

Avukat

Bekir Baykara

KDV'DE MÜTESELSİL SORUMLULUKTA SON DURUM

Not:Bu makale Maliye Postası 15 Haziran 2001 Tarih ve 499 sayısında yayınlanmıştır.

Bekir BAYKARA
Yeminli Mali Müşavir
Eski Hesap Uzmanı

GİRİŞ

Maliye Bakanlığı, yayınladığı 82 sıra sayılı KDV Genel Tebliği ile, KDV'de müteselsil sorumluluk şartlarını yeniden düzenlemiştir.¹

Bakanlık bu düzenlemeyi, bu konuda 70 no'lu KDV Genel Tebliği ile yapılan düzenlemenin bir kısım hükümlerinin Danıştay 11.Daire tarafından iptali üzerine yapmıştır.²

KDV'de müteselsil sorumluluk, VUK'nun 11. Maddesinde 04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı kanunla yapılan değişiklikle getirilen hükme dayandırılmaktadır. Bu hükme dayanılarak daha önce Bakanlık 28, 35, 37, 38 ve 70 no'lu KDV Genel Tebliği ile düzenlemeler yapmıştır. Bu düzenlemelerden 70 no'lu G.T. halen yürürlüktedir. Son düzenleme olan 82 no'lu G.T.'nin getirdiği yeni hükümler 70 no'lu G.T. ile birlikte (Bu tebliğin iptal edilen hükümleri hariç) uygulanacaktır.

KDV'de müteselsil sorumluluk hakkında daha önce (70 no'lu tebliği de işleyen) bir makale yazmıştık.³ Bu yazımızda ise 70 no'lu tebliği özetleyecek, yeni düzenlemenin getirdiği durumu açıklayıp ortaya koyacağız.

I-70 SAYILI TEBLİĞE GÖRE KDV'DEN MÜTESELSİL SORUMLULUK

A-Müteselsil Sorumluluk Hazineye İntikal Etmeyen Vergi İçin Söz Konusudur.

Müteselsil sorumluluk için, verginin Hazineye intikal etmemiş olması gerekir. Hazineye intikal, verginin vergi dairesine nakden ödenmesi veya Devletten olan alacaklar ile takas veya mahsup edilmesi demektir.⁴

Müteselsil sorumluluklara başvurulabilmesi için, verginin mükellef adına tarh ve tahakkuk ettirilmiş olması gerekir. Mükellefin beyanı veya re'sen veya ikmalen tarh edilen ve (dava açılmamak suretiyle) tahakkuk eden vergi ödenmezse müteselsil sorumludan

¹ Tebliğ 10 Mayıs 2001 tarih ve 24398 sayılı R.G'de yayınlanmıştır.

² D.11. Daire 27.03.2001 gün ve E.99/4856, K.2001/1115 sayılı kararı. Karar, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 12.01.2001 gün E.2000/238, K.2001/20 sayılı kararı ile onanmıştır.

³ Bekir BAYKARA, Vergi Sorumluluğu, Vergiden Sorumluluk ve VUK'nun 11. Maddesine Göre KDV'Den Müteselsil Sorumluluk, Vergi Dünyası, Şubat 2000, Sayı 222.

⁴ Devletten olan alacaklar vergi hukukundan doğabileceği gibi özel hukuktan da doğabilir. Bu konuda bkz. Bekir BAYKARA, Vergi Borçlarının Devletten Olan Alacaklar İle Takası, Vergi Dünyası, Eylül 1999, Sayı 157.

aranacaktır. 70 sıra sayılı KDV Tebliğine göre aşağıdaki hallerde vergi ödenmemiş sayılacak ve müteselsil sorumluya gidilecektir.

-Mükellefin bilinen adreslerinde⁵ bulunmadığı için ödeme emri tebliğ edilememiş olması, veya

-Kendine ödeme emri tebliğ edilenin mal beyanında⁶ bulunmamış olması, veya

-Mal beyanı ile beyan edilen malının amme (kamu) alacağını karşılayamaması, veya

-Vergi Dairesince, kamu alacağını karşılayacak kadar malın tespit edilememiş olması; gerekir.

Yukarıda açıklandığı şekilde (adreste bulunmadığı için) ödeme emri tebliğ edilemez veya vergi tahsil edilmezse, müteselsil sorumlunun malvarlığına gidilecektir. Müteselsil sorumludan vergi, “ödeme emri” tebliğ edilmek suretiyle istenecektir.

Ödeme emri ile müteselsil sorumludan satın aldığı mal veya hizmete ait Katma Değer Vergisi istenecektir. 70 no’lu tebliğe göre varsa bu vergiye ait gecikme faizi ve/veya gecikme zammı da müteselsil sorumludan ödeme emri ile istenecek, cezalar istenmeyecektir.

