

KATMA DEĞER VERGİSİNDE MÜTESELSİL SORUMLULUK

Tarık TAŞKIRAN*

38 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin I. bölümünde "Katma Değer Vergisi Uygulamasında Mütelsil Sorumluluk" başlığı altında aşağıdaki açıklamaya yer verilmiştir.

"213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 11-nci maddesine 3239 sayılı kanunun 2-nci maddesiyle eklenen fıkra uyarınca vergiye tabi işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim veya iade konusu yapılan Katma Değer Vergisinin ilgili mükellefler tarafından beyan edilerek ödenmemiş olduğunun yapılan incelemelerle tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan Katma Değer Vergisi yönünden mükellefle birlikte, işleme taraf olanlar ile aralarında zımnen dahi olsa iribat olduğu tespit olunanlar mütelsilen sorumludurlar.

Tebliğ vergi idaresinin çalışmalarında gerekli yankıyı bulamamış bu nedenle hiç bir yönü ile tartışma konusu yapılmamıştır.

Ancak 4369 Sayılı Kanunun 81. maddesiyle 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesinin değişmesi ve bu değişikliğe istinaden 70 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin yayınlanması ile bu konudaki tartışmalar yoğunlaşmıştır. Bu tebliğin içeriği aşağıda açıklanacaktır.

I. Katma Değer Vergisinde Mütelsil Sorumlular

Anılan tebliğde, alım-satım ile hizmet ifalarında işlem bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin Hazineye intikal etmemesinden ;

- Mal teslimlerinde alım-satım taraf olanlar.
- Hizmet, ifalarında hizmetten yararlananlar.

ile alım satım taraf olmamak veya hizmetten yararlanmamakla birlikte aralarında;

- Doğrudan
 - Hısmılık Nedeniyle
 - Sermaye, organizasyon veya yönetime katılmak suretiyle
 - Menfaat sağlamak suretiyle dolaylı
- İlişkisi bulunanlar mütelsilen sorumlu tutulmuşlardır.

II. Katma Değer Vergisinde Mütelsil Sorumluluğun Esasları:

Bu düzenlemenin esasları ise aşağıdaki gibi açıklanabilir.

(*) Vergi Denetmeni

- Sorumluluk teslim ve hizmet safhasındaki işlem bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile sınırlıdır.

- Cezalar sorumluluk kapsamı dışında tutulmakla birlikte varsa gecikme faizi ve gecikme zammı sorumludan aranacaktır.

- Vergi mükellef adına tarh ve tahakkuk ettirilecek ve öncelikle mükelleften aranacaktır.

- Bu uygulama 38. Seri No'lu Genel Tebliğden farklı olarak sadece beyan edilip ödenmeyen K.D.Vergisini değil, bununla birlikte noksan beyan edilen veya hiç beyan edilmeyen K.D.Vergisini de kapsamaktadır.

- Mütteselsil sorumlulukla ilgili bu düzenlemeler henüz kesinleşmemiş işlemler içinde geçerli olmaktadır.

III. Katma Değer Vergisinde Mütteselsil Sorumluluğun Uygulama Usulü:

Tebliğde mütteselsil sorumluluk uygulamasının usulüde aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

Mükellef tarafından beyan edilen ancak ödenmeyen vergi ile noksan beyan edilen veya hiç beyan edilmeyen vergiye ilişkin olarak;

- Mükellefe bilinen adreslerinde bulunamadığından ödeme emri tebliği edilememiş olması veya,

- Kendisine ödeme emri tebliği edilen mükellefin mal beyanında bulunmamış, vergi dairesince malı tespit olunamamış veya beyan edilen veya vergi dairesince tespit olunan malların amme alacağını karşılamayacağını anlaşılmış olması,

hallerinde vergi aslı varsa gecikme faizi ve gecikme faizi ve gecikme zammı için mükellef dışındaki mütteselsil sorumlular nezdinde ÖDEME EMRİ ile takibe başlanılacaktır.

IV-Mütteselsil Sorumluluk Kapsamı Dışında Kalan KDV'nin İndirimi:

70 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde, mütteselsil sorumluluk kapsamına girmese dahi herhangi bir nedenle Hazineye intikal etmeyen verginin Katma Değer Vergisi Kanunun 29 ve 32 nci maddelerine göre indirim ve iade konusu yapılamayacağıda açıklanmıştır.

V- Tebliğ'e Yönetilen İtirazlar:

Tebliğin yayınlanması ile ilgili husus vergi idaresinde tartışma konusu yapılmış ve konuya çeşitli itirazlar yöneltmiştir. Bu itirazların içinde ağırlıklı yer tutan tebliğin dayanağına ilişkindir.

Buna göre 213 Sayılı Vergi Usul Kanunun 11. maddesinin gerek 4369 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önce gerekse değişiklik sonrasında Katma Değer Vergisine uygulanamayacağıdır. dayanağa itiraz yöneltten kesimin bir bölümü tebliği düzenlemesinin 3065 Sayılı KDV Kanunun 29, 32 ve 34 maddelerine dayandırılması durumunda uygulanabilir olduğunu savunmakla birlikte diğerleri bu tebliğin genişletici yorum hatta bunu da aşan kıyas olduğunu ileri sürmektedir.

