KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMASINDA MÜTESELSİL SORUMLULUK

• Nevzat ÖZKAN •
Vergi Denetmen Yardımcısı

I - GENEL BİLGİ

Müteselsil sorumluluk müessesesi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 11 inci maddesindeki "vergi kesenlerin sorumluluğu" başlığı altında düzenlenen hükümle vergi hukukuna dahil olmuştur. Maddenin ilk şekli, yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanların, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumlu tutulacaklarına dairdir. Bu sorumluluk, ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etme hakkını kaldırmamaktadır.

Maddenin 4369 sayılı Kanun'la değişik üçüncü fıkrası gereği mal alım 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, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumlu olacaklardır. Maddenin dördüncü fıkrası bu sorumluluğun, mal üreten çiftçiler ile nihai tüketiciler için söz konusu olmadığını belirtmektedir. Aynı maddenin son fıkrası ise Maliye Bakanlığı'na, müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ile usul ve esaslarını belirleme yetkisi vermiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat" başlıklı 3'üncü maddesinin ikinci cümlesinde vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır hükmü yer almaktadır.

11' inci maddenin üçüncü fıkrası 4369 sayılı Kanun'la değiştikten sonra, ilgili maddenin lafzı anlaşılır olmaktan çıkmış olup, bu kanunların getiriliş gerekçeleri önem kazanmıştır..

Bu sebeple maddenin getiriliş amacına baktığımızda bu maddenin gerekçesinde; "Vergi Usul Kanunu'nun 11' inci maddesine eklenen bu fıkra ile kesilen vergilerin (stopaj) ve tahsil edilen katma değer vergilerinin mutlaka vergi dairesine yatırılması amaçlanmıştır. Vergiyi kestiği veya tahsil ettiği halde, vergi dairesine yatırmayanları zorlamak ve bu görevlerini yerine getirmelerini sağlamak için, alım satıma taraf olanlar ve hizmetten yararlananlar müteselsilen sorumlu tutularak, gerçek yükümlünün bu görevini yapması sağlanmış olacaktır..." ibaresi yer almaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci maddesi ve getiriliş amacı incelendiğinde, stopaj ve katma değer vergisinde müteselsil sorumluluk olmak üzere iki konu ele alınmaktadır. Aynı zamanda bu madde, müteselsil sorumlulukla ilgili olarak Maliye Bakanlığı'na yetki vermektedir.

Maliye Bakanlığı da bu yetkisini kullanarak Katma Değer Vergisindeki müteselsil sorumluluk müessesesini 70, 82 ve 84 Seri No'lu K.D.V. Genel Tebliğleri ile düzenlemiştir.

II- KDV'DE SORUMLULUK VE MÜTESELSİL SORUMLULUK

Katma Değer Vergisi uygulamasında sorumlu-

luk ve müteselsil sorumluluk konularını birbirinden ayırmak ve böylece karışıklığı engellemek için bu iki konu aşağıda ayrı iki başlık halinde ele alınmıştır.

A- KATMA DEĞER VERGİSİNDE SORUMLULUK

Bilindiği üzere katma değer vergisinde kural; mal teslimi yapan veya hizmet ifa eden kişinin K.D.V. hesaplayarak, bu K.D.V.' yi tahsil etmesi ve tahsil etmiş olduğu bu K.D.V.' yi beyan etmek suretiyle ödemesidir.

Şöyle ki; K.D.V.'de vergi sorumluluğu uygulamasında, mal veya hizmeti satın alan taraf, hesaplanan K.D.V.'nin tamamının veya belli bir kısmının beyan edilip ödenmesinden sorumlu tutulmaktadır. Bu kişiler sorumlu sıfatıyla 2 no.lu K.D.V. beyannamesi vermektedirler.

K.D.V.' de sorumluluk uygulamasının amacı; vergi idaresinin bir çok mükellefle uğraşmak yerine daha az sayıdaki kişiyi sorumlu tutmak suretiyle iş yükünü hafifletmek ve vergi güvenliğini sağlamaktır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun, 4008 sayılı Kanun'un 30'uncu maddesiyle değişik 9'uncu maddesinin 1 no.lu bendinde,".....ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir" hükmü yer almaktadır.

Maliye Bakanlığı, kendisine tanınan bu yetkiye dayanarak, değişik zamanlarda bazı alanlarda sorumluluk uygulaması getirmiştir. Sorumluluk uygulamasının getirildiği alanlar, aşağıda genel olarak belirtilmiştir.

