

VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN MÜTESELSİL SORUMLULUK

Tunay BAKIR*

1. GİRİŞ

Bu yazımızda, devletin en önemli gelir kaynağını oluşturan vergi gelirlerinin tahsilini güvence altına almayı amaçlayan müteselsil sorumluluk müessesesinin mahiyeti ve temel vergi kanunlarında (VUK, KDV, GVK ve KVK) yer alan düzenlemeler ile yapılan en son değişikliklerin açıklanması ve değerlendirilmesi yapılmaya çalışılacaktır.

Devletin vergi gelirlerindeki kaybının en aza indirilmesi ve vergide adaletin sağlanması açısından önem arz eden müteselsil sorumluluk müessesesi VUK'nda düzenlenmiş olup, çıkartılan tebliğlerde işerlik ve etkenlik kazandırılmaya çalışılmaktadır. Konunun açıklamasında vergi kanunlarında yapılan en son değişiklik ve düzenlemeler göz önünde bulundurulacaktır.

2. Konuya İlişkin Vergi Mevzuatı

Genel hatlarıyla vergi mevzuatımızda yer alan sorumluluk hallerinin bazıları şunlardır.

- a- Vergi kesenlerin sorumluluğu,
- b- Müteselsil sorumluluk,
- c- Kanuni temscilerin sorumluluğu,
- d- Mirasçıların sorumluluğu
- e- Karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların sorumluluğu,
- f- Meslek mensuplarının sorumluluğu,

Söz konusu sorumluluk hallerinin temel vergi kanunları açısından açıklanması yazımızın ilerleyen bölümlerinde yer alacaktır.

2.1- VUK'nda Müteselsil Sorumluluk

213 Sayılı VUK'nun 11. maddesinde "Vergi Kesenlerin Sorumluluğu" başlığı altında yapılan düzenleme ile verginin hazineye intikali konusunda müteselsilen yükümlü olanların sorumlulukları konusuna yer verilmiştir. Söz ko-

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

nusu maddenin 1. fıkrasında yer alan hükme göre yaptıkları veya yapacakları ödemelerden dolayı vergi kesmek zorunda olanlar; verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve vergi kanunlarının kesinti ile ilgili olarak kendilerine yüklediği diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar, şeklinde açıklama yapılmıştır. Bu bentle mal alım-satımı veya bir hizmet ifası sonucu yapılması gereken ödemelerden, ödemeyi yapanlarca özel yasalarında belirtilen oran veya miktarlarda verginin kesilerek vergi idaresine yatırılması hüküm altına alınmıştır. Burada verginin hazineye intikalinin bütün aşamalarında doğrudan sorumlu tutulma durumu söz konusudur.

Aynı maddenin 2. fıkrasında ise; önceki fıkra hükmü gereğince sorumluların, ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu etme hakkının saklı olduğu hüküm altına alınıyor. Fakat bu hakkın kullanımına dönük vergi kanunlarında her hangi bir düzenleme yapılmış değildir. Söz konusu, rücu hakkı Borçlar Kanunundaki genel hükümler çerçevesinde kullanılabilir.

Diğer taraftan, bahse konu maddede 3239 sayılı kanunla eklenen üçüncü fıkra ile de; "Mal alım satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların bu yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satım taraf olanlar ile hizmet ifa-

sından yararlananlar, aralarında zımnen de olsa irtibat olduğu tespit edilenler müteselsilen sorumludurlar" hükmü getirilmiştir.

Bu fıkra hükmü; getiriliş gerekçesi dışında birinci fıkrada belirtilenlerin sorumluluklarını yerine getirmemeleri durumunda, vergi idaresinin sorumlu tutacağı ya da muhatap alacağı kimselerin belirlenmesini içermektedir. Görüldüğü gibi birinci fıkrayı tanımlayıcı bir hüküm niteliğinde olan bu fıkra ile kesilen (stopaj) ve tahsil edilen (KDV) vergilerin mutlaka vergi idaresine yatırılmasını sağlamak amaçlanmıştır. Bir başka anlatımla bu fıkra hükmü bir zorlama hükmüdür. Böylece vergiyi kestiği veya tahsil ettiği halde vergi idaresine yatırmayarak hazineye intikalini önleyenler müteselsilen sorumlu tutularak sorumluluklarını yerine getirmeye zorlanmış olmaktadır.

Söz konusu maddede belirtilen müteselsil sorumluluk, mal üreten çiftçiler ile nihai tüketiciler için söz konusu değildir. Yani alım satım taraf olma ile hizmetten faydalanma söz konusu kimseleri kapsamamaktadır.

