

Avukat

Bekir Baykara

VERGİ SORUMLULUĞU, VERGİDEN SORUMLULUK VE VUK’NUN 11’İNCİ MADDESİNE GÖRE KDV’DEN MÜTESELSİL SORUMLULUK

Not: Bu makale Vergi Dünyası Şubat 2000 Tarih ve 222 sayısında yayınlanmıştır.

Bekir BAYKARA
Yeminli Mali Müşavir
Eski Hesap Uzmanı

I-GİRİŞ

Borç ilişkilerinde normal olarak bir alacaklının karşısında bir borçlu bulunur. Bu kişiler arasındaki ilişkilerde (özel hukukta) olduğu gibi vergi hukukunda da böyledir. Yani vergi alacağı tek bir kişinin borcudur. Ancak bazı durumlarda alacaklının karşısında birden fazla borçlu bulunabilir. Eğer alacaklı alacağının tamamını borçlulardan birinden talep edebiliyor ise “müteselsil borçluluk”¹ söz konusudur.

Gerek Özel hukukta² gerekse Vergi hukukunda³ müteselsil borçluluk müessesesi bulunmaktadır.

Vergi hukuku uygulamasında “Müteselsil borçluluk” ve “Müteselsil sorumluluk” ötedenberi mevcuttur. Ancak, 04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı kanunla VUK 11. maddesine eklenen fıkralar ile vergi hukukunda var olan “Müteselsil sorumluluk”un anlamı, boyutu değişmiş, genişlemiş, farklılaşmıştır. Özellikle bu maddeye dayanılarak yapılan idari düzenlemeler “Müteselsil sorumluluk” kurumunu ilgi ve tartışma odağı haline getirmiştir. Anayasa ve Danıştay kararlarına ve makalelere konu olmuştur.

Bu yazımızda VUK’nun 11. maddesi ve KDV’ inde müteselsil sorumluluk konusu şu plana göre ele alınacaktır. Konu önce Özel hukuk açısından kısaca incelenecektir. Daha sonra Vergi hukuku açısından müteselsil sorumluluk ele alınacaktır. Bu yapılırken temel kavramlar üzerinde durulacak, müteselsil sorumlulukla ilgili var olan örnekler ile VUK’nun 11. maddesi ile oluşturulan yeni durumun farkı açıklanacaktır. Bu bölümü VUK’nun 11. maddesi ile oluşturulan kurumun incelendiği bölüm izleyecektir. Bu bölümde önce VUK 11. maddesi ile oluşan mevzuatın tarihi seyri incelendikten sonra mahkeme kararları ile oluşan yani durum

¹ Müteselsil; Arapça bir sıfat olup, “silsile” den gelmektedir. Teselsül eden, zincir gibi birbirine bağlı olan, zincirleme; anlamındadır. “Teselsül” ise aynı kelimenin isim halidir. (Ferit Devellioğlu Osmanlıca- Türkçe Ansiklopedik Lugat, Ankara 1978)

² Oğuzman, M. Kemal, Öz, M. Turgut: Borçlar Hukuku, (Genel Hükümler) İstanbul 1998, sh. 806. Feyzioğlu, F. Necmettin: Borçlar Hukuku (Genel Hükümler) İstanbul 1977 C.2 sh. 303 v.d.

³ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan Vergi Hukuku 3. Baskı Ankara 1995 sh. 77.

ortaya konacaktır. En son bölümde KDV’de müteselsil sorumluluk uygulamasının değerlendirilmesi yapılacaktır.

II-ÖZEL HUKUKTA “MÜTESELSİL BORÇLULUK”

Müteselsil borçluluğun hangi sebeplerden doğabileceğini BK’nun 141. maddesinde aşağıdaki gibi düzenlemiştir.

“Alacaklıya karşı, her biri borcun mecmuundan mesul olmayı iltizam eden ettiklerini beyan eden müteaddit borçlular arasında teselsül vardır.

Böyle bir beyanın fıkdanı halinde teselsül ancak kanunun tayin ettiği hallerde olur.”⁴

Kanun maddesinden anlaşıldığı gibi müteselsil sorumluluk (yani borçlular arasındaki teselsül) iki sebepten doğar.

-Sözleşmeden doğan;

-Kanundan doğan;müteselsil borçluluk.

Sözleşme ile doğan müteselsil borçlulukta, müteselsil borçluluğu birlikte kabul etme şeklinde olabileceği gibi, sonradan borca katılmak suretiyle de olur.

Kanundan doğan borçlar aşağıda sayılmıştır.⁵

Medeni Kanun Md. 329, 582 ve 616, Borçlar Kanunu Md. 50, 179, 302, 395, 469, 534, Ticaret Kanunu Md. 7, 532, Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun Md. 4/II, 7, 10, 13/II.

III-VERGİ HUKUKUNDA MÜTESELSİL BORÇLULUK VE SORUMLULUK

A-Vergi Borcu, Borçlusu, Sorumlusu.

Vergi Borcu (Vergi Alacağı), vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın olması veya hukuki durumun tamamlanması ile doğar (VUK madde 19).