1- Yurt Dışından Sağlanan Hizmetlerde Sorumluluk Uygulaması:

15 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğin'de yer alan düzenleme ile Türkiye içinde ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlardan sağlanan hizmetlerde, söz konusu hizmete ilişkin katma değer vergisinin, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından beyan edilip ödenmesi öngörülmüştür.

2- Telif Kazançlarında Sorumluluk Uygulaması:

19 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğin'de yer alan düzenlemeler uyarınca, Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesi kapsamına giren teslim ve hizmetleri, münhasıran aynı Kanunun 94'üncü maddesinde sayılan kişi veya kuruluşlara yapanların katma değer vergisi, bu kişi ve kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

3- Kiralama İşlemlerinde Sorumluluk Uygulaması:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde sayılan mal ve hakların kiraya verilmesi halinde, 30 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile;

-Kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde K.D.V. mükellefiyetinin bulunmaması,

-Kiralayanın gerçek usulde K.D.V. mükellefi olması,

şartları çerçevesinde K.D.V. kiracı tarafından sorumlu sıfatı ile beyan edilip ödenecektir.

4- Reklam Verme İşlemlerinde Sorumluluk Uygulaması:

Reklam verme işlerinde de;

-Reklam alanların gerçek usulde K.D.V. mükellefi olmaması,

-Reklam verenin ise gerçek usulde K.D.V. mükellefi olması halinde,

reklam hizmet bedeli üzerinden hesaplanan K.D.V., 30 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğin'de yer alan düzenlemeye göre reklamı veren mükellef tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilir.

5- Tekstil ve Konfeksiyon Sektöründeki Fason İşlerde Sorumluluk Uygulaması:

51 Seri No.lu KDV Genel Tebliğleri'nde yer alan düzenlemeler uyarınca tekstil ve konfeksiyon ile çanta ve ayakkabı dışındaki deriden giyim eşyası sektörlerinde fason işi veya hizmeti yaptıranlar, fason hizmet bedeli üzerinden hesaplanan K.D.V.'nin 2/3 'ünü sorumlu sıfatıyla beyan edilmek üzere tevkifata tabi tutacaklar, geri kalan 1/3'ünü ise fason işini ya da hizmeti yapana ödeyecektir.

6- Hurda Teslimlerinde Sorumluluk Uygulaması.

51 ve 81 Seri No.lu K.D.V. Genel Tebliğlerine istinaden hurda metal ve atık kağıt ile hurda plastik teslimleri için getirilen tevkifat uygulamasının kapsamına, 86 Seri No.lu K.D.V. Genel Tebliği ile hurda veya atık cam teslimleri de dahil edilmiştir. Yine 85 ve 86 Seri No.lu K.D.V. Genel Tebliğlerinde yapılan düzenlemelere göre bu malların, alıcıları tarafından %90 oranında tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-g maddesinde 5035 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik ile metal, plastik, kağıt, cam, hurda ve atıkların teslimi 02.01.2004 tarihinden itibaren K.D.V.'den istisna edilmiştir. (91 No.lu K.D.V. Genel Tebliği).

7- Yapım İşleri, Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri, Özel Güvenlik Hizmetleri ile Yemek Servis Hizmetlerinde Sorumluluk Uygulaması:

İlk olarak 89 Seri No.lu KDV Genel Tebliğ'de düzenlenen bu sorumluluk uygulamasında tereddüt edilen hususların giderilmesi için 91 Seri No.lu K.D.V. Genel Tebliği yayınlanmıştır. Daha sonra yayınlanan 95 Seri No.lu K.D.V. Genel Tebliği, 91 Seri No.lu K.D.V. Genel Tebliği'nde bazı değişiklikler yapmıştır.

95 Seri No.lu K.D.V. Genel Tebliği'ne göre, hesaplanan katma değer vergisi tutarlarına uygulanacak tevkifat oranı; yemek servisi, bahçe ve çevre bakımı, özel güvenlik, danışmanlık ve denetim hizmetlerinde 1/2, temizlik hizmetlerinde 2/3, diğer hizmetlerde 1/3'tür.

8- Akaryakıt Teslimlerinde Sorumluluk Uygulaması:

68 Seri No.lu KDV Genel Tebligi'ne göre ithalatçılar, rafineriler, akaryakıt dağıtım firmaları ve akaryakıt bayileri dışında kalan satıcılar tarafından yapılan akaryakıt ürünü teslimlerinde, teslim bedelleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin % 90'ının alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerekmektedir.