Yukarıda belirtilen 11. maddenin 3. fıkra hükmünde sorumlu tutulmanın temel unsurunun "irtibat" olduğu görülmektedir. Yani müteselsil sorumlu tutulabilmek için irtibatın ispatı gerekli ve yeterli aslı unsurdur. Ancak bahse konu 3. fıkra; 4369 sayılı kanunun 81. maddesinin 28. bendi ile yapılan değişiklik sonrası aşağıdaki şeklini almıştır.

"Malın alım satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yaptırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetime katılımlarıyla veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar3

Fıkra, değişiklik öncesinde müteselsilen sorumlu tutulmasının asli unsurunu, taraflar arasındaki "irtibat" oluşturmaktayken, 4369 sayılı yasa ile getirilen yeni düzenlemede sorumlu tutulma da, irtibat şartı yerine, yakınlık durumu, yönetim organizasyon birliği ve menfaat sağlamaya yönelik ilişkide bulunma unsurlarının getirildiği görülmektedir. Burada karşımıza "menfaate dayalı ilişki" çıkmaktadır. Herhangi bir ilişkinin olması menfaatinde olduğu kanaatini oluşturmaktadır. Ancak bir menfaatin olmadığına da ilgili taraflarca ispatlanmasına imkan verilmelidir. Böylece vergilemenin genel ilkeleri gereğince menfaat sözkonusu olmayan ilişkiden dolayı karşı tarafın sorumlu tutulmaması sağlanmış olur.

VUK'nun 11. maddesinde yer alan müteselsil sorumluluk müessesesinin şartları, sınırları ve konuya ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi de aynı maddeye eklenen bir

fıkra ile Maliye Bakanlığı'na verilmiş olup, bu güne kadar yetkiye istinaden 27, 28, 30, 38 ve 70 Seri no'lu KDV genel tebliğleri ile GV ve KV kanunlarındaki sorumluluklara ilişkin muhtelif tebliğler yayınlanmıştır.

2.2- KDV Kanununda Müteselsil Sorumluluk

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 9. maddesinin birinci bendi uyarınca; mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, iş yerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutulabilmektedir.

Ayrıca, aynı kanunun 8. maddesinde sayılan KDV mükellefleri de tahsil edecekleri vergilerin ödenmesinden sorumlu tutulmuşlardır.

Müteselsil sorumluluğa ilişkin yayınlanan muhtelif tebliğlerden 38 seri no'lu KDV Genel Tebliği'yle VUK'nun 11/3. maddesi gereğince vergiye tabi işlemler nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılması halinde eğer ilgili mükellefin bu vergiyi beyan edip ödemediği incelemeyle tespit edilmişse; ziyaa uğratılan KDV için mükellefle birlikte işleme taraf olanlar ve aralarında zımnen dahi olsa irtibat olduğu belirlenenler müteselsilen sorumlu olacaktırlar, düzenlemesi yapılmıştır. Söz konusu bu tebliğde tarafların

müteselsilen sorumlu tutulabilmeleri aralarındaki "irtibat" şartına bağlanmıştır(1).

Konuya ilişkin olarak en son düzenlemeler ise, 4369 sayılı Yasayla VUK'nun 11/3 fıkrasında yapılan ibare değişikliği sonrası yayımlanan 70 seri no'lu KDV Kanunu Genel Tebliği ile yapılmıştır.

Bahse konu 70 seri no'lu KDV Genel Tebliğinde 4369 sayılı yasa ile VUK'nun 11/3 fıkrasında yapılan değişiklik doğrultusunda yer alan; "Mal teslimlerinde alım-satıma taraf olanlar, hizmet ifalarında hizmetten yararlananlar, bu safhalardaki işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV ile sınırlı olmak üzere, Hazineye intikal etmeyen KDV'nden müteselsilen sorumlu olacaklardır.

Alım-Satıma taraf olmamakla veya hizmetten yararlanmamakla birlikte aralarında doğrudan veya hisimlik nedeniyle ya da sermaye organizasyon veya yönetime katılma veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu vergi inceleme raporuyla açıkça belirlenenler ise bu çerçevede Hazine'ye intikal etmeyen KDV'nin tamamından müteselsilen sorumlu olacaklar" şeklinde düzenlemeleri takiben, müteselsilen sorumluluk uygulamasına ilişkin usul ve esaslarda yeniden belirlenmiştir. Buna göre;

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

- Müteselsil sorumluluk satın alınan mal ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV varsa gecikme faizi ve gecikme zammı ile sınırlıdır. Cezalar sorumluluk kapsamı dışındadır.