B-Müteselsil Sorumluluk, İşleme Taraf Olanlar İle Tebliğde Belirtilen İlişki İçinde Olan Mükellefler Arasındadır.

1-İşleme Taraf Olanlar Arasındaki Müteselsil Sorumluluk

İşleme taraf olanlardan kasıt, mal alım satımında, malı satan ve alan, hizmet ifasında, hizmeti ifa eden (satan) ve hizmetten yararlanan (hizmeti satın alan)dır.

İşleme taraf olanlar arasındaki sorumluluk, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV ile sınırlıdır. Yani işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV Hazineye intikal etmezse, malı veya hizmeti, satın alandan tahsil edilecektir. Tahsil edilecek tutara ayrıca, gecikme zammı (veya faizi) de eklenecektir.

Vergi Dairesi, işleme taraf olanlara, müteselsil sorumlu olarak ödeme emri göndermesi için, herhangi bir inceleme veya inceleme raporu aramayacaktır. Malı veya hizmeti satın alana ödeme emri gönderilmesi için, satıcının vergiyi ödememesi yeterlidir. (Verginin ödenmemiş olma durumu yukarıda incelendi.) Bu konuda alıcının bir kusuru olup olmadığı da aranmayacaktır.

2-İşleme Doğrudan Taraf Olmayanlar Fakat Tebliğde Belirlenen İlişki İçinde Bulunanlar Arasındaki Müteselsil Sorumluluk

Hazineye intikal etmemiş, yani herhangi bir şekilde Maliyeye ödenmemiş vergiden dolayı, müteselsil sorumluluk esas itibariyle alım satıma taraf olanlar arasındadır. Yani müteselsil sorumluluk esas itibariyle alıcı ve satıcı arasındadır.

⁵ Bilinen adresler VUK’nun 101. maddesinde belirtilen adreslerdir.

Ancak bazı şartların varlığı halinde en son alım satım kademesinde bulunan ve aralarında belirlenen türde ilişki bulunan herkes müteselsilen sorumlu olacaktır.

İşleme taraf olanlardan daha aşağıda bulunan kişi ve kuruluşların ödenmeyen KDV'den müteselsilen sorumlu olma şartları aşağıdaki gibidir.

Alım-satım zincirinde bulunan ve verginin intikal etmediği safha ve bu safhadan önceki mükelleflerle;

- Doğrudan (birbiriyle evli olma) veya hısımlık nedeniyle ilişki,
- Sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak şeklinde bir ilişki,
- Menfaat sağlama şeklinde bir ilişki,

bulunduğu takdirde, alıcı veya alıcılar kendinden önceki bir safhada ödenmeyen vergilerden müteselsilen sorumludurlar.

Ancak sorumluluk için, yukarıdaki ilişki bir inceleme raporu ile tespit edilmeli ve raporda sorumluluk açıkça belirtilmelidir.

Tebliğde belirtildiği biçimde bir ilişki inceleme raporu ile tespit edildiğinde, ziyaa uğratılan vergi ve gecikme zammı veya gecikme faizi (bazen her ikisi birden) müteselsil sorumlulardan istenecektir.

Konuyu bir örnekle açıklayalım:

Bir ticari mal, C, D, A, K.....aşamalarında alım satıma konu olmuştur. Müteselsil sorumluluk için aşağıdaki ihtimaller söz konusudur.

-Vergiyi A Hazineye intikal ettirmemiştir. Bu durumda K Hazineye intikal ettirilmeyen vergiden A ile birlikte müteselsilen sorumludur. Bu ihtimali yukarıda "işleme taraf olanlar arasındaki sorumluluk" bölümünde inceledik.

-Vergiyi C Hazineye intikal ettirmemiştir. Bu durumda D yukarıdaki kurala göre sorumlu olacaktır. Çünkü alım satıma doğrudan taraftır. Diğerlerinin sorumluluğu yoktur. Ancak, C, D ve A firmalarının ortaklarının aynı olduğu inceleme raporu ile tespit edilmiştir. Bu durumda, A'da C'den yapılan alım satıma doğrudan taraf olamamakla birlikte, sermaye bakımından C ile ilişki içinde olduğu için, müteselsilen sorumlu olacaktır. K'nın herhangi bir sorumluluğu yoktur. Çünkü işlem (alım-satım) sırasında kendinden önceki mükellef vergiyi yatırmıştır. A ile tebliğde belirtildiği şekilde herhangi bir ilişkisi de mevcut değildir.