Vergi borçlusu (Mükellef-Yükümlü) vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişidir (VUK madde 8/I). Kişiye vergi borcu düşmesi için “vergiyi doğuran olay(ın) kişiliğinde gerçekleşmiş” olması gerekir.⁶ Vergiyi doğuran olay kişiliğinde gerçekleşmiş olan kişi verginin borçlusu (mükellefi) dur. Ancak verginin mükellefi her zaman vergi dairesinin muhatabı olmaz. Çoğu zaman verginin mükellefi başka o vergiyi vergi dairesine ödeyecek (ve bildirme, beyanname verme gibi ödevleri yerine getirecek) kişi başkadır. Bu kişiye vergi kanunları “vergi sorumlusu” adını vermektedirler. Kanun vergi sorumlusunu “verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine muhatap olan kişi”

⁴ Kanun metnini bu günkü dille

“Alacaklıya karşı her biri borcun tamamından sorumlu olmayı yüklenen birden çok borçlular arasında teselsül vardır.

Böyle bir beyanın yokluğu halinde teselsül ancak kanunun belli ettiği hallerde olur” şeklinde karşılayabiliriz.

⁵ Oguzman age, sh. 816

olarak tanımlanmaktadır. (VUK madde 8/II) VUK'nun 8/II maddesinde sözü edilen “vergi sorumlusu” vergiyi kendi mal varlığından ödemez. Vergi, borçlusunun “vergi mükellefinin” mal varlığından ödenir. Ancak verginin hesaplanması, beyanı, ödenmesi tamamen sorumlunun yükümlülüğündedir. Verginin asıl mükellefinin bu işlemlerle hiçbir ilgisi, (çoğu zamanda) bilgisi yoktur. Böyle bir yükümlülüğü de yoktur. Bu anlamda vergi sorumlusu genellikle ödeme yapan kişidir. Vergiyi de yaptığı ödemedi kesip, mükellef adına vergi dairesine yatırmak durumunda olan kişidir.

Ancak VUK'nun 8/II maddesinde tanımlanan “vergi sorumlusu”⁷ veya “vergi sorumluluğu” ile “vergiden sorumluluk”⁸ farklı iki durumdur. Vergi sorumlusu, başkasının vergisini vergi dairesine yatırmak durumunda olan kişidir. Vergiden sorumlu kişi ise “genellikle” asıl mükellef veya vergi sorumlusu görevini yapmaz (veya yapamaz) ise o vergiyi ödemek zorunda olan kişidir. İşte “müteselsil sorumluluk” bu noktada ortaya çıkmaktadır.

B-Müteselsil Sorumluluk

Vergiden dolayı “müteselsil borçluluk” durumunu ikiye ayırarak incelemek gerekir.

-Müteselsil mükellefiyet⁹

-Müteselsil sorumluluk

“Müteselsil mükellefiyet”te vergiyi doğuran olay “birden fazla kişinin” kişiliğinde gerçekleşmiştir. Dolayısı ile o verginin birden fazla “mükellefi” vardır. Bu nedenle de aynı vergi borcundan dolayı iki mükellef de aynı derecede sorumludur. Örneğin iştirak halinde mülkiyette, malikler, emlak vergisinden müteselsilen sorumludurlar. Adi ortaklıklarda vergi ortaklardan herhangi biri adına tarh edilmekle birlikte ödemedi ortaklar müteselsilen sorumludurlar. (KDVK madde 24/2) Keza “Damga vergisinin mükellefi kağıtları imza edenlerdir.” (DVK madde 3/1)¹⁰ görüldüğü gibi bu iki halde müteselsil mükellefiyet söz konusudur.

Müteselsil sorumlulukta ise, ne mükellefiyet ne de VUK'nun 8/II maddesinde belirtilen anlamda bir “vergi sorumluluğu” söz konusudur. Burada mükellefle birlikte vergi borcundan (bazen cezadan da) ve kendi mal varlığından sorumlu olmak gibi bir durum vardır.

⁶ Öncel, Kumrulu, Cağan. Agc. Sh. 88.

⁷ VUK'nun 8/2 maddesindeki anlamda vergi sorumluluğu yani vergi kesmek ve yatırmak zorunluluğu içeren kanun ve maddesi şunlardır: GVK 94, KVK 24, VVK 17, DVK 19, DVK 9, DV 24.

⁸ Bu deyim VUK'nun 8/II maddesindeki “vergi sorumluluğu” ile diğer sorumluluk hallerini ayırmak amacıyla öneriyoruz.

⁹ Bu deyim “müteselsil sorumluluk” halinden ayırmak amacıyla benim tarafımdan önerilmektedir.

¹⁰ Birden fazla imzalı kağıtlarda mükellef sayısı imza sayısı kadardır. Dolayısı ile her biri verginin tamamından sorumludurlar. (DVK 24/2)

Vergi hukukundaki (Müteselsil mükellefiyet dışındaki) müteselsil sorumluluk halleri aşağıda başlıklar halinde gösterilmiştir.

1. Karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların sorumluluğu (VUK 251)
2. Temsilcilerin (küçük ve kısıtlıların temsilcileri, Tüzel kişileri temsil eden organları tüzel kişiliği olmayan toplulukları yönetenler, Türkiye’de bulunmayan yükümlülerin Türkiye deki temsilcileri) sorumluluğu (VUK Madde 10)
3. Adi ortaklıkta ortaklar tevkif edip beyan ettikleri vergiden müteselsilen sorumlu tutulmaktadır.
4. Noterler ve ilgili sicillerin memurları vergisi ödenmeden işlem yaptıklarında MTV’den müteselsilen sorumludurlar. (MTVK madde 13)
5. Aynı şekilde taşıt alım vergisi ödenmeden işlem yapan, belge isteme ve bildirme görevlerini yerine getirmeyen sicil memurları, noterler, Gümrük memurları ve motorlu araç ticareti yapanlar vergiden müteselsilen sorumludurlar (1318 S. Finansman Kanunu madde 10).
6. Gerekli harcı almadan işlem yapan memurlar harcın ödenmesinden müteselsilen sorumludurlar. (Harçlar kanunu madde 128).