9- Bakır Mamüllerinde Sorumluluk Uygulaması:

96 Seri No.lu K.D.V. Genel Tebliği ile getirilen ve 97 Seri No.lu K.D.V. Genel Tebliği ile bazı düzenlemelere tabi tutulan bakır ve bakır alaşımlarından mamül maddeler ile her türlü tel ve benzerlerinin tesliminde % 90 oranında tevkifat uygulanarak, alıcılar tarafından beyan edilecektir.

10- İşgücü Hizmetlerinde Sorumluluk Uygulaması:

96 Seri No.lu K.D.V. Genel Tebliği ile getirilen ve 97 Seri No.lu K.D.V. Genel Tebliği ile bazı düzenlemelere tabi tutulan gerçek usulde vergilendirilen KDV mükellefleri ile K.D.V. mükellefi olmasalar dahi 91 Seri No.lu K.D.V. Genel Tebliği'nin (A/2) bölümünde sayılan kurum, kuruluş ve işletmelerin, faaliyetlerinin yürütülmesi ile ilgili işlemlerde kullanacakları işgücü temin hizmeti alımlarında % 90 oranında tevkifat uygulanacaktır.

11- Belgesiz Mal Bulunduranların KDV Sorumluluğu:

K.D.V. Kanunu'nun 4008 sayılı Kanun'un 30'uncu maddesiyle değişik 9/2'inci maddesine göre;

-Fiili ya da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurduğu veya belgesiz hizmet satın aldığı tespit edilenler, bu alışlar nedeniyle zıyaa uğratılan K.D.V.'den sorumludurlar.

-Bu mükelleflere söz konusu alışlarına ait belgelerin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük süre verilir.

-Alış belgelerinin bu süre içinde ibraz edilmemesi halinde K.D.V., mal ve hizmetlerin tespit tarihideki emsal bedeli üzerinden alışlarını belgeleyemeyen mükellef adına resen tarh edilir. Aynı zamanda vergi zıyaı cezası da kesilir.

-Belgesiz alınan mal ve hizmetleri satanlara, vergi inceleme raporuna istinaden bu satışlarla ilgili K.D.V. tarhiyatı yapıldığı taktirde, zıyaa uğratılan vergi ve cezası alıcıdan ayrıca aranmaz.

Mükellefler sorumlu sıfatıyla tevkif ettikleri katma değer vergisini, teslim veya hizmetin yapıldığı döneme ait 2 no.lu katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edip, bu tutarı aynı döneme ait 1 no.lu katma değer vergisi beyannamesinde indirim konusu yapacaklardır.

İndirim için tevkifat tutarının beyan edildiği 2 no.lu beyannamenin vergi dairesine verilmesi yeterlidir. Beyan edilen tutarın vergi dairesine süresinde ödenmemesi indirimi engellemez. Beyan edildiği halde süresinde ödenmeyen tutar vergi dairesince 6183 sayılı Yasa uyarınca takip edilir.

B- KATMA DEĞER VERGİSİNDE MÜTESELSİL SORUMLULUK

Vergi alacağının güvenceye kavuşturulabilmesi amacıyla oluşturulan müteselsil sorumluluk müessesesinden, açılan davaların genellikle idare aleyhine sonuçlanması sebebiyle beklenen faydanın sağlanamamış olması nedeniyle, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci maddesinin üçüncü fıkrasında değişiklik yapılmıştır. Bu bağlamda, 4369 sayılı Kanun'la müteselsil sorumluluğun şartları belirlenmek suretiyle önceki düzenlemedeki belirsizlik hali ortadan kaldırılmaya çalışılmıştır.

Yapılan değişiklikle; mal teslimlerinde alım ve satıma taraf olanlar ile hizmet ifalarında hizmetten yararlananlar dışında kalan kişilerin de, aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon ya da yönetimine katılma veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişki olduğunun bulunduğunun tespit edilmesi halinde, hazineye intikal etmeyen vergiden dolayı müteselsilen sorumlu tutulacakları öngörülmüştür.

Her ne kadar K.D.V.'nin konusuna giren teslim veya hizmet işlemlerinde, verginin mükellefi olan satıcıların veya hizmeti ifa edenlerin "vergi kesintisi" yapmak gibi bir yükümlülükleri olmamasına rağmen, Vergi Usul Kanunu'nun bu hükmü, vergi mükellefi olmak koşuluyla alıcıların da KDV'nin ödenmesinden sorumlu tutulabilecekleri şeklinde yorumlanmaktadır.