Tebliğe yönetilen ikinci önemli itiraz ise uygulama esaslarının geriye yürütülebileceği hükmüdür. Bu-

na göre yasal düzenlemeler mabkable Őumul (Geriye yuruyebilir) olmamalıdır. Bu hukukun genel ilkeleri arasındadır.

VI-İtirazların Değerlendirilmesi

Tebliğe yoneltilen itirazların değerdendirilmesi bu bolumde yapılacaktır.

A- Genişletici Yorum İtirazının Değerlendirilmesi

Genişletici yorum bir olayın belli bir yasa kuralına girdiğinin ileri sürulmesidir. Kanımızca 70 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde dayanağı bakımından genişletici yorum yerine kıyasın varlığı ileri sürulmelidir. Bunun nedenleri aşağıda açıklanacaktır.

Genişletici Yorumdan, anılan tebliğın VUK'nun 11. maddesi yerine 3065 Sayılı KDV Kanunun 29, 32, ve 34 maddelerine dayandırılması sızkonusu olduğunda bahsedilebilir.

Varsayalım 70 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar KDV Kanunun yukarıda bahis konusu maddelerine dayandırılmış olsun.

Madde metinlerinde Maliye Bakanlığına tanınan yetkiye istinaden Bakanlık indirim mekanizmasını tebliğde belirtilen şekilde dizenleyebilir. Ancak bu durumda dizenleme yazımızın IV. bolumunde belirtilen ekse-ne oturacaktır. Diğder bir ifade ile tahsil edildiğı halde beyan edilip odemeyen, noksan beyan edilen veya hiç beyan edilmeyen K.D.Vergisinin indirimi ve iadesi sızkonusu olmaya-

caktır. Böylece indirim mekanizmasının dışında kalanların sorumluluğunu dizenlemek mümkün olmayacaktır.

Bu durumda 3065 Sayılı KDV Kanunun 29., 32. ve 34. maddelerinin genişletici bir yoruma tabi tutulduğundan bahsedilebilir. Ancak bu dayandırmanın tebliğde belirtilen bütun sorumluları kapsamayacağıda açıktır.

B- Kıyas İtirazının Değerlendirilmesi:

Kıyas, bir olay hakkında yasada yer alan kuralın nitelikleri ve koşulları ona benzeyen fakat yasada dizenlenmemiş diğder bir olaya uygulanmasıdır.

V.U.Kanunun 11. maddesindeki kuralın muhatabı, "Malalımı ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda" olanlardır. Bu muhataplığı, (a) vergi kesintisi yapmak, (b) vergi dairesine yatırmak olarak iki bolumde ayırabiliriz.

Vergi hukukunda stopaj usulü olarak isimlendirilen vergi kesintisinin iki yönü vardır. Bir yönü ile istihkak sahibinin yıllık vergisine mahsuben peşin yapılan bir tahsilat niteliğindedir. Bir diğder yönü ile stopaj müstakil bir vergileme rejimidir. Bu anlamlarıyla, teslim ve hizmet hallerinde teslim alanların veya hizmetten yararlananların ödedikleri katma değder vergisinin vergi kesintisi (stopaj) olduğunun ileri sürulmesi mümkün değildir.

Diğder taraftan indirim mekanizması nedeniyle malteslimi veya hizmetifalarında tahsil edilen K.D.Vergisinin değdil, bu vergiden yüklenilen

K.D.Vergisinin mahsubundan sonra olumlu bakiyenin vergi dairesine ödendiği dikkate alınırsa V.U.K.'nun 11. maddesinde belirtilen muhatablığın ikinci şartında gerçekleşmediği sonucuna varılır.

Bu sonuca stopaj kavramının vergi hukukundaki tanımından hareketle varılmaktadır. Bununla birlikte "kesinti" kelimesinin sözlük anlamlarından hareket edildiğinde de aynı yoruma ulaşılabacaktır. Bu anlamda kesinti, ödenmesi gereken tutardan ödenmeyip alıkonulan kısımdır. K.D.Vergisinde mal teslimi veya hizmet ifasında alıcıdan mal veya hizmet tutarı yanında bu tutara bir nisbet uygulanarak fazladan bir tutar tahsil edilmektedir. Bu anlamda işlemde kesintiden bahsetmek mümkün değildir. Katma Değer Vergisinde verginin müşteriden alınması kesinti değil vergi intikalidir.

Bu açıklamalara göre, Katma Değer Vergisinde müteselsil sorumluluk hakkında, V.U.K.'nın 11. maddesinde yer alan kuralın niteliklerine ve koşullarına benzerlik nedeniyle 70 Seri No'lu K.D.V. Genel Tebliği yayınlanmıştır. Benzerlik olmakla birlikte yasa da yer almadığını düşündüğümüz bu dayanak kıyas yapıldığı kanısına varmamıza yolaçmaktadır.