Yukarıdaki bilgiler ışığında Vergi hukukundaki müteselsil sorumluluk (teselsül) hallerini aşağıdaki gibi de sınıflandırabiliriz.

-Mükellefler arasındaki teselsül (müteselsil mükellefiyet olarak adlandırdığımız husus).

-Mükellefle sorumlu arasındaki teselsül (yukarıda 1, 4, 5, 6. sıradaki durumlar).

-Sorumlular arasındaki teselsül (yukarıda 2 ve 3. sıradaki durum)

VUK’nun 11. maddesinin III. Fıkrası ile getirilen müteselsil sorumluluğun hangi sınıfa dahil olduğu fıkranın yorumuna göre değişir. Fıkrayı, maddenin başlığı ve lafzına uygun olarak, “vergi kesenlerin sorumluluğu” biçiminde anlarsak, (Bizim anlayışımız ve bu yazıdaki tezimiz bu yöndedir.) sorumlular arasında teselsül söz konusudur. VUK’nun 11. maddesinin III. fıkrasını, idarenin yaptığı gibi KDV’de müteselsil sorumluluğu düzenlediği biçiminde yorumlarsak bu takdirde mükellefle sorumlu ve sorumlular arasında teselsülden söz edilebilir. Çünkü teselsül, mükellefle sorumlu tutulan kişi ve kişiler arasındadır.

IV-VUK’NUN 11. MADDESİNE GÖRE KDV’DE MÜTESELSİL SORUMLULUK

A-Bu Konudaki Mevzuat Ve Gelişimi

1-Yasal Düzenlemeler:

VUK’nun 11. maddesinin başlığı “Vergi kesenlerin sorumluluğu” başlığını taşımaktadır. Maddenin ilk iki fıkrası, Kanunun yayım tarihi olan 10.01.1961 tarihinden beri

değişmemiştir. Kanunun bu maddesindeki ilk değişiklik 04.12.1985 tarihli 3239 sayılı Kanun ile yapılmıştır. Bu kanunla maddeye üç fıkra eklenmiştir. Maddeye üçüncü fıkra olarak eklenen fıkra da “Vergi kesintisi yapmak zorunda olanların, bu yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar aralarında zımnem dahi olsa irtibat tespit olunanların müteselsilen sorumlu” oldukları hükme bağlanmıştır. Bundan sonraki dördüncü fıkra bu sorumluluğun mal üreten çiftçiler ile nihai tüketiciyi kapsamadığı belirtilmektedir. Maddenin altıncı ve son fıkrası¹¹ ise Maliye Bakanlığına düzenleme yetkisi vermektedir.

Maddeye eklenen üçüncü fıkranın sonundaki “.....zımnem dahi irtibat olduğu tespit olunanlar” ifadesi 4369 sayılı kanunla “.....doğrudan veya hisımlık nedeniyle ya da sermaye organizasyon veya yönetime katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu” şeklinde değiştirilmiştir. Böylece “zımnem dahi irtibat”¹² ifadesi açılmış daha somut hale getirilmiştir.¹³

2-İdari Düzenlemeler:

Maliye Bakanlığı “Müteselsil sorumluluk” konusunu, zirai stopaj ve KDV ile ilgili olarak ele almıştır. KDV ile ilgili müteselsil sorumluluk, ihracat istisnasının uygulaması ile başlamış ve esas itibariyle bunla birlikte yürütülmektedir. Daha sonra diğer istisnalara da teşmil edilmiştir.

Bu konudaki idari düzenlemeler aşağıda özetlenmiştir.

a-1 Ağustos 1988 Tarihli 28 No’lu KDV Tebliği:

Bu Tebliğde “Müteselsil Sorumluluk”tan söz edilmemektedir. Yalnız, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan veya düzenleyen mükelleflerin KDV iade veya mahsup işlemlerinin hangi koşullarda yapılacağı düzenlenmektedir.

b-24 Ağustos 1989 Tarihli 35 No’lu KDV Tebliği:

Bu Tebliğde yukarıda sözü edilen 28 no’lu tebliğ gibidir. Konuyu biraz ayrıntılandırmış, mükellef lehine biraz yumuşatmıştır.

c-8 Kasım 1990 Tarihli 37 No’lu KDV Tebliği:

¹¹ 11. Maddenin son fıkrası 24.03.1988 tarihli 3418 sayılı kanunla beşinci fıkra eklenmeden önce beşinci fıkra idi. Bu fıkra, Bakanlığa zirai ürün tevkiyatı ile ilgili olarak Ticaret Borsalarını sorumlu tutmaya ve tevkiyat safhalarını belirleme yetkisini vermektedir.

¹² Zımnem ve zımnem kelimesinden gelen “zımnem” sözcüğü; üstü kapalı, örtülü, açıktan olmayarak, dolayısıyla anlatılan, anlamlarına gelmektedir. Ferit Devellioğlu age.

¹³ Son değişiklik sorumluluğun kapsamını genişletmek olarak algılanmaktadır. Oysa bize göre tümüyle tersidir. Yani daraltılmıştır. Çünkü, “zımnem irtibat” başı ve sonu bulunmayan, verginin yasallığı ilkesi ile bağdaşmayan bir deyimdir. Son değişiklikte olay kısmen dahi olsa daha somut hale gelmiştir. Eski metindeki “irtibat” sözcüğünün kaldırılması da, kapsamın genişletildiği yönünde yorumlanmıştır. (Özbalcı Y. Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara Ekim 1998. Sh.25) Oysa ki “irtibat” bağlantı, ilişki anlamında olup, eski

37 no’lu tebliğin (E) bölümünün başlığı “İhracat İstisnası Uygulamasında Katma Değer Vergisi İade ve Mahsup İşlemi ve Müteselsil Sorumluluk”tur.