Maliye Bakanlığı, 70 Seri No'lu K.D.V. Genel Tebliği'yle "K.D.V.'de Müteselsil Sorumluluk" müessesesinin nasıl uygulanacağını açıklamıştır. Ancak bu tebliğin yayımından sonra vergi iadelerinin yerine getirilmesinde bir takım tereddütler yaşanmıştır. Şöyle ki, bazı vergi daireleri iade yapmadan önce mükellefin mal aldığı firmaların vergi borçları olup olmadığını araştırmaya başlamışlardır. Bu konuda yayımlanan 1998/2 Sıra No.lu İç Genelge'de; müteselsil sorumluluk ile KDV iadesi prosedürüne ilişkin hiçbir değişiklik getirilmediği, dolayısıyla iade talep eden mükellefin kendisi veya diğer mükellefler hakkında yapılan bir incelemede K.D.V. iadesi talep edilen işlemle ilgili önceki safhalarda hazineye intikal etmeyen bir vergi tespit edilmediği sürece, vergi dairesince bu işlemle ilgili önceki safhalarda vergi beyan edilip edilmediğinin araştırılmayacağı açıklanmıştır.

Ancak 70 Seri No.lu K.D.V. Genel Tebliği'nin müteselsil sorumlulukla ilgili bölümünün sondan bir önceki paragrafında yer alan, "Öte yandan müteselsil sorumluluk kapsamına girmese dahi, herhangi bir nedenle Hazineye intikal etmeyen vergi, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29 ve 32'nci maddelerine göre indirim ve iade konusu yapılmayacaktır." yolundaki düzenlemenin, açılan dava sonucu Danıştay tarafından iptal edilmesi üzerine 82 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde yeni bir düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme ile bir mükellefin; mal veya hizmet satın aldığı safhadan daha önceki safhalarda bu mal veya hizmetle ilgili K.D.V.'nin hazineye intikal ettirilmemiş olması nedeniyle müteselsil sorumlu tutulabilmesi için vergiyi hazineye intikal ettirmeyenle arasında menfaat sağlayan doğrudan bir ilişkinin veya hısımlık, sermayesine katılma, organizasyon veya yönetimi içinde yer alma şeklinde dolaylı bir ilişkinin vergi incelemesine yetkili olan; maliye müfettişi, hesap uzmanı, gelirler kontrolörü, vergi denetmeni veya vergi dairesi müdürünce düzenlenmiş raporlarda açıkça belirtilmesi gerektiği, bu konuda bir inceleme raporu yoksa, mal veya hizmet alım satımına taraf olmayanlar hakkında müteselsil sorumluluk uygulamasına göre işlem yapmanın mümkün olmadığı belirtilmiştir.

Son olarak 84 Seri No.lu K.D.V. Genel Tebliği'yle, müteselsil sorumluluklarla ilgili yeni düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelere göre, K.D.V. uygulamasında müteselsil sorumluluk hükümleri aşağıdaki esaslara göre yürütülecektir.

III-MÜTESELSİL SORUMLULUK UYGULAMASININ USUL VE ESASLARI

Müteselsil sorumluluk müessesesi ile katma de-

ğer vergisi iadelerinin doğrudan bir ilişkisi bulunmamaktadır. Ancak müteselsil sorumluluk kapsamında, hakkında vergi takibatı yapılan mükelleflerin, diğer alacaklarında olduğu gibi, vergi dairesinden olan katma değer vergisi iade alacaklarında da bu hususun göz önüne alınmasıyla işlem yapılacağı tabidir.

1-İşleme Doğrudan Taraf Olanlar

84 Seri No.lu K.D.V.Genel Tebliği'nde yapılan düzenlemelere göre, yapılan işleme doğrudan taraf olanlar, bu safhadaki işlem bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere, Hazineye intikal etmeyen vergiden satıcı ile birlikte müteselsilen sorumlu olacaklardır.

Konunun, uygulama açısından usul ve esasları aşağıda açıklanmıştır.

a-Müteselsil Sorumlu Tutulabilmenin Şartları ve Sınırı

Bir mükellefin bu kapsamda Müteselsil Sorumluluk uygulamasına muhatap tutulabilmesi için;

1- İşleme doğrudan taraf olması, yani mal teslimlerinde alım satıma taraf olması, hizmet ifasında hizmetten faydalanması gerekir.