- Mükellef dışındaki kişilerden (müteselsil sorumludan) yapılacak takibe ödeme emri tebliği suretiyle başlanılacaktır.

Bu esaslar dikkate alınarak mükellef tarafından beyan edilen ancak, ödenmeyen vergi ile ilgili olarak;

- Mükellefe, bilinen adreslerinde bulunamadığından ödeme emri tebliğ edilmemiş olması veya,

- Kendisine ödeme emri tebliğ edilen mükellefin mal beyanında bulunmamış vergi dairesince de malı tespit olunamamış veya beyan edilen veya vergi dairesince tespit olunan malların amme alacağını karıştılamayacağını anlaşılmış olması, hallerinde vergi aslı, varsa gecikme faizi ve gecikme zammı için mükellef dışındaki müteselsil sorumlu nezdinde ödeme emri ile takibe başlanılacaktır.

Mükellef tarafından noksan beyan edilen veya hiç beyan edilmeyen vergi için yapılacak tarhiyat üzerine tahsil edilebilir hale gelen vergi ve gecikme faizi yukarıda belirtilen şartlara göre müteselsil sorumlu nezdinde ödeme emri ile takibe alınacaktır.

Öte yandan müteselsil sorumluluk

kapsamına girmese dahi herhangi bir nedenle Hazineye intikal etmeyen vergi KDV Kanununun 29 ve 32. maddelerine göre indirim konusu yapılmayacaktır.

Müteselsil sorumluluk ile ilgili bu düzenlemeler henüz kesinleşmemiş işlemler içinde geçerli olacaktır.

Yapılan bu yeni düzenlemelerden sırasıyla;

1- Alım satıma taraf olanlar ve hizmetten yararlananların ödenmeyen vergiden hiçbir şart aranmadan sorumlu olacakları,

2- Mal ve hizmet alım satımına taraf olmayanların sorumluluğu ise belli yakınlık ve organizasyon-yönetim birliği şeklinde veya menfaat sağlamaya yönelik ilişki içinde bulunma şartına bağlanmış olması,

3- Müteselsil sorumluluk kapsamına girmese dahi, herhangi bir nedenle Hazineye intikal etmeyen verginin, KDV Kanununun ilgili maddeleri gereğince indirim ve iadesinin imkansızlaştırdığı, anlaşılmaktadır.

Üçüncü sırada belirtilmiş olan manadaki bir düzenleme; müteselsil sorumluluk düzenlemesinin gereğini ortadan kaldıracak bir nitelik arz etmektedir. Çünkü müteselsil sorumluluk müessesesi ile hazineye intikal etmeyen verginin işleme taraf olanların herhangi birisinden tahsilinin sağlanması amaçlanmıştır. Durum böyle iken verginin hazineye intikal etmemesi nedeniyle indirim ve

iade hakkı olanlara indirim ve iadenin yapılmaması ile sorumlu aranmasının gereği kalmadığı izlenimini doğurmaktadır. Bu tenakuz sorumluluk hükmüne yeterli muhtevanın kazandırılmamasından kaynaklanmaktadır.

Gerçekten de Hazineye intikal etmeyen verginin indirim veya iade konusu yapılması, KDV'nin yapı ve işleyişini bozar. Ancak, nihai tüketim aşamasından önce Hazineye açılmış kredi hükmünde olan vergiyi kanuni düzenleme uyarınca zorunlu olarak, bedelini ödeyerek satın almış olan mükellefte, vergi kaçırmaya yönelik işbirliği (irade veya en azından ihmal unsuru) tespit edilmedikçe indirim de, iade de kısıtlanamaz. Verginin önceki aşamalarındaki takip ve tahsili idareye düşen görevdir. Mükellefin bedelini ödeyerek satın almış olduğu KDV'nin Hazine'ye intikal edip etmediğini de araştırma ve tespitini islemek herhangi bir şekilde izaha bağlanamaz. (2)

2.3- Gelir Vergisi Kanununda Müteselsil Sorumluluk

Müteselsil sorumluluk müessesine, GVK.nda başta 94. madde olmak üzere diğer bazı maddelerde de, yapacakları gelir vergisi keşintisinin vergi idaresine yatırılmasından ve yerine getirilmesi gereken ödevlerden sorumlu tutulan kişi ve kuruluşlar ile kurumların açıklanması şeklinde yer verilmiştir.