Tebliğin bu bölümünün başında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen ve kullananlar iade veya mahsup işlemlerinin 28 ve 35 no’lu genel tebliğlerine göre yapılacağı belirtilmiştir.

Bu bölümün ikinci paragrafında ise, ihracat istisnası kapsamında işlem yapan mükelleflere, kendilerine teslim safhasından önceki safhalarda sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması halinde iade ve mahsubun hangi koşullarda yapılacağı belirlenmiştir.

Bu koşullar:

-İhracatın gerçek olması,

-Tebliğin yayımından önce veya sonra kendilerine teslim veya hizmet yapanlar konusunda sahte veya muhteviyatı yanıltıcı belge düzenlediklerine dair rapor bulunmaması,

-Kendilerine teslim safhasından önceki safhalarda sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme dolayısı ile vergi tarh edilmişse, bu vergiyi ve buna ilişkin ceza ve gecikme zamları “Müteselsil sorumluluk” kapsamında ödenmiş olmasıdır.

37 no’lu tebliğ ile yapılan düzenleme ihracat istisnası dışındaki iade hakkı doğuran diğer işlemlere de uygulanacaktır. Tebliğ hükümleri yayımından önceki işlemlere de uygulanacaktır.

d- 16 Ekim 1991 Tarihli 38 No’lu KDV Tebliği:

Bu Tebliğ (A) dan (K)’ya kadar 11 bölümden oluşmuştur. Tebliğin B,C,D,E,F,G ve H bölümleri, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen ve kullananlar ile ilgili hususlar düzenlenmiştir. Tebliğin (I) bölümünün başlığı “Katma Değer Vergisi Uygulamasında Müteselsil Sorumluluk”tur.

Tebliğin bu paragrafı aşağıdadır.

“213 sayılı VUK’nun 11. maddesine 3239 sayılı kanunun 2. maddesiyle eklenen fıkra uyarınca, vergiye tabi işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim veya iade konusu yapılan Katma Değer Vergisinin, ilgili mükellef 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 irtibat olduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.”

e- 10 Eylül 1998 Tarihli 70 No’lu KDV Tebliği:

metindeki “zımni ilişki” yeni metinde “...ilişkide bulunduğu” denilerek ilişki şekilleri sayılmıştır. Gerçi ilişki şekilleri açık değildir. Ancak “zımni irtibat” a göre daha açıktır. (İrtibat sözcüğü için bkz. Devellioğlu age.)

Toplam 7 bölümlük tebliğin 5 ve 6. bölümleri “Müteselsil Sorumluluk”a ayrılmıştır.

Tebliğin 5. bölümünde, VUK’nun 11. maddesinde 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikler özetlenerek müteselsil sorumluluk uygulamasının usul ve esasları belirlenmiştir. Burada dikkati çeken daha önceki tebliğlerde müteselsil sorumluluğun ve KDV iadesinin şartları belirlenirken, bu tebliğde müteselsil sorumluluk uygulamasının “usul ve esasları” belirlenmiştir.

“VUK’nun 11. maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak “Müteselsil Sorumluluk” uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

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

2-Müteselsil sorumluluk satın alınan mal ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi, varsa gecikme faizi ve gecikme zammı ile sınırlıdır. Cezalar sorumluluk kapsamı dışındadır.

3-Mükellef dışındaki kişilerden (Müteselsil sorumluda) 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 edilememiş olması, veya

-Kendisine ödeme emri tebliği edilen mükellefin mal beyanında bulunmamış, vergi dairesince de 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 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.”

B-Katma Değer Vergisinde Müteselsil Sorumluluk Uygulaması

1-İdarenin Uygulaması:

İdarenin bu konuda çıkardığı tebliğler, tarihi gelişimi ile birlikte yukarıda açıklanmıştır. En son çıkan ve yürürlükte olan tebliğ, 70 numaralı KDV Genel Tebliğidir. İdarenin uygulaması bu tebliğe göre yürümektedir.

2-Danıştay'ın Yorumu ve İçtihatları:

KDV'de müteselsil sorumluluğu ihdas eden 3239 sayılı Kanunun 2. maddesi için Anayasa Mahkemesine başvurulmuştur.¹⁴ Mahkeme davayı reddetmiştir. Yani kanunu Anayasaya uygun bulmuştur. Yüksek Mahkeme bu kararı alırken kanunun gerekçesinden de söz ederek ilgili faturaların esas itibariyle KDV'de uygulanacağını ve uygulamada “objektif sorumluluk”un söz konusu olduğunu belirtmiştir.