2- Satıcının, tahsil ettiği katma değer vergisini Hazineye intikal ettirmediğinin tespit edilmiş olması gerekir. Maliye Bakanlığı tarafından yapılan yorumlarda bu tespitin inceleme raporu ile yapılması gerektiği vurgulanmıştır.

3- Müteselsil sorumluluk, satın alınan mal ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile varsa gecikme faizi ve gecikme zammı ile sınırlıdır. Cezalar, sorumluluk kapsamı dışındadır.

4- Müteselsil sorumlulukla muhatap tutulmak için alıcının K.D.V. mükellefi olması gerekmektedir. Bunun için işleme taraf olmak yeterlidir.

b- Satıcı Hangi Hallerde Yükümlülüğünü Yerine Getirmemiş Sayılır?

Mal satın alanlar veya hizmet yaptıranların ödedikleri verginin vergi dairesine yatırılmaması, başka bir deyişle Hazineye intikal ettirilmemesi çeşitli şekillerde gerçekleşebilir.

1- Satıcı, düzenlediği faturayı kayıtlarına veya beyannamesine hiç dahil etmemiş veya noksan dahil etmiş olabilir.

2- Satıcı, Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak suretiyle ödenmesi gereken vergiyi ödememiş veya noksan ödemiş olabilir.

3- Satıcı, düzenlediği faturayı beyan etmiş olmasına rağmen tahakkuk eden vergiyi ödememiş olabilir.

Bu hususlardan hangilerinin mevcudiyetinin, doğrudan müteselsil sorumluluğu gerektirdiği konusunda, gerek ele aldığımız 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde, gerekse bunun dışındaki mevzuat hükümlerinde bir düzenleme yoktur. Ancak bugüne kadarki uygulamalar göz önüne alındığında;

a- Alıcı ile satıcı veya daha alt kademeler arasında V.U.K.'un 11'inci maddesinde sayıldığı şekilde dolaylı veya dolaysız bir ilişki veya bir organizasyon bulunmaması,

b- Gerçek bir mal veya hizmet teslimine dayanan gerçek bir belgenin mevcut olması,

c- Belgede gösterilen katma değer vergisinin satıcı tarafından kayıtlarına intikal ettirilerek, ilgili dönem K.D.V. beyannamesine dahil edilmiş olması,

d- Mükellefin devreden K.D.V.'sinin söz konusu olmaması, yani ödenecek K.D.V.'sinin çıkması (Burada mükellefin tahsil etmiş olduğu katma değer vergilerini yasal defterlerine işleyerek zamanında beyan etmesi, devreden K.D.V. çıkması durumunda da bunun inceleme raporu ile tevsik edilmesi gerekmektedir.)

hallerinde, satıcının bu işleme ilişkin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmiş olduğunu kabul etmek gerekir.

c- Müteselsil Sorumluluğu Sona Erdiren Haller:

Aşağıda belirtilen şartları yerine getiren mükellefler müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmayacaklardır. Buna göre;

-Alıcıların K.D.V. dahil toplam işlem bedelini banka veya finans kurumları vasıtasıyla ödemeleri ve bu suretle yapılacak ödeme sırasında düzenlenecek belgede alıcının adı, soyadı, unvanı, banka veya fi-

nans kuruluşundaki hesap numarası ile vergi kimlik numaralarını doğru olarak yazdırmaları,

-Çekle yapılan ödemelerin, çekin Türk Ticaret Kanununun 697'nci maddesinin 1 ve 2'nci fıkralarına uygun olarak düzenlenmiş ve lehine çek keşide edilenin vergi kimlik numarası yazılmış olması koşullarıyla mükellefler müteselsil sorumluluk uygulanmasına tabi tutulmayacaklardır.

Burada çekin mutlaka nama yazılı olarak düzenlenmesi ve lehine çek keşide edilen kişinin vergi kimlik numarasının da çekin üzerine yazılması gerekir. Aynı zamanda çekin doğrudan alıcı tarafından düzenlenmesi gerekmekte olup, üzerine yukarıda yer alan bilgiler yazılmış bile olsa müşteri çeklerinin ciro edilmesi suretiyle yapılan ödemeler sorumluluğu kaldırmaz. (Maliye Bakanlığı'nın 26.06.2001 gün ve 34607 sayılı özelgesi)

d- Müteselsil Sorumluluğun Uygulanmayacağı Haller:

-Tevkifat Kapsamına Alınan İşlemler:

KDV Kanunu'nun 9'uncu maddesinin verdiği yetki uyarınca Maliye Bakanlığı tarafından sorumluluk uygulaması getirilen işlemler dolayısıyla, sorumlu sıfatıyla K.D.V. beyan ederek ödeyen mükellefler, müteselsil sorumluluk çerçevesinde takibata uğramayacaklardır. Buna göre mutad depo kapsamındaki akaryakıt teslimlerinde, hesaplanan verginin % 90'ını sorumlu sıfatıyla ödeyen alıcılar satıcının vergileri nedeniyle müteselsil sorumlu olarak muhatap tutulmayacaklardır.