Bu çerçevede GVK'nun 94. mad-

desi uyarınca, Kamu İdare ve müesseseleri, İktisadi Kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler, nakden veya hesaben yaptıkları ödemelerden (avans olarak ödenenler dahil) yapacakları gelir vergisi kesintisini, aynı kanunun ilgili hükümlerine göre vergi dairesine yatırmak zorundadırlar.

Ayrıca VUK'nun 251. maddesinde, GVK'nun 64. maddesindeki esaslara göre vergilendirilmeleri ön görülen hizmet erbabıyla ilgili olarak bunlardan alınamayan vergilerin ve buna bağlı cezaların ve kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı ile gayrimenkul sermaye iradı sahibi olup, götürü gider esasını kabul eden iş verenden alınacağına dair hüküm getirilerek burada iş verenlere de, sorumluluk yüklenilmiştir. buna göre, hizmet erbabının karnesiz çalışması önlenmiş olmaktadır (3).

GVK'nun 94. maddesinde, vergi tevkifatı yapmak zorunda olan kişi, kurum ve kuruluşlar belirlenmiştir. Aynı maddenin (4108 sayılı yasayla değişik) 11. bendinde ise çiftçilerden satın alınan zirai ürünlerin alış bedelleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hükümlere göre, yukarıda sayılan kurum, kuruluş ve kişiler; çiftçilerden satın aldıkları zirai ürünler için yaptıkları ödemelerden (avans olarak ödenenler dahil) tevkifat yapmak zorundadırlar. Ancak tevkifatın yapılmaması halinde, ürünü çiftçiden satın alanın sorumluluğu olmakla birlikte, bu ürünün daha sonraki safhalarında alım ve satımına taraf olanlarda tevkif yoluyla ödenmeyen vergi ile buna bağlı ceza, gecikme faizi ve gecikme zammından müteselsilen sorumlu olacaklardır.

GVK'ndaki müteselsil sorumluluk bahsi, 163, 164 ve 185 seri no'lu GVK Genel tebliğleriyle açıklanmış olan zirai kazançlar da müteselsil sorumluluk uygulamasına aşağıda genel esaslar itibariyle yer verilerek sonuçlandırılacaktır.

1- Destekleme alımı yapan kamu kurum ve kuruluşları (Tarım satış kooperatifleri Birlikleri v.b.) gerek çiftçilerden, gerekse çiftçi dışındaki kişi ve kuruluşlardan destekleme kapsamına girsin veya girmesin satın aldıkları zirai ürünlerin alış bedelleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapacaklardır.

2- Çiftçilerden zirai ürün satın alan herkes söz konusu ürünleri alış bedeli üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapmak zorundadırlar.

3- Destekleme alımı yapan kamu kurum ve kuruluşları ile zirai ürün alımında bulunan kamu kurum ve kuruluşlarından zirai ürün alanlar, geliri

vergisi tevkifatı yapmayacağı gibi müteselsil sorumlu da olmayacaktır.

4- Borsada işlem gören zirai ürünlerin borsada kayıtlı tacirlerden alınması halinde, Borsa da tescil edilerek satın alınan zirai ürünler için, satın alanların müteselsil sorumluluğu bulunmamaktadır. Burada tevkifat yapılmayarak ödenmeyen vergi ile fer'ilerinden borsa tüzel kişiliği müteselsilen sorumlu olacaktır. Zirai ürünü borsaya getiren tacirde borsa tüzel kişiliğiyle birlikte müteselsilen sorumluluğu vardır.

5- Borsa kotasyonuna dahil olmayan zirai ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım bedelleri üzerinden de gelir vergisi tevkifatı yapılacak ve verginin ödenmesinden, tüketiciye kadar safhada yer alan herkes müteselsilen sorumlu olacaklardır.

6- İhracatçılar, ticaret borsalarında tescil ettirerek, çiftçi dışındaki kişi ve kuruluşlardan satın aldıkları zirai ürünler için gelir vergisi tevkifatı yapmayabileceklerken, ticaret borsasında tescil edilmiş olsa da çiftçilerden satın aldıkları zirai ürün bedelleri üzerinden, vergi tevkifatı yapacaklardır. Aynı şekilde ticaret borsasında tescil edilmemiş olan zirai ürünleri çiftçi dışında kişi ve kuruluşlardan aldıklarında da gelir vergisi tevkifatı yapacaklardır. İstisnası, destekleme alımı yapan kamu kurum ve kuruluşlarından yapılan alımlardır.