Danıştay'da aynı kanıdadır. Yani Danıştay'a göre, VUK'nun 11. maddesinin KDV'ne de uygulanacaktır. Ancak, uygulama şekli ve şartları Anayasa Mahkemesinin belirlediğinden çok farklıdır. Yukarıda belirtildiği gibi, Anayasa Mahkemesine göre müteselsil sorumluluk “Objektif sorumluluk”tur. Danıştay ise bu konuda tam tersi kanıdadır. Danıştay'a göre müteselsil sorumluluk “subjektif sorumluluk”tur.¹⁵ Yani müteselsil sorumlu olacak durumdaki kişilerin aralarında vergiyi ziyaa (kayba) uğratma konusunda irade birliği yoksa, sorumlulukta yoktur. Yani sorumluluk subjektiftir.¹⁶

Danıştay'ın istikrar kazanmış kararlarına göre müteselsil sorumluluğun KDV ihtilaflarına uygulanabilmesi için aşağıdaki şartların var olması gerekir;

-Gerçek mal alım satımı olmadan komisyon karşılığı fatura temin edildiğinin tespiti, veya

-Kişi ve kuruluşlar arasında vergiyi ziyaa uğratma konusunda bir irtibat bulunduğunun tespiti, veya

Hükme esas alınabilecek kuvvette bir izlenim edinilmesi;
şarttır.¹⁷

¹⁴ Başvuru nedenleri ve Anayasa Mahkemesinin kararının değerlendirilmesi yazımızın ***bölümünde açıklanmış ve değerlendirilmiştir.

¹⁵ Anayasa Mahkemesi ile diğer yargı yerleri arasında bu tür içtihat farklılıkları olabilmektedir. Anayasa Mahkemesi ile Yargıtay arasındaki böyle bir durum için bkz. Karabatak Rüstem Türk Hukukunda Kanunların Anayasaya Uygun Yorumu, Danıştay Dergisi Yıl 1998 Sayı 99 Sh. 47.

¹⁶ İşin ilginç tarafı, hem Anayasa Mahkemesi hem de Danıştay, yorumlarını kanunun gerekçesine dayandırmaktadır.

¹⁷ Örneğin Danıştay Onbirinci Dairesinin 13.20.1998 tarih ve E. 1997/4001, K. 1998/3423 sayılı kararının hüküm fıkrasının ikinci paragrafında 3239 sayılı kanunun gerekçesi özetlendikten sonra üçüncü paragrafında yukarıdaki şartlar belirtilmiştir. Bu paragraf aynen aşağıdadır.
“Buna göre 213 sayılı kanunun 11 maddesinin katma değer vergisi ihtilaflarına da uygulanacağı anlaşılmaktadır. Ancak bu maddedeki müteselsil sorumluluğun katma değer vergisi ihtilaflarına uygulanabilmesi için gerçek mal alım satımı olmadan komisyon karşılığında fatura temin edildiğinin yahut kişi ve kuruluşlar arasında vergiyi ziyaa uğratmak yönünden bir irtibat bulunduğunun idarece tespit edilmesi veya hükme esas alınabilecek kuvvette bir izlenim edinilmesi şarttır.” Aynı yöndeki kararları için bkz. 7 D. 10.02.1997, E. 1986/2731, K. 1987/245, 9. D. 26.10.1993 E. 1992/4540 K.1993/375, 9. D. 27.10.1993 E. 1992/5079 K. 1933/3840, 9. D. 02.04.1996 E. 1995/3528 K. 1996/1215, , 9. D. 02.04.1996 E. 1995/3529 K. 1996/1216, 11. D. 28.05.1996 E. 1996/1174 K. 1996/2120, 11. D. 16.01.1997 E. 1995/5084 K. 1997/242, 11. D. 13.12.1998 E. 1997/4001 K. 1998/3423, 11 D. 02.05.1995 E. 1995/5085 K.

Görüldüğü gibi Danıştay müteselsil sorumluluğu, kayıtsız şartsız (Objektif) değil, belli şartlarla kabul etmektedir. Bu içtihat idarenin yorum tarzından da farklıdır. Yani bu konuda çıkarılan tebliğler Danıştay'ın belirlediği bu şartlar gözetilerek yorumlanmalıdır.

Acaba, sözü edilen Danıştay Kararları 4369 Sayılı Kanun ile bu Kanundan sonra çıkartılan 70 no'lu KDV genel tebliğinden sonra da geçerliliğini koruyacak mıdır? Kanımca koruyacaktır. Çünkü yukarıda belirtildiği gibi 4369 sayılı kanun ile yapılan değişiklik, müteselsil sorumluluğun kapsamını genişletmemiş, belirgin hale getirmiştir. 70 no'lu KDV Genel Tebliği de eskilerine göre mükellef lehinedir.

V-MÜTESELSİL SORUMLULUK UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

A-Genel Olarak:

Yukarıda açıklandığı gibi gerek özel hukukta gerekse Vergi Hukukunda müteselsil sorumluluk mevcuttur.

Özel Hukukta müteselsil sorumluluk ya bir sözleşmeden ya da kanundan doğar. Kanundan doğan müteselsil sorumlulukla ilgili kanun maddeleri incelendiğinde şu ortak nokta görülür: Ya birlikte bir haksız fiilde bulunma ya da bir mala (veya malvarlığına) birlikte sahip olma yahutta bir işi birlikte taahhüt etme (niyet, vedia gibi) hallerde söz konusudur.

