

VERGİ SİSTEMİMİZDE SORUMLULUK (1)

Bülent YILDIZ*

Ahmet EROL*

A- GENEL OLARAK SORUMLULUK

Sorumluluk, vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan üçüncü kişilerin vergiye ilişkin maddi ve şekli ödevleri yerine getirmek bakımından kanunlar gereğince sorumlu tutulmalarıdır.

VUK'nun 8. maddesinde vergi sorumlusunun tarifi şu şekilde yapılmıştır. "vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir."

Vergi sorumlusu ile yükümlüyü ayırıcı unsur "vergiyi doğuran olay"dır. Yükümlü, vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşmiş olan kişidir. Oysa vergi sorumlusu vergiyi doğuran olayla ilişki kurmuş değildir; yükümlü ile olan hukuki ilişkisi nedeniyle onun vergi borcuna ilişkin görevlerinin yerine getirilmesi için vergi dairesine muhatap kılınmıştır.

Sorumlunun görevi maddi veya şekli ödevde yada her ikisine ilişkin olabilir. Örneğin çalıştırdığı hizmetlinin ücretinden gelir vergisi keserek yatıran işveren, yükümlüye ait maddi görevi yerine getiren bir sorumludur. Buna karşılık bir taşıtı trafiğe kaydetmeden önce taşıt alım vergisinin ödendiğini gösteren belgeyi aramak zorunda olan trafik şube ve büro memurları sadece şekli bir görevin yerine getirilmesi ile görevlidirler. Vergi Usul Kanunu'na göre karnesini zamanında almış ve vergisini tarh ettirmiş olan götürü vergilenen hizmet erbabının zamanında ödenmemiş olan vergisi ve gecikme zammı yanında çalıştığı işverenden tahsil olunur (m.251). Burada, işverenin yerine getirmesi gereken maddi veya şekli herhangi bir görevi yoktur, fakat asıl yükümlünün vergisini ödemediği durumlarda işveren onun yerine geçerek vergiyi ve gecikme zammını kendi mal varlığından ödemekle sorumlu tutulur. Sorumluluk durumu kanundan doğar sözleşme yolu ile sorumluluk yaratılamaz veya bir kimse bu yolla sorumluluktan kurtulamaz.

Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete

(*) Denetçi

veya sorumluluğa müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz. (VUK 8/3)

Sorumluluk doğumu açısından olduğu kadar miktar olarak da asıl borca bağımlıdır; ondan fazla olmaz. Sorumluluğun bir özelliği de fer'i nitelikte oluşudur. Sorumluların mal varlığına ancak görevlerini kasit ve ihmalleri ile yerine getirmedikleri durumlarda, vergi asıl yükümlüden alınmadığı zaman başvurmaları gerekir. Borcun asıl yükümlüden istenmedikçe sorumluya başvurulmamasına sorumluluğun fer'iliği ilkesi denilir.

B- VERGİ SORUMLULUĞUNA GİRMEYEN DURUMLAR

1. Vergi yükümlüsünün kendi vergi borcundan sorumluluğu.

2. Birden çok kişinin aynı borcun borçlusunu olması

Bir vergilendirme ilişkisinde birden fazla vergi borçlusunun bulunduğu durumlarda sorumluluktan söz edilemez. Örneğin Emlak Vergisi Kanunu, bir bina veya araziye iştirak halinde sahip olanların vergiden müstesilen sorumlu olduklarını öngörmektedir (m 13, 15).

Burada vergi sorumluları değil, aynı vergi borcunun borçlusunu olan birden fazla yükümlüler vardır.

3. Aile reisi beyanında eşlerin durumu.

Gelir vergisinde eşlerden her birinin aile reisi adına tarh edilen toplam verginin yalnız kendi gelirin

isabet eden kısmından sorumlu olmaları eşlerin kendi vergi borçlarından sorumlulukları biçiminde anlamak gerekir. Ancak aile reisinin beyanname vermek gibi şekli bir sorumluluğu vardır.

C- VERGİ SORUMLUSUNUN GÖREV VE YETKİLERİ

Vergi Usul Kanun'unun yükümlülüğü tanımlayan 8 inci maddesinde kanunun diğer maddelerinde geçen yükümlü deyiminin sorumlulara da şamil olduğunu öngördüğünden (m. 8/4), yükümlülere tanınan görev ve yetkilerin sorumlular içinde geçerli olduğu söylenebilir. Ancak yerleşik içtihatlar sorumlulara tanınan yetkilerin yükümlülerinki kadar geniş olmadığını ortaya koymaktadır. Sorumluların tarh edilen vergilere karşı yargı yoluna başvurup vuramayacakları hakkında Danıştay'ın çelişik içtihatları bulunmaktadır. Düzeltmeye konu olan hatalı vergilendirmelerde de, sorumluların kendisinden fazla vergi istenen veya alınan kişi olmadıkları, bunun için düzeltme başvurusunu yapma yetkilerinin bulunmadığı görüşü hakimdir. Bu nedenle bir işveren hizmetlinin ücretinden hataen fazla vergi kestiği takdirde düzeltmeyi işverenin değil, ücretlinin istemesi gerektiği görüşü hakimdir.

