

KDV.' DE MÜTESELSİL SORUMLULUK UYGULAMASI VE DEĞERLENDİRMELER

ÖZET :

İndirim mekanizması üzerine kurulu katma değer vergisi sisteminde, müteselsil sorumluluk uygulaması bazı durumlarda idare ve yargı organları tarafından farklı yorumlanabilmektedir. Makalemizin temel amacı bu farklılığın kaynağını ortaya koymaktır. İndirim hakkının reddi ve alınan mal veya hizmetin KDV. tutarından sorumlu olmak nereye kadar meşrudur? İndirimi reddedilen KDV. tutarının tespit şekli neden önemlidir? Yargı hangi durumlarda, idari işlemi bozmaktadır? Yazımızda elimizden geldiğince bu soruları yanıtlamaya çalıştık.

ANAHTAR KELİMELER :

Müteselsil sorumluluk, KDV., kod listeleri, indirim hakkı.

1. GİRİŞ :

Bilindiği gibi harcama üzerinden alınan bir vergi türü olan katma değer vergisinde, “indirim mekanizması” sistemin temel sac ayaklarından birisidir. Belirli şekil şartlarına ve maddi koşullara haiz olması şartıyla zincirin her halkasında mal ve hizmet satışları dolayısı ile hesaplanan KDV. toplamından, tedarik ve alımlardan dolayı indirim konusu yapılan KDV. tutarı indirilerek o basamaktaki net vergi hazinesine intikal ettirilmektedir.

Katma değer vergisi sisteminin temel taşı, vergiden vergi indirimi (deduction) mekanizmasıdır. Katma değer vergisi esas itibarıyla vergi indirimi esasına üzerine inşa edilen bir vergidir. Bu mekanizma sistemin belkemiğidir.

KDV. uygulaması bulunan hemen her ülkede olduğu gibi bizim ülkemizde de kanunun tanıdığı indirim mekanizmasının bazı mükelleflerce suiistimali ve kötüye kullanımı söz konusudur. İdare elbette bu tür fiiller ile mücadele edecek ve caydırıcı bir takım tedbirler alıp vergi ziyanının önüne geçmeye çalışacaktır. Bize göre idarenin bu davranış biçimi Hazine’ nin kayba uğramaması anlamında iyi niyetli bir davranış olarak “meşru” sayılabilir. Fakat “*bu anlamdaki meşruiyet*” her zaman “*hukukun temel prensipleri*” ile örtüşmeyebilir. İdarenin eylem ve uygulamaları hukuka uygun ve adaletli olmak durumundadır.

Makalemizin konusu KDV. yönünden müteselsil sorumluluk, kod listeleri ve bunların genel hukuk prensipleri ve yasal mevzuat karşısındaki yansımalarını analiz etmektir.

2. MEVCUT UYGULAMA :

Bizim mevzuatımızda, 3065 sayılı KDVK.’ nun 29 ncu maddesi “indirim” mekanizmasını düzenlemektedir. Söz konusu kanun maddesinin konumuzla ilgili olan birinci fıkrası ve bu fıkranın “a” bendinin amir hükmü şöyledir: “*Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler:*

- a. *Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi...*”

Yukarıda altını çizdiğimiz iki kelimeyi amaçsal yorum yöntemi uygulayarak lafzı ve ruhu ile birlikte değerlendirecek, indirim konusu yapılacak KDV. tutarı ile ilgili iki esası belirleyebiliriz:

1. İndirim konusu yapılan KDV. faaliyetle ilgili olmalıdır,
2. Teslim ve hizmet ifa edilmeli (yapılmalı) yani gerçek bir işlem söz konusu olmalıdır.

213 sayılı VUK.' nun 11 nci maddesinin 3 ncü fıkrasında, *“Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetime katılmak veya menfaat sağlamak sureti ile dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar...”* hükmü yer almaktadır.

Aynı maddenin 5 nci fıkrası ile Maliye Bakanlığı' na müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi verilmiştir. Vergi idaresinin bu yetkisini kullanarak ihdas ettiği 84 seri numaralı KDV. Genel Tebliği' nin üçüncü bölümünde belirtilen: *“Mal alım satımı veya hizmet ifası nedeniyle vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların bu yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde, verginin ödenmesinden alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle veya sermaye, organizasyon veya yönetime katılmak veya menfaat sağlamak sureti ile dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit edilenler müteselsil sorumludurlar.”* İfadesinin konunun temelini oluşturduğu görülmektedir.