Vergi hukukunda müteselsil sorumluluk VUK'nun 11. maddesinde bu yönde de değişiklik yapılmadan önce de vardı. Ancak yukarıda yazımızın III/B bölümünde saydığımız bu sorumluluk hallerinin düzenleniş tarzı VUK'nun 11. Maddesinden çok farklıdır. Bu sorumluluk hallerinde;

- Kimlerin;
- Neden Dolayı;
- Nelerden (Vergi, Ceza v.s.);
- Hangi Hallerde;

sorumlu oldukları ayrıntılı olarak kanunda düzenlenmiştir. Bu tarz bir düzenleme verginin (ve cezanın) kanuniliği¹⁸ ilkesine uygundur. VUK'nun 11. Maddesindeki düzenleme de bu hususlara uyulmamış bütün düzenleme idareye bırakılmıştır. Bütün bu hususları idare belirlemiştir. Hatta ceza (dan sorumluluk) koymuş (37-38 no'lu KDV Tebliğleri), başka bir tebliğle bunu kaldırmıştır. (70 no'lu Genel Tebliği)

¹⁸ "Verginin Yasallığı" veya "Tipiklik" de denilen bu ilke hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir. Özel önem, güvence ve istikrar gerektiren konuların yasayla düzenlenmesi genel ilkesinin özel bir görünümü olan verginin yasallığı ilkesi, vergide keyfî ve takdirî uygulamaları önleme amacına matuf olarak Anayasamızın 73. Maddesinde de yer almıştır. Bkz. Güneş, Gülsen Verginin Yasallığı İlkesi İstanbul 1948 sh. 8-14.

B-İdari Düzenlemelerin Değerlendirilmesi:

Bu konudaki idari düzenlemelerin gelişimi yukarıda yazımızın III/A-2 bölümünde açıklanmıştır. Bu bölümde bu düzenlemeleri değerlendireceğiz.

Anayasamıza göre idarenin düzenleme yetkisi vardır.¹⁹ Maliye Bakanlığı bu yetkilerine dayanarak yukarıda sözünü ettiğimiz 28, 35, 37, 38 ve 70 no'lu tebliğleri çıkarmıştır. Bunlardan 37 no'lu tebliğde müteselsil sorumluluktan söz edilmekte 38 ve 70 no'lu tebliğlerde ise “Katma Değer Vergisinde Müteselsil Sorumluluk”un usul ve esasları tam olarak düzenlenmiştir.

Yapılan idari düzenlemelerin (çıkarılan tebliğlerin) hukuki değerlendirilmesi aşağıdadır.

Çıkarılan tebliğler birer idari işlem (Muamele)dir. İdari işlemin türü ise “Düzenleyici idari işlem”dir.²⁰ İdari işlemlerin beş unsuru (ögesi) vardır.²¹ Bunlar yetki, şekil, sebep, konu ve maksattır. İdari işlemler bu yönlerden hukuka uygun olmalıdır. (İYUK madde 2/1-a). Ancak bunlardan önce (ve kanımca bunları da içeren) gelen husus, idari işlemin (genel olarak) hukuka uygunluğudur. Bunun anlamı, idari işlemin kendinden önce, doğumuna neden olan üst hukuk kurallarına uygun olmasıdır. Bu bağlamda idari işlemlerin hukuka uygunluğunun denetiminde idari işlemin, Anayasa, kanun, tüzük, milletlerarası anlaşma, hukukun genel ilkeleri de hatta idari gelenek ve uygulamalara uygunluğu da göz önünde bulundurulmaktadır.²²

İdari işlemin unsurlarından “sebep” unsuru hukuka uygunluğu da içerir. Sebep unsuru hukuki ve maddidir. Yani idari işlem yapmaya sevk eden neden hukuki ve maddidir. Örneğin vergi tarh işleminde vergi yasası hükmü hukuki sebebi, vergiyi doğuran olay da maddi sebebi oluşturur.²³ Düzenleyici idari işlemde ise sebep hukukidir.

KDV’de müteselsil sorumluluğu düzenleyen tebliğleri “sebep” unsuru açısından incelendiğinde hukuka aykırı olduğu görülür. Yani düzenleyici idari işlem olan bu tebliğler kendilerinin doğumuna neden olan üst hukuk kurallarına uygun değildir. Şöyle ki; Adı geçen

¹⁹ İdari işlemler bireysel idari işlemler, düzenleyici idari işlemler olarak ayrılır. Düzenleyici idari işlemler Anayasamıza göre (Md. 115). Tüzük ve yönetmeliktir. (Md. 124) Vergi uygulamasında Tüzük ve yönetmelik adı ile yapılan idari düzenlemeler nadirdir. Maliye Bakanlığı bu tür düzenlemeleri “Genel Tebliğ” adı ile yapmaktadır. Danıştay ve literatür, bir kanuna dayanılarak çıkarılan bu tür tebliğleri yönetmelik hükmünde saymaktadır. (Örn. Danıştay vergi Dava Daireleri Gn. K. 17.06.1994 gün E. 1993/163, K. 1994/223) Ayrıca bkz. Günday, Metin İdare Hukuku Dersleri, Ankara 1996 sh. 100, Duran, Lütfi İdare Hukuku Ders Notları İstanbul 1982 sh. 472 (Yazar Tebliğ gibi düzenlemeleri “Adsız düzenleyici işlemler” olarak adlandırmaktadır.) Balta, Tahsin Bekir, İdare Hukuku I Ankara 1972 sh. 181, Gözübüyük A. Şeref, Tan Turgut İdare Hukuku C. I Ankara 1998, sh. 108.

²⁰ Yukarıdaki 15 no’lu dipnot.

²¹ Gözübüyük, Tan age.C1 sh. 319.

²² Gözübüyük, Tan age C2 sh. 397.

²³ Öncel, Kumrulu, Çağan age. Sh. 92.