Danıştayın uyuşmazlıkla ilgili bir kararı şu şekilde olmuştur;

"Vergi sorumlusunun tevkif suretiyle ödediği vergiye ilişkin beyannameyi itirazı kayıtlı vermesi, bu kişilere dava açma ehliyetini ka-

zandırmaz." (Dn. 4. D. 24.1.1982 tarih ve E. 1981/1710 K. 1982/1967)

Yine Danıştay 3. Dairesinin (25.12.1984 tarih ve E. 1984/4075 K. 1984/3527) bir kararında "vergi sorumlularının istihkak sahipleri adına yapılması gereken tevkifatın konusunda dava açmaları mümkün değildir." şeklinde karar verilmiştir.

"Sorumlunun tevkif ederek vergi dairesine yatırdığı vergileri ancak mükellefler geri isteyebilirler" (Dn. 4. Dairesi 27.1.1976 E. 1975/836 K: 1976/157)

Ancak Danıştay vergi sorumlusunun mal varlığında azalma yaratan vergilendirme işlemlerinde sorumluların dava ehliyeti bulunduğunu bir kararında kabul etmiştir.

"Hata ile malul vergileme, sorumlunun mamelekinde azalma yaratıyorsa, sorumlunun düzeltme istemede menfaati var sayılır." (Dn. 4. D. 23.1.1986 tarih ve E.1985/3523 K.1986/343)

D- MEVZUATIMIZDA SORUMLULUĞA İLİŞKİN HÜKÜMLER

1. Mirasçıların Sorumluluğu

Ölüm halinde yükümlünün ödevleri mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer ve herbiri ölenin vergi borçlarından miras payları oranında sorumlu olurlar. (VUK. m 12) Buna karşılık ölüm halinde ölenin vergi cezaları düşer. (VUK. m.372)

Mirasçıların vergi borcu nedeniyle

sorumlu tutulmalarının en önemli koşulu mirası reddetmemiş olmalarıdır. Mirasçılar ölüm olayının vuku bulunduğu tarihten itibaren üç ay içinde mirası kabul yada reddetmelidirler. Mirası kabul ettiklerini bildirmemekle birlikte, üç ay içinde açıkça reddetmeyen mirasçılar Medeni Kanununun 546 ncı maddesi uyarınca mirası kabul etmiş sayılacaklardır.

Mirasçılar, murisin ölümüyle kendilerine intikal eden terekenin borca batık olduğunu mahkemeye başvurarak belirlerse bu durumda miras reddedilmiş sayılır ve mirasçılarında VUK.nun 12. maddesi anlamında söz konusu olan sorumlulukları ortadan kalkar.

Bu konuda Danıştaya intikal eden uyuşmazlıkla ilgili bir olayda Danıştayca; "mirasçının, terekenin borca batık olması nedeniyle mirası reddetmiş sayılacağına ilişkin iddiasına itibar edilebilmesi için bu iddianın mahkeme kararıyla kanıtlanmış olması gerekir." şeklinde açıklama yapılmıştır. (Dn. 13. D. 12.4.1978 tarih ve E.1977/2350 K.1978/931)

Yani, mirası reddettikleri mahkeme ilanı ile de tesbit edilmiş bulunan mirasçılar adına, murisin vergi borcundan dolayı tarhiyat veya takibat yapılması mümkün değildir.

Mirası reddetmemiş mirasçılar ölenin vergi borçlarına mirasdaki hisseleri oranında sorumludurlar. VUK.nun 372. maddesinde "ölüm halinde vergi cezası düşer" de-

nilmektedir. Bu hüküm mirasçılarının sorumluluğu ilkesinin tek istisnasını oluşturmaktadır. Bu anlamda, mirasçılarının sorumluluğu; vergi aslı ile usule ilişkin mükellefiyetleri kapsamaktadır.

Ölüm halinde cezaların düşmesinin sebebi cezaların şahsiliği prensibinden dolayıdır.

İntifa hakkını seçen mirasçılar, ölünün vergi borçlarından sorumlu tutulmazlar. Ancak intifa hakkı sahibi aynı zamanda mülkiyet hakkını da elde etmiş bulunuyorsa yalnızca bu ikinci hakdan dolayı sorumlu tutulabilmelidir.

