ancak bu düzenlemenin etkili olabilmesi için, uygulamada karşılaşılan zorlukların dikkate alınarak düzenleyici işlemlerin gözden geçirilmesi ve tarafların hak ve yükümlülükleri arasındaki dengenin sağlanması gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Özellikle vergilendirmenin temel öğelerinden olan vergi sorumlusu gibi hususların verginin kanuniliği ilkesi gereği kanunlarda düzenlenmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

İsteğe bağlı tam tevkifatın da kanunlarda düzenlenmesi, VUK 8. maddesinin 3. fıkrasında yer alan vergi kanunlarında düzenlenen haller hariç olmak üzere mükellefiyet veya sorumluluğa ilişkin yapılan özel sözleşmelerin vergi dairesini bağlamayacağına ilişkin hüküm kapsamında da açıklığa kavuşturulması anlamına gelmektedir.

Bu kapsamda isteğe bağlı tam tevkifat uygulamasına ilişkin temel hususların da öncelikle vergi kanunlarında düzenlenmesi gerekmektedir. İsteğe bağlı tam tevkifat uygulaması kanunda düzenlendiği takdirde, VUK 8/3. maddesinde belirtilen kuralın istisnası kapsamında, vergi kanunlarının izin verdiği haller olarak değerlendirilebilecek ve VUK 8/3. maddesi bakımından tartışma da sonuçlanmış olacaktır. Bu doğrultuda, VUK 8/3. maddesindeki vergi kanunlarının izin verdiği haller şeklinde belirtilen istisna kapsamında isteğe bağlı tam tevkifat uygulaması da dahil olacak ve yapılan sözleşme de vergi dairesini bağlayacaktır.

Sonuç olarak, isteğe bağlı tam tevkifat uygulaması, vergi sisteminde hem idari hem de hukuki yönden dikkatli bir denge kurulmasını gerektiren, yenilikçi ancak tartışmalı bir adım olarak değerlendirilmektedir. Vergi sorumluluğuna ilişkin düzenlemelerin açık, net ve öngörülebilir olması, taraflar arasındaki sözleşme serbestisini ve hukuki güvenliği artıracaktır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, Abdurrahman** (2023) Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 16. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, Abdurrahman** (2007) Kamu Maliyesi, 12. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi.
- Akkaya, Mustafa** (2000) “Özel Hukuk Sözleşmelerinde Yer Alan Vergisel Hükümlerin Geçerliliği ve Bağlayıcılığı Sorunu”, Yaklaşım Dergisi, S. 11, <www.yaklasim.com> s.e.t. 10.10.2024.
- Akkaya, Mustafa** (1997) “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 46, S. 1, ss. 185-208.
- Aliefendioğlu, Yılmaz** (1981) “Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları”, Danıştay Dergisi, Atatürk’ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, Ankara, ss. 221-244.
- Aliefendioğlu, Yılmaz** (1974) Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj) Ankara, Doğu Matbaası.
- Arslan, Erdoğan** (2008) “KDV’de Sorumluluk ve Tevkifat”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 321, <www.vergidunyasi.com.tr> s.e.t. 30.09.2024.
- Avcı, Orçun** (2020) “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Değerlendirilmesi”, Dokuz Eylül Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 25, S. 42, ss. 67-93.
- Dakın, Mustafa** (2022) “Sahte Faturaya Önlem “İsteğe Bağlı Tam Tevkifat”, DKN Vergi Denetim Danışmanlık, 30.04.2022 <www.dkn.com.tr> s.e.t. 27.09.2024.
- Demir, Ömer** (2022) “5 Soruda İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Uygulaması”, <www.verginet.net> s.e.t. 27.09.2024.
- Doğrusöz, A. Bumin** (2000) “Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Anayasal Mali Düzen, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 12, İstanbul, ss. 135-160.
- Doğrusöz, A. Bumin** (1992) Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme “Stopaj”, İstanbul, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Yayın No: 3.
- Gerçek, Adnan** (2005) “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 54, S. 3, ss. 157-193.
- Gözler, Kemal** (2015) Hukuka Giriş, 12. Baskı, Bursa, Ekin Basım.
- Güner, Nurgül** (2011) “Verginin Kanuniliği İlkesinin Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, Vergi Raporu Dergisi, S. 140, ss. 96-101.