KDV tebliğlerinde düzenlemenin VUK'nun 11. Maddesine dayandığı belirtilmektedir. Ancak bu maddenin lafzında bu konuda hiçbir söz, hiçbir ima, emare bulunmamaktadır. **Maddenin başlığından içeriğine kadar her unsuru vergi kesenlerin sorumluluğu üzerine kurulmuştur.** Kanun maddesinde müteselsil sorumluluğun KDV açısından da uygulanacağı yönünde bir iz, izlenim olmamasına rağmen uygulamada kanun gerekçesine dayandığı söylenmektedir.²⁴ Ayrıca Anayasa Mahkemesinin kanunu iptal etmediği ve kanun hükümlerinin KDV'de de uygulanacağını belirtmiş olduğu da eklenmektedir.²⁵ VUK'nun 11. Maddesinin üç fıkra ekleyen 3239 sayılı kanunun 2. maddesinin gerekçesinde “.....VUK'nun 11. Maddesine eklenen bu fıkra ile kesilen vergilerin (stopaj) ve tahsil edilen KDV'lerin mutlaka vergi dairelerine yatırılması amaçlanmaktadır” denilmektedir.

Bu gerekçenin KDV'de müteselsil sorumluluğa esas tutulması iki hususun tartışılmasını zaruri kılmaktadır.

- KDV'nin tevkif suretiyle alınan vergi olup olmadığı,
- Gerekçelerin, hukukun yorumundaki değeri.

Katma Değer Vergisi, “Vergi konusu ürünlerin üretimden tüketime kadar geçirmiş oldukları her bir iktisadi aşamada kazandıkları katma değer üzerinden alınır.”²⁶ Dolayısı ile bu vergiyi karşı taraftan tahsil edip, önceki safhalarda ödediği vergiyi mahsup ettikten sonra, varsa kalanını vergi dairesine ödeyen kişi, başkasının vergisini ödeyen bir “sorumlu” değil, kendi vergisini ödeyen “mükellef” konumundadır. Verginin yansıtılmış olması durumu değiştirmez.²⁷

Gerekçe veya hazırlık çalışmaları kullanılarak yapılan yoruma²⁸ “Tarihsel (Sübjektif) yorum” denmektedir ²⁹ Hukukçular bu yorum yönteminin eskidiğini, yorum yöntemi olarak ihtiyatlı kullanılması gerektiğini söylemektedirler.³⁰. Ancak, tarihsel (Sübjektif) yorum yapabilmek için, gerekçenin kanun metnine yansımış olması gerekir. Eğer, gerekçe kanun metnine yansımamışsa (Yani kanun metninde ifadesini bulmamışsa), hiçbir şekilde yorumda

²⁴ Aksöz, Sıtkı, Vergi Usul Kanununun da Düzenlenen Müteselsil Sorumluluk Müessesesininin KDV Açısından Değerlendirilmesi, Vergi Dünyası Mayıs 1998 Sayı 201. Ayrıca Şeker, Sakıp müteselsil sorumluluk uygulaması ve 70 no'lu KDV tebliği, Yaklaşım Aralık 1998 Şengöz Yunus KDV'de Müteselsil Sorumluluk Uygulaması Maliye ve Sigorta Yorumları Eylül 1998 Sayı 72 sh. 280.

²⁵ Anayasa Mahkemesi kararı aşağıdaki bölümde değerlendirilecektir.

²⁶ Turan, Salih, Vergi Teorisi ve Politikası İstanbul 1993, Sh. 159. Aynı şekilde “Katma değer vergisinde görünürdeki matrah satış bedeli olmakla beraber, gerçekteki matrah mükellef bazında yaratılmış katma değerdir. (Özbalcı Yılmaz age. Sh. 127.)

²⁷ Aynı görüşte Öncel, Kumrulu, Çağan age. Sh. 76.

²⁸ Soyut kuralın somut olaya uygulanması da yorumdur. Bu anlamda kanuna dayanılarak tüzük ve yönetmelik çıkarmak da bir bakıma yorumu içerir.

²⁹ Saygılıoğlu Nevzat, Vergi Hukukunda Yorum Ankara 1987, sh. 89, Balta, Tahsin Bekir age sh. 191, Gözler Kemal Hukukun Genel Teorisine Giriş, Ankara 1998 sh. 168, Aral Vecdi Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine, 6. Baskı İstanbul sh. 185, Öncel Kumrulu, Çağan age sh. 21.

(dolayısı ile uygulamada) kullanılamaz.³¹ Yukarıda açıklandığı gibi VUK'nun 11. maddesinin metninde KDV ile ilgili en küçük bir söz, emare, ima bulunmamaktadır.

Yukarıda açıklanan nedenlerle 3239 sayılı kanunun gerekçesine dayanılarak aşağıda sözünü edeceğimiz idari düzenlemeler (Tebliğler) yapılamaz. Yani VUK'nun 11. md. KDV'de uygulanamaz.

C-Yargı Kararlarının Değerlendirilmesi:

1-Anayasa Mahkemesi Kararının Değerlendirilmesi:

Yukarıda belirtildiği gibi 3239 sayılı kanun hakkında TBMM'nin 81 üyesi iptal davası açmıştır.³² Davaya VUK 11. maddesine üç fıkra ekleyen 2. madde de dahildir. Davanın gerekçesi sözü edilen 2. maddenin Anayasanın, cezaların şahsiliğini düzenleyen 38/6 maddesi ve cezaların kanuniliği ilkesini düzenleyen 38/3 maddesi ile yasama yetkisi Türk Milleti adına TBMM'ne aittir diyen 7. maddesine aykırılıktır. Yüksek Mahkeme müteselsil sorumluluğun ceza olmadığını belirterek iptali istenen maddenin, dava dilekçesinde belirtilen maddelere aykırı olmadığına karar vermiştir. Yüksek Mahkeme bu karara varırken Kanunun gerekçesine başvurmuş, gerekçeye dayanarak ilgili fıkraların esas itibarıyla KDV'de uygulanacağını ve uygulamada "objektif sorumluluk"un söz konusu olduğunu belirtmiştir.