C-70 No'lu Tebliğin İptal Edilen Hükmü ve İptal Nedenleri

Danıştay 11. Dairesi 70 sıra sayılı KDV Tebliğinin 5. Bölümünde "Öte yandan müteselsil sorumluluk kapsamına girmese dahi herhangi bir nedenle Hazine'ye intikal

⁶ Mal beyanı 6183 sayılı A.A.T.U.H.K.'nun 59. maddesine göre yapılır.

etmeyen vergi Katma Değer Vergisi Kanununun 29 ve 32. Maddelerine göre indirim ve iade konusu yapılmayacaktır” hükmünü ihtiva eden paragrafı iptal etmiştir.

Danıştay 11. Daireye göre bu hükümlerle idare kanunda belirtilen müteselsil sorumluluğun kapsamını genişletmiş, böylece kanunun öngördüğü sınırlar aşmıştır.

II-82 NO'LU TEBLİĞLE YAPILAN DÜZENLEME

A-Genel Olarak

Bakanlığın yayınladığı 82 sıra sayılı KDV tebliğinin 1. Bölümünde KDV’inde müteselsil sorumluluk ile ilgili yeni düzenlemeler yapılmıştır. Tebliğ 70 sıra sayılı KDV Tebliğini kaldırmamıştır. Danıştay’ca iptal edilen paragraf hariç yürürlüktedir. Ancak, satıcıya yapılan ödeme tebliğde belirtildiği şekilde yapılırsa, müteselsil sorumluluk söz konusu olmayacaktır. Konu aşağıda açıklanmıştır.

B- Ödeme Tebliğın Belirlediği Şekilde Yapılırsa Müteselsil Sorumluluk Söz Konusu Olmayacaktır.

1-Alıcı, Ödemeyi Banka veya Benzeri Finans Kurumundan Satıcının Banka Hesabına İstenen Bilgileri İçerecek Şekilde Yaparsa, Müteselsil Sorumluluktan Kurtulacaktır.

Mal ve hizmet alıcıları, aldıkları mal ve hizmetin KDV dahil bedelini banka veya benzeri finans kurumlarından ödedikleri takdirde satıcının vergi dairesine ödemediği vergiden sorumlu olmayacaktır.

Ancak sorumlu olmamak için yapılan ödemenin aşağıdaki şekil ve şartlarda yapılması gerekir.

-Ödeme satıcının banka veya finans kurumundaki hesabına yapılacaktır.

-Ödeme sonucunda düzenlenen belgede, satıcının veya adına hareket edenlerin adı soyadı veya unvanı ve banka ve finans kurumundaki hesap numarası ile vergi numarası doğru olarak yazılacaktır.

Ödeme ile fatura tarihi arasında fazla zaman farkı varsa, ödeme belgesine (Banka dekontuna) ödemesi yapılan fatura (veya faturaların) tarih ve numarasının da yazılması uygun olacaktır.

2-Alıcı, Ödemeyi Satıcının Adı Yada Unvanının ve Vergi Numarası Yazılı Çekle Öderse Müteselsil Sorumlu Tutulmayacaktır.

Tebliğ; “Ödemenin çekle yapılmış olması halinde Türk Ticaret Kanununun 697. maddesinin 1 ve 2 numaralı fıkrasına uygun olarak çek düzenlemeleri ve lehine çek keşide edilenin vergi kimlik numarasını doğru olarak yazdırmaları” halinde de alıcının müteselsil sorumlu tutulmayacağını belirtmektedir.

Çek Ticaret Kanununda düzenlenmiş bir kambiyo senedir. Birçok çeşidi vardır. Bunlara girmeden kısaca Tebliğin düzenlenmesini istediği çekten söz edeceğiz. 82 sayılı Tebliğin istediği çek, çekin üzerine lehdarının (çekin verildiği kişinin) adı soyadı (veya tüzel kişilerde unvanı) ile bunun hemen yanına vergi numarasının açıkça ve doğru olarak yazıldığı çektir. Bu şekilde düzenlenmiş çekle yapılan ödeme, alıcıyı müteselsil sorumluluktan kurtaracaktır. Çekin lehdar kısmı boş veya sadece “hamiline” sözcüğü varsa, satıcı vergiyi ödemezse, alıcı bundan müteselsilen sorumlu olacaktır.

3-Bazı Kurumlardan Yapılan Alışlar İle Bunların Yaptığı Alışlar Nedeniyle Müteselsil Sorumluluk Söz Konusu Olmayacaktır.

82 sıra sayılı Genel Tebliğe göre KDV Kanununun 17. Maddesinin 1 numaralı fıkrasında sayılan, tarımsal amaçlı kurumlar dışındaki kurum ve kuruluşlar ile sermayelerinin %51'i ve daha fazlası kamuya ait iktisadi işletmeler müteselsil sorumluluk kapsamında değildir. Bu kapsam dışılık iki yönlüdür. Yani bu kurum ve kuruluşlardan mal ve hizmet alanlar bunların vergiyi Hazineye intikal ettirmemesinden sorumlu değildirler. Bu kurumlarda satın aldıkları mal ve hizmetler dolayısıyla müteselsil sorumlu tutulmayacaklardır.