Mirası reddetmemiş mirasçılarının ölenin vergi borcundan sorumlu olmayacağı hallerde mevcuttur. Dahişayca verilen bir karar şöyledir;

"Müflis olan murisin vergi borcundan dolayı mirasçılar, açıkça mirası reddetmemiş olsalar bile sorumlu tutulamazlar" (Dn. 4. D. 18.04.1994 tarih ve E.1982/6190 K.1984/1687)

2. Aile Reisinin Sorumluluğu

Gelir vergisinde ail ereisi eşin ve küçük çocukların yıllık beyanname ile bildirilmesi gereken gelirlerini kendi vereceği tek bir beyannameye göstermek zorundadır. (GVK. m.93); ancak eşlerden herbiri kendi gelir payına düşen vergi kısmından sorumludur.

Burada aile reisinin sorumluluğu beyanname vermek ve vereceği bu beyannameye eşinin ve küçük ço-

cuklarının yıllık beyanname ile bildirilmesi gereken gelirlerini göstermek gibi şekli bir sorumluluktur. Her bir eş kendi gelirine düşen vergi kısmından sorumlu olduğundan aile reisinin maddi sorumluluğu yoktur.

3. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinde Belirtilen Birleşmelerden Doğan Sorumluluk

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinde belirtilen vergisiz birleşmelerde devir alan kurum münfesih kurumu tüm aktif ve pasifi ile devraldığından onun doğmuş ve doğacak bütün vergi borçlarına halef olur; ancak devir alan kurum vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleştirmiş olmadığı için ödediği devreden kuruma ait vergilerin sorumlusu sayılmaktadır.

4. Vergi Kesenlerin Sorumluluğu

Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludur (VUK. m 11).

Vergi kesenlerin sorumluluğu konusunda ilgili vergi kanunlarında yapılmış özel düzenlemeler şunlardır;

a) Katma Değer Vergisi Kanunu'nda

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi

alacağıının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı yurıkdaki yetkiye dayanarak;

- Mükellefin temsilcisini,
- Mükellefin vekilini,

- Mükellef adına hareket etmeye yetkili herhangi bir kişiyi,

- Kendisine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişiyi,

mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması halinde ve gerekli göreceği diğer halde Katma Değer Vergisinin ilgili vergi dairesine ödenmesinden sorumlu tutabilecektir.

Bunun yanısıra, adı geçen kanununun 8. maddesiyle belirlenen mükelleflerinde tahsil ettiği verginin ödenmesinden sorumlu olacakları kuşkusuzdur.

Katma Değer Vergisi Kanununun 1/3-f maddesine göre Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde sayılan mal ve hakların kiralanması işlemleri ticari, zirai, mesleki faaliyet çerçevesinde yapılmaya bile vergiye tabidir. Bu nedenle, sözü edilen mal ve hakların gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmayanlar tarafından kiralanması da vergiye tabi olacaktır. 30 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin (f/b) bölümünde gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmayanların yapacakları ki-

ralamalarla ilgili verginin kiralaayan mükellef (kıracı) tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi esası getirilmiştir.

51 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri ile hurda metal alımlarında sorumluluk uygulaması getirilmiştir.

Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde, fason hizmet bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin 2/3'ü, fason iş yaptırılanlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmek üzere tevkifata tabi tutulacak, 1/3'ü ise fason iş yapana ödenecektir.

b) Gelir Vergisi Kanunu'nda

Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin (A) fıkrasında yazılı kuruluş ve mükellefler; anılan maddede sayılan ödemelerinden yapacakları gelir vergisi kesintisini, aynı kanunun izleyen maddelerinde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde ilgili vergi dairesine yatırmak zorundadırlar.

c) Kurumlar Vergisi Kanunu'nda

Kurumlar Vergi Kanunu'nun 24. maddesinde belirtilen kişi veya kuruluşlar aynı maddede belirtilmiş olan kazanç unsurlarını da mükellefiyete tabi kurumlara nakden veya hesaben ödedikleri sırada, bunlardan vergi kesintisi yapmak ve ilgili vergi dairesine yatırmak zorundadırlar.

d) Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda

Veraset ve İntikal Vergisi Ka-

nununun 17. maddesinde yazılı kuruluşlar, mirasçılara yapacakları ödemelerden; daha sonra vergi idaresince tarh edilecek vergiye mahsuben belirli oranlarda vergi kesmekle yükümlüdürler. Bu kuruluşlar, kesmek ve ilgili vergi dairesine yatırmak zorunda buldukları veraset ve intikal vergisinden dolayı mükelleflerle birlikte müteselsilen sorumludurlar.

e) Damga Vergisi Kanunu'nda

Damga Vergisi Kanununun 19. maddesinde yapılan düzenlemeyle, Maliye ve Gümrük Bakanlığı; Genel ve Katma Bütçeli dairelerle il özel idareeri ve belediyeler; bankalar, iktisadi kamu teşekkülleri ile bunların iştirakleri ve müesseseleri ve benzeri teşekkül, iştirak ve müesseselerin ödemelerinde kullanılan ve nispi vergiye tabi bulunan makbuzlarla bu nitelikteki kağıtlara ait vergilerin;

a) Bu ödemelerin yapılması,

b) Avans suretiyle ödemelerde, avansın itası, sırasında, ilgili daire ve müesseseler tarafından kesinti yapılması şekliyle ödenmesine, izin verir. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, ayrıca gerekli gördüğü durumlarda, yetkiyi, istihkakdan kesinti yapılması şeklinde de ödetmeye yetkili bulunmaktadır.