Anayasa Mahkemesine açılan dava iptal davasıdır (A. Md. 150). İtiraz yolu ile; Anayasanın 152. maddesine göre açılmış bir dava değildir. Dolayısı ile, davada somut bir olay ve bu olaya uygulanan ya da uygulanmak istenen bir kural yoktur. Soyut bir norm (kanun) un, diğer soyut norma (Anayasa) aykırılığı söz konusudur. Hal böyle iken Anayasa Mahkemesinin, hiç gereği yokken, üstelik araç olarak da uygun değilken, kanunun Maliye Bakanlığı'nca hazırlanmış gerekçesine dayanarak, iptali istenen fıkranın özellikle KDV'ne uygulanacağından söz etmesi ilginçtir. Ayrıca bir mahkemenin kendisinden talep edilmeyen bir konuda görüş bildirmesi usul hukukuna aykırıdır. Bu nedenle Anayasa Mahkemesi kararının gerekçesindeki bir söz adı geçen tebliğlerin hukukiliğinin dayanağı olamaz.

2-Danıştay Kararlarının Değerlendirilmesi:

İlgili bölümde açıkladığımız gibi, Danıştay, VUK'nun 11. Maddesine göre KDV'de müteselsil sorumluluğu kabul etmektedir. Ancak Danıştay'ın müteselsil sorumluluk için öngördüğü şartlar, idarenin belirlediklerinden çok farklıdır. İdareye göre, belli bir fiili durum veya statü oluştuğunda müteselsil sorumluluk söz konusudur. Ancak Danıştay, İdarenin

³⁰ Yukarıdaki kaynaklar özellikle, Öncel ve ark. Sh. 21, Saygılıoğlu 89.

³¹ Aral age. Sh. 185-186, Karabatak Rüstem Türk Hukukunda Kanunların Anayasaya Uygun Yorumu, Danıştay Dergisi 1998 Sayı 94 Sh. 34.

³² 19.03.1987 gün ve E. 1986/5, K. 1987/7 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı (12.11.1987) tarihli R.G.'de yayımlanmıştır.

belirlediği objektif durumların yanında gerçek mal alım satımı olmadan komisyon karşılığı fatura temin edildiğinin veya kişi ve kuruluşlar arasında vergiyi ziyaa uğratma konusunda bir irtibat bulunduğunun tespiti veya hükme esas alınabilecek kuvvette bir izlenim edinilmesini şart koşturmaktadır. Yani vergiyi ziyaa uğratma konusunda bir irade, bir organizasyonun bulunduğu yönünde somut tespitlerin en azından kuvvetli bir emare (izlenim) edinilmesi gerektiği düşüncesindedir.

Danıştay'ın bu içtihatları hukuka, hakkaniyete uygundur. Danıştay bu suretle hem vergi kaybına yönelik organizasyonların önüne geçmiş hem de “Devletin, alacağını kolaylıkla tahsil için, kimi ele geçirirse ondan almaya, Ali'nin borcunu Veli'ye yüklemeye, hiçbir kusuru olmayan kimseleri sorumlu tutmaya (kalkarak) hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmaz” bir müteselsil sorumluluk uygulamasını engellemiştir.³³

VI-SONUÇ:

Mükellef, vergi sorumlusu (vergi kesmek zorunda olan), vergiden sorumluluk (vergi güvenliği amacıyla), vergi hukukunun temel kavramlarıdır. Her birinin esasları kanun ile düzenlenmesi, idareye bırakılmaması gerekir.

VUK'nun 11. maddesinin III. fıkrası maddenin başlığı, madde içindeki yeri ve lafzı ile “Vergi kesenlerin sorumluluğu”nu düzenlemektedir. KDV'de müteselsil sorumluluk yönünde bir yoruma imkan vermemektedir. Ancak idare bu fıkraı KDV'de müteselsil sorumluluğa dayanak yapmış ve “Genel Tebliğ” şeklinde düzenlemeler yapmıştır. Danıştay da bunu onaylamıştır. Fakat Danıştay'a göre KDV'de müteselsil sorumluluğun şartları idareden farklıdır. İdareye göre sorumluluk için zımnen dahi olsa irtibat yeterlidir. Danıştay müteselsil sorumluluk için, gerçek mal alım satımı olmadan komisyon karşılığı fatura temin edildiğinin veya kişi ve kuruluşlar arasında vergiyi ziyaa uğratma konusunda bir irtibat bulunduğunun tespiti veya hükme esas alınabilecek kuvvette bir izlenim edinilmesini şart koşturmaktadır. 4369 sayılı kanun ile kanundaki “zımnen irtibat” sözcüğü açılmış, nispeten kesin hale getirilmiştir. Bu Kanundan sonra çıkarılan 70 no'lu KDV Genel Tebliği müteselsil sorumluluk şartlarını daha belirgin hale getirmiş cezalar müteselsil sorumluluk dışına çıkarılmıştır. Bu nedenle de Danıştay'ın bundan sonra da içtihadını değiştirmesi beklenmemelidir.

³³ Tırnak içindeki cümle, sözü edilen Anayasa Mahkemesi kararına muhalefet şerhi yazan Mehmet Çınarlıya aittir (Parantez içindeki “kalkarak” sözcüğü, asıl metinde “kalkması”dır.)