- Dış Ticaret Sermaye Şirketleri İle Sektörel Dış Ticaret Şirketleri:

İhracata aracılık eden dış ticaret sermaye şirketleri ile sektörel dış ticaret şirketlerinin müteselsil sorumluluktan kurtulabilmeleri için, ihracına aracılık ettikleri tüm mükelleflerin, ödemelerini banka veya finans kuruluşları aracılığıyla ya da yukarıda belirtildiği şekilde çekle yapmaları şarttır.

Yukarıda iki grup halinde sayılan mükelleflerin, alıcı veya satıcı ile muvazaaya dayanan bir işlem yaptıklarının veya menfaat sağlayan bir ilişki içerisinde olduklarının ya da hısımlık, sermayesine katılma, organizasyon, yönetiminde yer alma gibi dolaylı bir ilişkinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen raporla tespiti halinde, ödeme, yukarıdaki şekilde tevsik edilmiş olsa bile müteselsil sorumluluk kalkmayacatır.

-Kamusal Yapıdaki Kurum ve Kuruluşlar ile Kamuya Yararlı Dernekler ve Vakıflar:

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinin 1 numaralı fıkrasında sayılan (tarımsal amaçlı kooperatifler hariç) kurum ve kuruluşlar ile sermayelerinin (% 51) veya daha fazlası kamuya ait iktisadi işletmelerin mal teslimi veya hizmet ifalarında taraf oldukları alım-satım işlemlerinde müteselsil sorumluluk uygulanmayacaktır. Buna göre; genel ve katma bütçeli idareler, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettiği birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler, sendikalar, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, sermayelerinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan işletmeler; alış safhası veya önceki safhalarda K.D.V. beyan edilmemesi veya ödenmemesi gibi durumlarda müteselsilen sorumlu tutulmayacaklardır. Aynı şekilde bu kurum ve kuruluşlardan mal veya hizmet alanlar da bu kurum ve kuruluşların K.D.V. beyan etmemesi veya ödememesi durumunda müteselsil sorumluluk kapsamında bir işleme tabi olmayacaklardır.

- Mal üreten çiftçiler ile nihai tüketiciler:

V.U.K.'un 11'inci maddesinin 4'üncü fıkrasındaki hüküm uyarınca, mal üreten çiftçiler ile nihai tüketiciler, satın aldıkları mal veya hizmetler nedeniyle ödedikleri vergilerin satıcılar tarafından Hazineye intikal ettirilmemesi halinde müteselsil sorumlulukla muhatap tutulmayacaklardır.

2-İşleme Doğrudan Taraf Olmayanlar

İşleme doğrudan taraf olmayanların, mal veya hizmet temin ettiği safhalardan daha önceki safhalarda, bu mal veya hizmetle ilgili katma değer vergisinin Hazineye intikal ettirilmemiş olması nedeniyle müte-

selsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulabilmeleri için, sözü edilen mükellef ile vergiyi Hazineye intikal ettirmeyenler arasında; menfaat sağlayan doğrudan bir ilişkinin veya hısımlık, sermayesine katılma, organizasyon veya yönetimi içinde yer alma şeklinde dolaylı bir ilişkinin mevcudiyetinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlarda açıkça belirtilmiş olması gerekmektedir. Vergi inceleme raporu ile böyle bir ilişkinin varlığı belirlenmedikçe mükellefin söz konusu işlemler nedeniyle müteselsil sorumlu tutulması mümkün değildir.

3-Müteselsil Sorumluluk Uygulaması

K.D.V. uygulamasında müteselsil sorumluluk aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde yerine getirilecektir.

a) Vergi, mükellef adına tarh ve tahakkuk ettirilecek ve öncelikle mükelleften aranacaktır. Bu aşamada müteselsilen sorumlu tutulan kişi hakkında herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

b) 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.