Tebliğde de açıklandığı üzere işlemin doğrudan tarafları alıcı ve satıcıdır. Satıcının ödemediği KDV.' den alıcı, alış faturasındaki KDV. tutarı ile sınırlı olmak üzere sorumludur. Bu sorumluluktan kurtulabilmek için mal veya hizmet bedeli banka veya özel finans kurumları vasıtasıyla ödenmeli ve ödeme belgesinde veya keşide edilen çekte, satıcının adı soyadı (ünvanı) ile vergi kimlik numarası yazılmalıdır.

Diğer taraftan işleme doğrudan taraf olmayanlar, yani mal ve hizmet alımına ait ilk safhadan önceki safhalar nedeniyle hazineye intikal ettirilmeyen vergiyi indirim konusu yapan mükellefler dolaylı olarak sorumludurlar. Daha net açıklarsak, hazineye gereken intikali yapmayan mükellef ile indirimden yararlanan mükellef arasında menfaat ilişkisi, hısımlık, sermaye veya yönetim ilişkisinin denetim elemanınca tespit edilmesi durumunda sorumluluk söz konusu olacaktır.

Sorumluluk, vergi aslı, gecikme faiz ve zammı ile sınırlı olacak, önce olayın kaynağı olan mükelleften daha sonra diğer safhalarda indirimden yararlanan mükellef ve/veya mükelleflerden aranacaktır. Müteselsil sorumlularda takibe ödeme emri ile başlayacaktır.

Vergi idaresince oluşturulan kodlar ve içerikleri şöyle özetlenebilir :

- Kod-1 : Vergi inceleme raporu ile sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği tespit edilen mükellefler ile ortakları ve kanuni temsilcilerinin kurdukları veya ortak oldukları şirketler.
- Kod-2 : Vergi inceleme raporuna göre sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullananlar.
- Kod-3 : Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği konusunda haklarında rapor bulunan mükelleflerin ortakları ve kanuni temsilcileri.
- Kod-4 : Bastırdığı belgeleri zayi ettiğini, çalındığını veya kaybettiğini vergi idaresine bildirenler.
- Kod-5/1 : Haklarında rapor olmayan ancak sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği konusunda tespit bulunan mükellefler.

- Kod-5/2 : Rapor ile tespit olmayan ancak sahte belge kullandığına dair tespit bulunan mükellefler.
- Kod-5/3 : Adresinde bulunamayanlar, sarıh adresi tespit edilemeyenler.
- Kod-5/4 : Defter ve belge ibraz etmeyenler, incelemeye sevk edilenler, KDV. beyannamelerini hiç vermeyenler.
- Kod-6 : Belgeleri taklit edenler.
- Kod-7 : Mükellefiyeti olmadığı halde sahte belge düzenlediği tespit edilenler, organizasyonun içinde olanlar ile sahte fatura ticareti yapanlar.
- Kod-8 : Vergi dairesi tarafında re' sen mükellefiyeti silinenler.
- Kod-9/1 : Sahte belge düzenlediği konusunda rapor bulunan ve bakanlık tarafından oluşturulan olumsuz mükellefler listesinde yer alanlar.
- Kod-9/2 : Sahte belge kullandığı konusunda rapor bulunanlar ve bakanlık tarafından oluşturulan olumsuz mükellefler listesinde yer alanlar.

İdare genel olarak bu mükelleflerden mal ve hizmet alan mükelleflere yazı gönderip, alış belgesindeki KDV. indiriminin iptalini ve düzeltme beyannamesinin verilmesini talep etmekte, gerekenin yapılmaması durumunda inceleme ve koda alınma müeyyidelerinin uygulanacağı hususunda uyarıda bulunmaktadır. Bu işlem, KDV. iadesi alan mükelleflerde daha yoğun uygulanmaktadır.