C-Geriye Yürütölme İtirazının Değerlendirilmesi:

Bu itirazın değerlendirilmesi için öncelikle 4369 Sayılı Kanunun 81. maddesiyle değiştirilmeden önceki (V.U.K.'nın" 11. madde lafzına bakmak icabeder. Madde metni aşağıya çıkarıldığı gibidir.

"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 satıma taraf olanlar ve hizmetten yararlananlar aralarında zımnen dahi olsa irtibat olduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar."

Görüldüğü üzere fıkranın 4369 Sayılı Kanunla değiştirilen fıkradan farkı aralarında zımnen dahi irtibat olanlar ifadesinin açılımıdır. Diğer bir ifade ile bu irtibatlıların kimler olduğunun sayılmasıdır.

Buna göre gerek 38 No'lu gerekse 70 No'lu, K.D.V. Genel Tebliğleri düzenleyici tebliğler olarak değil yorumlayıcı tebliğler olarak tanımlanabilir. Bu bağlamda yorumladıkları kanun hükmünün var olduğu sürelerde geçerli olmaları gerekir. Öyleyse tebliğe yöneltilen hukuka aykırı olarak geriye yürütölme iddiası geçersizdir.

D- Kıyas ve Genişletici Yorumun Yapılabilirliği ile Amaçsal Yorum:

T.C. Anayasası'nın 73. maddesine göre, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır.

Bu madde, vergi konularının kıyas yoluyla genişletilmesinin mümkün olmadığı tezinin dayanağı olarak gösterilmektedir. Bu hususta ileri sürülen bir diğer kavramda hukuksal güvenlik ilkesi kavramıdır. Bu ilkeye göre kişilerin tutumunu ve davranışlarını düzene sokabilmesi

için hukuk kurallarını önceden bilmesi gerekir. Bu iki dayanak çerçevesinde vergi uygulamasındada kıyasa başvurulmayacağı ileri sürülmektedir.

Buna paralel olarak T.Ceza Kanununun 1. maddesi hükmüne göre, kanunun sarıh (açıkça) olarak suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez. Kanunda yazılı cezalardan başka bir ceza ile de kimse cezalandırılmaz. Bu madde T.Ceza Kanununda kıyaslamanın yasak edildiği şekilde yorumlanmaktadır. buna göre bireylerin özgürlüklerinin sınırı hakkında bilgi verilmesi için bir fiili suç saymak ve cezalandırmak yetkisinin yalnız kanuna tanınması gerekir. yasak olan şeyleri bilme hakkına sahip olan birey yasak olanı yapmaktan çekinmek, yasak olmayanı yaparkende korkusuz hareket etmek imkanını kazanır.

Ancak hukukun genel ilkeleri ve T.Ceza Hukuku öğretisinde de kıyas yasağına karşı ekoller mevcuttur. Buna paralel olarak T. Medeni kanununda kıyas yoluyla uygulama imkanı tanınmıştır. hayatın karşılaştığı yenilikler karşısında kanun koyucunun her meseleyi önceden görerek bununla ilgili bir hüküm koyması imkansızdır. Bu bakımdan kanunda her zaman bir takım boşlukların bulunması bir zorunluluktur. Kanundaki bu boşluklar hukukun öbür kaynakları tarafından tamamlanmalıdır.

Görülüyorki gerek hukukun genel ilkelerinde gerekse ceza ve medeni kanun anlayışlarında kıyasın tartışmasız yasaklandığına ilişkin

bir hüküm yoktur. Kabul edilebilir bir ilkeye dayandırıldığında kıyas yapılma veya kıyasa benzer (kıyas olarak tanımlanabilir) bir düzenlemeye gidilmesi mümkündür. Bu ilke de amaçsal yorumdur.

Vergi İdaresinin 70 Seri No'lu K.D.V. Genel Tebliğini düzenleme amaçsal yoruma dayandığı anlaşılmaktadır. Verginin salt hukuksal normlar bütünü değil ekonomik bir olay olduğu düşünüldüğünde vergisel konularda sorumlu belirlenmesi hukuksal güvenlik ilkesinin ihlali olarak yorumlanmayacaktır.

Bu açıklamaların genişletici yorum içinde geçerli olduğunu söyleyebiliriz.

VII- Sonuç

Katma Değer Vergisinde Müteselsil sorumluluğu düzenleyen 70 Seri No'lu Genel Tebliğinde, Vergi İdaresinin amaçsal yorum ilkesine dayanarak kıyas benzeri bir işleme başvurduğu anlaşılmaktadır.

Tebliğin bugünkü haliyle gerek uygulamada gerekse vergi yargısı önünde bir çok tartışmaya yol açacağı da kabul edilmelidir. Bu tartışmalar öncelikle tebliğin geçerliliğini sonrasında ise uygulama esasv e usullerini yeniden ortaya çıkaracaktır.

Yinede ister bu şekliyle olsun isterse yeniden düzenlenecek şekliyle olsun tebliğin doktrinde tartışılabilir ilkeler çerçevesinde uygulanamazlığının ileri sürülmesinin, verginin ekonomik bir olay olduğunu gözdardı eden ve verginin hukuksal normlar bütünü olduğunu ileri süren kabuledilemez bir bakış açısı olduğu kanısındayım.