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

Takip işlemi, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından değil, müteselsilen sorumlu tutulan kişinin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından yürütülecektir. Müteselsilen sorumlu tutulan kişi ancak kendisine ödeme emri tebliğ edilmesinden sonra işleme taraf olmaktadır. Dolayısıyla yapılan işleme karşı dava açma hakkı da ancak bundan sonra olabilmektedir.

Öte yandan mükellefler hakkında müteselsil sorumluluk kapsamında takibe geçilebilmesi için;

- Verginin asıl mükellefinin bilinen adreslerinde bulunamaması nedeniyle, ihbarname veya ödeme emrinin tebliğ edilememiş olması veya,

- Kendisine ödeme emri tebliğ edilen mükellefin mal beyanında bulunmamış, vergi dairesince de malı tespit olunamamış veya beyan edilen ya da vergi dairesince tespit olunan malların amme alacağını karşılamayacağı, yani söz konusu alacağın asıl mükelleften tamamen veya kısmen tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış olması gerekmektedir. Bu işlemler tamamlanmadan müteselsil sorumlu nezdinde takibe geçmek mümkün değildir.

d) Müteselsilen sorumlu tutulacak kişi nezdinde takibe başlanılabilmesi için amme alacağının tarh ve tahakkuk işlemlerinin de tamamlanmış olması, yani tahsil aşamasına gelinmiş olması gerekir.

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.

ÖRNEKLER :

1- Mükellef (A), Haziran 1998 döneminde mükellef (D)'den satın aldığı 100.000.000.- liralık mal için 15.000.000.- liralık katma değer vergisi ödemiştir. Mükellef (D) bu döneme ait beyannamesinde 25.000.000.- lira ödenecek katma değer vergisi beyanında bulunmuş, ancak vergi dairesine ödememiştir.

Bu işlemde Hazineye intikal etmeyen vergi 25.000.000.- lira olmakla birlikte, mükellef (A) alım satıma taraf olan kişi olarak, sadece bu safhadaki işlem bedeli üzerinden hesaplanan 15.000.000.- lira katma değer vergisi ve buna ait gecikme zammından müteselsilen sorumlu olacaktır.

2-Yukarıda bahsi geçen mükellef (A), mükellef (D)'den satın aldığı malı 120.000.000.- lira bedelle ve 18.000.000.- lira katma değer vergisi tahsil etmek suretiyle, mükellef (K)'ya satmış ve satışa ait katma değer vergisini beyan ederek ödemiştir.

Müteselsil sorumluluk, Hazineye intikal etmeyen verginin ait olduğu alım satım safhası için söz konusu olduğundan ve mükellef (K) ile (D) arasında da alım satım ilişkisi bulunmadığından, mükellef (D)'nin beyan edip ödemediği vergi nedeniyle mükellef (K)'nın müteselsil sorumluluğu bulunmamaktadır. Mükellef (K)'nın; mükellef (A)'dan satın aldığı mallara ait katma değer vergisi ise beyan edilerek ödenmiş olduğundan, alım satıma taraf olarak da bir sorumluluğu

söz konusu değildir.

3-Yukarıda bahsi geçen mükellef (D), mükellef (A)'ya satmış olduğu malları 80.000.000.- lira bedel ve 12.000.000.- lira katma değer vergisi ödemek suretiyle mükellef (C)'den satın almıştır.

Yapılan incelemeler sırasında (C) firmasının sahte belge kullanmak suretiyle ödemesi gereken katma değer vergisini Hazineye intikal ettirmediği ve bu firmanın ortaklarının aynı zamanda (D) ve (A) firmalarının da ortakları olduğu tespit edilmiş olup, bu durumla ilgili vergi inceleme raporu tanzim edilmiştir.

Bu olayda (C) firması ile (A) firması doğrudan alım satıma taraf olmamakla birlikte, her iki firma ortaklarının aynı kişilerden oluşması, aralarında sermaye ve organizasyon ilişkisi bulunduğunu gösterdiğinden ve bu durum inceleme raporunda açıkça belirtildiğinden, inceleme raporunda ziyaa uğratıldığı belirtilen vergi ve buna bağlı gecikme faizinden, (D) ve (A) mükellefleri müteselsilen sorumlu olacaklardır. (K) firması ise (C) firması ile doğrudan alım satıma taraf olmadığından ve bu firmalarla dolaylı bir ilişkisi de tespit edilmediğinden, müteselsil sorumluluk kapsamına girmeyecektir.