4- Bazı Hallerde Ödemeler Tebliğde Belirtilen Şekilde Yapılsa Bile Müteselsil Sorumluluk Devam Edecektir.

Ödemeler tebliğde belirtilen şekil ve araçlarla yapılsa bile aşağıdaki durumlarda müteselsil sorumluluk,

- Alıcı ile satıcı arasında muvazaaya⁷ dayanan işlem yapıldığının;
- Alıcı ile satıcı arasında menfaat sağlayan doğrudan bir ilişkinin veya hısımlık sermayeye katılma, organizasyon veya yönetimi içinde yer alma şeklinde bir ilişkinin bulunduğu;

Vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen bir raporla tespit edilmesi hallerinde devam edecektir.

Ayrıca, dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketlerinin kendi ödemelerinin bu şekilde olması yetmez, müteselsil sorumluluktan kurtulmaları için, ihracatına aracılık ettikleri mükelleflerinde bu şekilde ödeme yapmış olmaları gerekir.

C-İşleme Doğrudan Taraf Olmayanlar Arasındaki Müteselsil Sorumluluk

Hazineye intikal etmeyen vergiden müteselsil sorumluluk esas itibariyle son safhadadır. Bu safhadaki sorumluluğu hemen yukarıda inceledik. Daha önceki safhalardaki sorumluluk 70 no'lu KDV Genel Tebliğinde belirtilen şekil ve şartlarda olacaktır. Bu konuda

⁷ Muvazaaa, “Gerçekteki duruma aykırı bir dış görünüşü tarafların bilerek ve isteyerek meydana getirmesidir.” Feyzi Necmeddin Feyzioğlu Borçlar Hukuku Genel Hükümler C.1, Sh. 187 İstanbul 1976.

yazımızın “70 sayılı Tebliğe göre KDV’den müteselsil sorumluluk” bölümünde inceledik. Bu nedenle burada tekrarlamıyoruz.

III-DEĞERLENDİRMELERİMİZ

Son çıkan 82 sıra sayılı Tebliğin “İşleme Doğrudan Taraf Olanlar” başlıklı (I.B.1) bölümü son derece olumludur. Getirilen düzenleme ile hem ekonomik faaliyetleri kayıt altına alma yönünde kuvvetli bir adım atılmış, hem de mükellefler belirsizlikten, şüpheden ve tedirginlikten kurtarılmıştır.

İşleme doğrudan taraf olmayanlar arasındaki müteselsil sorumluluğun 70 sıra sayılı tebliğdeki gibi aynen kalması kanaatimizce hatalıdır. Çünkü tebliğde belirtilen ilişkiler başı ve sonu belli olmayan, belirsiz, muğlak kavramlarla ifade edilmiştir. Bunlar bu tebliğde daha belirgin hale getirilebilirdi. Ayrıca bu tebliğde, daha önceki yazımızda belirttiğimiz gibi⁸ objektif sorumluluk terk edilip, Danıştay’ın isabetle belirttiği gibi, subjektif sorumluluk esası getirilmeliydi. Yani, belirtilen ilişkiler olsa bile verginin kaçırılması yönünde bir irade, işbirliği tespit edilmeden müteselsil sorumluluk söz konusu olmamalıydı.

IV-SONUÇ VE ÖNERİLERİMİZ

Maliye Bakanlığı 82 sıra sayılı KDV genel tebliği ile KDV’de müteselsil sorumlulukla ilgili önemli değişiklikler getirmiştir. Bir önemli değişiklik, işleme doğrudan taraf olanlar arasında, belirlenen şekilde ödeme yapılırsa, müteselsil sorumluluğun söz konusu olmamasıdır.

Bizim mükelleflere tavsiyemiz:

-Ödemelerinin tamamını tebliğde belirtildiği şekilde, satıcının banka hesabına ve satıcının adının ve vergi numarasının yazılı olduğu banka dekontu ve aynı bilgileri içeren çekle yapması,

-Kendinin veya ortaklarının ortağı veya tebliğde belirtilen şekilde organizasyon yönetim veya hısmılık gibi ilişkileri bulunan kişilerden veya bunların mal sattığı kişilerden mal adlığında, hem ödemelerini yukarıdaki şekilde yapmaları hem de, bunların vergilerini ödemiş olmalarını gözetmeleridir.

Aksi halde mükellefler satıcıya ödediği KDV’ni bir de vergi dairesine üstelik gecikme faizi veya zammı ile ödemek zorunda kalacaklardır.

⁸ Bekir BAYKARA, Vergi Sorumluluğu , Vergiden Sorumluluk (3 no’lu dipnottaki makale).