- Güneş, Gülsen** (1993) “Vergi Yükümlülüğüne ya da Vergi Sorumluluğuna Yönelik Sözleşmelerin Vergi Dairesi Açısından Bağlayıcılığı” İstanbul Barosu Dergisi, C. 68, S. 7-8-9.
- Güneş, Gülsen** (2014) Verginin Yasallığı İlkesi, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.
- İnaltonç, Ceyhan** (2013) Katma Değer Vergisi’nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını.
- Kaneti, Selim** (1989) Vergi Hukuku, 2. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi.
- Karakoç, Yusuf** (2019) Genel Vergi Hukuku, 2. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları.
- Kumrulu, Ahmet** (1988) “Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, C. 1, S. 3, ss. 413-439.
- Maç, Mehmet** (2022) “İsteğe Bağlı Tam (%100 Oranlı) KDV Tevkifatı Yürürlüğe Girmişdir” Lebib Yalkın Dergisi, S. 222, <www.denet.com.tr> s.e.t. 25.09.2024.
- Nadaroğlu, Halil** (1985) Kamu Maliyesi Teorisi, İstanbul, Beta Yayınları.
- Oktar, Kemal** (2020) KDV İstisnalar ve İadeler, Ankara, Gözlem Yayıncılık.
- Oktar, S. Ateş** (2022) Vergi Hukuku, 16. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi.
- Öncel, Mualla** (1983) “Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk”, Prof. Dr. Fadıl H. Sur’un Anısına Armağan, Ankara, A.Ü. SBF Yayını No: 522, ss. 39-55.
- Öncel, Mualla/Kumrulu, Ahmet/Çağan, Nami/Göker, Cenker** (2019) Vergi Hukuku. 28. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi.
- Öner, Erdoğan** (2023) Türk Vergi Sistemi, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Pehlivan, Osman** (2017) Vergi Hukuku, Trabzon, Celepler Matbaacılık.
- Saban, Nihal** (2020) Vergi Hukuku, Tıpkı 10. Baskı, İstanbul, Beta Basım.
- Saban, Nihal** (1991) Vergi Hukukunda Sorumluluk (Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Sağlam, Erdoğan** (2022) “KDV tebliğ taslağında hangi önemli düzenlemeler var, uygulama nasıl olacak, artılar ve eksiler neler?”, <www.t24.com.tr> s.e.t. 27.09.2024.
- Sarılı, Mustafa Ali** (2004) Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınevi.
- Sırça, Bilal** (2023) “Kısmi Tevkifatlı İşlemlerde KDV İadesi”, E-Yaklaşım, S. 370, <www.yaklasim.com> s.e.t. 05.10.2024.

- Şenyüz, Doğan** (2002) Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.
- Şenyüz, Doğan/Yüce, Mehmet/Gerçek, Adnan** (2022) Vergi Hukuku, 12. Baskı, Bursa, Ekin Basım.
- Taşkan, Yusuf Ziya** (2024) Vergi Hukuku, 7. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi.
- Taşkın, Yasemin** (2017) Vergi Hukukunda Tevkifattan Doğan Sorumluluk, İstanbul, Türkmen Kitabevi.
- Tekbaş, Abdullah** (2010) “Vergi Kanunlarının Tabi olduğu Anayasal İlkeler”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 12, Özel Sayı, ss. 123-191.
- Tolu, Abdullah** (2022) “İsteğe Bağlı KDV Tevkifatı Olumlu, Ancak...”, 13.04.2022, <www.lebilyalkin.com.tr> s.e.t. 07.10.2024.
- Tosuner, Mehmet/İnneci, Ahmet** (2018) “Kanunilik İlkesi Bağlamında Maliye Bakanlığı'nın Usul ve Esasları Belirleme Yetkisi”, Maliye Araştırmaları Dergisi, C. 4, S. 1, ss. 1-15.
- Tunç, Zinnur** (2021) Vergi Hukukunda Temsil ve Sorumluluk, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.
- Uluatam, Özhan/Methibay, Yaşar** (1999) Vergi Hukuku, 3. Baskı, Ankara, İmaj Yayıncılık.
- Yaltı, Billur** (2017) “Vergisel Alanda Kanun Kavramının Yorumu: Anayasa Mahkemesinin Yakın Tarihli Kararlarına İlişkin Bir Değerlendirme”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 341, ss. 9-25.
- Yurttaş, Hüseyin Kaan** (2022) “KDV Tevkifatı ve İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Düzenlemesi”, Lebib Yalkın Dergisi, S. 222, <www.verginet.net> s.e.t. 25.09.2024.
- Yücel, Mehmet** (2015) “Katma Değer Vergisinde Tevkifat (Vergi Sorumluluğu) ve Tam Tevkifat Uygulaması”, Mali Hukuk Dergisi, C. 11, S. 122, ss. 21-43.