IV-SAHTE BELGE KULLANILDIĞI DURUMDA MÜTESELSİL SORUMLULUK UYGULAMASI VAR MIDIR?

Müteselsil sorumluluk uygulaması, mükelleflerin satın aldıkları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri katma değer vergisinin, satıcılar tarafından vergi dairesine yatırılmaması halinde ortaya çıkmakta olup, bunun mükelleflerin kendi ödemeleri gereken vergileri eksik ödemeleri ile bir bağlantısı bulunmamaktadır. Dolayısıyla mal veya hizmet alımı gerçek bile olsa, bu alımlara ilişkin belgenin gerçek durumu yansıtmaması, yani sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olması durumunda, bu mükellef müteselsil sorumlulukla değil, doğrudan vergi zıyaına sebep olan asıl mükellef olarak tarhiyata muhatap olacaktır.

Mal veya hizmet bedelinin önceki bölümlerde açıklandığı şekilde banka aracılığı ile veya nama yazılı çekle ödenmiş olması da bu sonucu değiştirmeyecektir. Ödemenin belirtilen şekilde yapılmış olması, SMİYB' ye istinaden indirim konusu yapılan vergilerin reddedilmesini engellememektedir. Bu nedenle mükelleflerin, satın aldıklar mal veya hizmete karşılık düzenlenen belgenin gerçek duruma uygun olarak düzenlenmiş bir belge olup olmadığı konusunda azami özen göstermeleri, mağdur olmamaları açısından önemlidir.

V-SONUÇ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'un 11'inci maddesinin üçüncü fıkrasının 4369 sayılı Kanun'la değiştirilmesi ile, maddenin amacı biraz daha aşılarak KDV'nin konusunu oluşturan mal teslimi ve hizmet ifalarında müteselsil sorumluluk uygulamasına doğru adım atılmıştır. Yine aynı maddenin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetki parelelinde 70, 82 ve 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğleri ile bu konuda düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler ile Katma Değr Vergisi Kanunun'da bir vergi güvenlik müessesesi oluşturulmuştur. Bu çerçevede müteselsil sorumluluğun belirsiz olan sınırları daraltılmıştır. Ayrıca vergi cezaları kapsamdan çıkarılmış, uygulama şekli ise; öncelikle asıl borçludan vergi alacağının tahsili için girişimde bulunulması ve tahsil imkanının kalmadığının saptanması halinde müteselsil sorumlu tutulan nezdinde ödeme emri düzenlenerek takibata geçilmesi şeklinde değiştirilmiştir.

Alım satım zincirinde yer alan üçüncü bir kişinin, tahsil edilen katma değer vergisinin hazineye intikal ettirilmemesinden dolayı sırf alım satım zincirinde yer alması müteselsilen sorumlu tutulması, vergi kanunlarına ve hakkaniyete uygun düşmez. Ancak, daha alt kademedeki alıcının, Hazineye intikal ettirilmeyen katma değer vergisiyle bir ilgisinin olduğu, inceleme raporuyla açıkça ortaya konduğu takdirde, bu alıcının da müteselsilen sorumlu tutulması mümkündür. Bu ilgi, doğrudan menfaat sağlayan bir ilişki olabileceği gibi, hısımlık, sermayesine katılma, organizasyon veya yönetimi içinde yer alma şeklinde dolaylı bir ilişki de olabilir.

Katma Değer Vergisi Kanunun'da oluşturulan bu vergi güvenlik müessesesini, yeni usul ve esaslara

bağlayan açıkladığımız bu 84 No.lu KDV Genel Tebliği'nin, uygulamada karşılaşılan sorunları ne derecede gidereceğini zaman gösterecektir.

KAYNAKÇA

1- Ünal DEMİRCİ, "Katma Değer Vergisinde Müteselsil Sorumluluk", Maliye ve Sigorta Yorumları, Yıl:16, Sayı:380, Kasım 2002, s.37.

2- Kemal OKTAR, "KDV Uygulamasında müteselsil Sorumluluk", Maliye ve Hukuk Yayınları, Aralık 2001,s.259.

3- Nihat UZUNOĞLU,"84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde Yapılan Düzenlemeler Işığında Müteselsil Sorumluluk Uygulaması", Vergi Dünyası, Yıl:21, Sayı:245, Ocak 2002, s.31.

4- Murat ÖZKAN, "Katma Değer Vergisinde Vergi Sorumluluğu", Maliye ve Sigorta Yorumları, Yıl:18, Sayı:422, Ağustos 2004, s.200.