6- Köy tüzel kişiliği ile Türk Me-

deni Kanununa göre kurulmuş olan Vakıflarca satılan zirai ürün bedelleri üzerinden de gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

8- Bir fabrikayı kiralamak suretiyle zirai ürünü işleyen mükellefler, çiftçilerden satın aldıkları, zirai ürünler için gelir vergisi tevkifatı yapacaklardır. Çiftçi dışındaki kişilerden satın aldıkları zirai ürünler için yapılması gereken gelir vergisi tevkifatından da gene' esaslar çerçevesinde müteselsilen sorumlu olacaklardır. Ayrıca fabrikanın sahip ve yöneticilerinde müteselsilen sorumlu tutulacakları belirtilmiştir.

Öte yandan çiftçilerin, sattıkları zirai ürünlerin alım bedelleri üzerinden tevkifat yapılmaması, çiftçilerin müteselsil sorumluluğunu gerektirmediği gibi, nihai tüketicilerinde müteselsil sorumlulukları söz konusu değildir.

Zirai ürünlerin alım-satım işlemleri sonucu yapılacak gelir vergisi tevkifatına ilişkin vergi incelemelerinde 189 no'lu GVK Genel Tebliği'yle müteselsil sorumluluk zincirinde özellikle borsada işlem yapan tacirler hakkında alım satım zincirindeki sıralama göz önünde bulundurularak işlem yapılacağı belirtilmiştir.

2-4 Kurumlar Vergisi Kanununda Müteselsil Sorumluluk

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11. maddesinde aynı kanunun 1. maddesinde yazılı kurumlardan, kanuni ve iş mer-

kezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanlar dar mükellef kurumlar olarak kabul edilmiş olup, sadece Türkiye'de elde ettikleri kurum kazançlarından vergilendirilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu dar mükellef kurumlara aynı kanunun 24. maddesinde yer alan kazanç ve iratları sağlayan gerçek ve tüzel kişilere, bu kurumlara nakden veya hesaben ödeme yaptıkları anda veya tahakkuk ettirdikleri anda kurumlar vergisi tevkifatı yapmak ve ilgili vergi dairesine yatırmak zorunluluğu getirilerek sorumlu tutulmuşlardır. Dar mükellef kurumlara kazanç ve irat sağlayanların sorumlu tutulmaları ile, söz konusu dar mükellef yabancı kurumların ülkeyi terk etmeleri durumunda da verginin aranmasına ve takip edilmesine imkan sağlanmış olmaktadır. Bu da sorumluluk müessesesinin verginin güvenliğine dönük bir düzenleme olduğunu açıkça göstermektedir.

3- SONUÇ

Müteselsil sorumluluk müessesesi ile güdülen amacın vergi tahsilatının güvence altına alınması olduğu, bir cezalandırmadan ziyade vergi kaçacağını önlemek için getirilen caydırıcı düzenlemeleri içerdiği görülmektedir. Böyle de düşünülmüş olacak ki, VUK'nun ceza hü-

kümlerinin yer aldığı bölümde değil de genel esaslar bölümünde yer alan 11 maddesinde düzenlenmiştir.

Esas itibarıyla VUK'nun 11. maddesinde "Vergi Kesenlerin Sorumluluğu" başlığı altında düzenlenmiş olan müteselsil sorumluluk, GV, KV ve KDV kanunlarında geniş bir şekilde uygulama alanı bulmuştur. Ancak sorumluluk tabirine etkin ve yeterli bir muhteva kazandırılmadığından olması gerek, uygulamada ortaya çıkan sıkıntıların ve şikayetlerin önüne tamamen geçilebilmiş değildir. Bu durum özellikle KDV açısından iyi niyetli mükelleflerde kendini göstermektedir.

Belge düzeninin ve buna bağlı olarak vergi ödeme anlayışının medeni standartlara ulaşmadığı ülkemiz şartlarında, iyi niyetli mükelleflerin müteselsil sorumluluk dışına çıkartılmaları vergi güvenliği açısından şimdilik mümkün görülmemektedir. Ancak, bu hiçbir zaman söz konusu düzenlemelerin yapılmayacağı anlamına da gelmemelidir.

Yararlanılan Kaynaklar

- 1- V. Kanunları
- 2- Genel Tebliğler
- 3- Maliye Postası Dergisi Ocak-98
- 4- "KDV Yorumları ve Açıklamalar" Yılmaz Özbalci-1999.