Yukarıda belirtilen durumlarda, sorumlular vergiyi kesip, ilgili vergi dairesine ödemek görevlerini yerine getirmedikleri takdirde, vergi kendilerinden, ikmalen veya re'sen tarh edilmek suretiyle alınır. Vergiye iliş-

kin cezalarda, bunlar adına kesilir. Sorumlular, vergi aslı bakımından asıl mükellefe rücu edebilirler. Ancak ödedikleri cezayı (ve gecikme zammını) mükelleften isteyemezler.

f- Vergi Usul Kanunu'nda

fa- Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak zorunda olanların sorumluluğu

Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım ve satıma taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar, aralarında zımnen dahi olsa irtibat olduğu tesbit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.

Ancak üçüncü fıkrada belirtilen müteselsilen sorumluluk mahsul üreten çiftçiler ile nihai tüketiciler için sözkonusu değildir (VUK. m. 11/3 - 11/4).

fb- Zirai kazançlarda vergi kesintisi ve müteselsil sorumluluk

Vergi Usul Kanununun 11. maddesine 3418 sayılı Kanunla eklenen hükümlerle, tevkifat yoluyla ödenen vergilere müteselsil sorumluluk esas getirilmiştir.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı zirai ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatından müteselsilen so-

rumlu tutmaya, sözkonusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağını her ürün için ayrı ayrı belirlemeye yetkilidir. Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından belirlenen safhadan önceki safhalarda tevkif yoluyla alınan vergiler iade edilmez ve süresinde ilgili vergi dairesine yatırılır. (VUK. m. 11/6)

Çiftçilerin sattıkları zirai ürünlerin alım bedelleri üzerinden tevkifat yapılmaması, çiftçilerin müteselsil sorumluluğunu gerektirmez. Yani çiftçiler Maliye ve Gümrük Bakanlığınca müteselsil sorumluluk kapsamının dışında tutulmuştur. Aynı şekilde nihai tüketiciler içinde müteselsil sorumluluk sözkonusu değildir.

Satın aldığı zirai ürünler dolayısıyla tevkifat yapmak zorunda olan kamu kurum ve kuruluşlarından ve borsalardan zirai ürün satın alanların satın aldıkları bu ürünlerle ilgili olarak ödenmesi gereken gelir vergisi dolayısıyla müteselsil sorumlulukları yoktur.

Dolayısıyla, sözkonusu kurum, kuruluş ve kişilerden satın alınacak zirai ürünlerin alım bedelleri üzerinden herhangi bir tevkifat yapılması söz konusu değildir.

Diğer taraftan, borsada tescil ettirilerek çiftçilerden satın alınan zirai

ürün bedelleri üzerinden yapılan gelir vergisi tevkifatının beyan edilerek ödenmemesi halinde, bu vergi ile buna bağlı ceza, gecikme faizi ve gecikme zammından çiftçiden ürünü satın alanla birlikte borsa ve yöneticileri de sorumludurlar.

Borsada tescil edilmeyen veya Kamu Kurum ve Kuruluşları dışındaki kişilerden zirai ürün satın alanların, müteselsil sorumluluğun dışında kalabilmeleri için, satın alınan zirai ürünlerle ilgili gelir vergisi tevkifatını yaparak ilgili vergi dairesine yatırmaları zorunludur.

Vergi kesenler, vergiyi kesip ilgili vergi dairesine ödemek görevlerini yerine getirmedikleri takdirde, vergi cezaları kendilerinden alınır.

Bu konuda Danıştay'a intikal eden uyuşmazlıkla ilgili bir olayda Danıştay'ca:

"İstihkak sahibinin, kesilmeyen vergiyi kendiliğinden ödememesi halinde, vergi sorumlusu adına ayrıca tarhiyat yapılmaz. Ancak, gerekli ceza kesilir." (Dn. 4. D. 25.2.1971 tarih E.1970/1686 K. 1971/1498)

Sorumluların (vergi kesenler), vergi aslı bakımından mükellefe rücu hakları vardır. Bu görevleri yerine getirmeme sonucu kesilen cezalar yada gecikme zamlarında dolayı mükellefe rücu hakları yoktur.