3. UYGULAMA İLE İLGİLİ TARAFLARIN DEĞERLENDİRMELERİ :

a. Maliye Bakanlığı' nın Görüşü :

İdarenin görüşü esas itibarıyla 84 seri numaralı KDV. Genel Tebliği' nde açıklanan minvaldedir. Burada bu tebliğe tekrar değinmeyeceğiz. Ancak Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı' nın 13.08.2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.02-300-08-1479 sayılı özelgesi ile Bakanlığın durumu nasıl değerlendirdiğini özetlemeye çalışacağız:

"...Buna göre; 84 seri no.lu KDV. Genel Tebliği uyarınca herhangi bir miktar sınırlaması olmaksızın, mal veya hizmet alım-satımında satıcının KDV' yi Hazine' ye intikal ettirmediğinin tespit edilmesi halinde mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen mükelleflerin, işlem bedeli üzerinden hesaplanan vergi ile sınırlı olmak üzere, Hazine' ye intikal etmeyen vergiden yukarıda belirtilen usul ve esaslara göre satıcı ile birlikte müteselsilen sorumlulukları bulunmakta olup, alıcıların KDV. dahil toplam işlem bedelini; yine yukarıda belirtildiği şekilde banka veya özel finans kurumları vasıtasıyla ya da çekle ödemeleri halinde müteselsil sorumluluk uygulamasıyla muhatap tutulmayacaklardır.

Ancak alıcı ile satıcı arasında muvazaya dayanan bir işlem yapıldığının veya menfaat sağlayan doğrudan bir ilişkinin veya hisimlik, sermayesine katılma, organizasyon veya yönetimi içinde yer alma şeklinde dolaylı bir ilişkinin bulunduğu vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlarla tespit edilmesi halinde ödeme yukarıdaki şekilde tevsik edilmiş olsa bile müteselsil sorumluluk kalkmayacaktır."

Burada dikkat çekmek istediğimiz nokta tespit niteliğidir. Bize göre, Bakanlığın ve denetim elemanlarının uygulama ve raporlarındaki tespitleri bazı durumlarda doğru ve hukuka uygundur. Ancak bazı değerlendirmelerde hukuktan çok –yazımızın giriş bölümünde değindiğimiz- iyi niyetle oluşturulan vergi ziyasını engelleme yaklaşımının hakim olduğu da göze çarpmaktadır. Bu hüsnüniyet bazen kurunun yanında yaşın da yanmasına sebep olmaktadır ki bundan kaçınmak, vergi barışı ve mükellefin idareye güveni duygusunu zedelememek anlamında çok isabetli olacaktır.

b. Yargı Görüşü :

i. Ulusal Hukuk :

Makalemizde, KDV.' de müteselsil sorumluluk ve kod uygulaması alanında mükellefle idare arasında ağırlıklı olarak üç tür ihtilaf yaşandığı düşünülmüştür. Bu durumlar karşısında üst mahkeme ve temyiz mercii olarak Danıştay' ın vermiş olduğu kararlar aşağıda üç başlık altında incelenmiştir.

1. *Kod uygulamasının yasal dayanaktan yoksun olduğuyla ilgili yargı görüşü :*

Kod uygulamasının yasal dayanaktan yoksun olduğu ile ilgili Danıştay 4. Dairesi' nin, 14.01.2008 tarih ve E: 2007/4095, K: 2008/1 sayılı kararında, “...idarenin ve bağlı bulunduğu hiyerarşik üst makamların mükellefleri bu şekilde kategorize edebilmelerine olanak sağlayan hiçbir yasal düzenleme bulunmadığı gibi Anayasa’ da da buna izin veren bir hüküm yer almamaktadır. Bu şekilde yasal dayanağı olmadan yapılacak bir sınıflandırma, vergi barışını bozucu etki yaratacağı gibi Anayasa’ da güvence altına alınan temel kişi hak ve hürriyetlerine de aykırılık teşkil eder...” demektedir.

Burada idari uygulamanın müdahale ettiği hakların, hem mülkiyet hakkı hem özel yaşam hakkı olduğunu söyleyebiliriz. Anayasal zeminde temel hakların sınırlandırılması ancak kanun hükümlerine dayanılarak yapılır.¹

2. *Komisyon karşılığı fatura düzenleme olayı durumunda yargı görüşü :*

İdarenin sadece kod listesine alınan ve komisyon karşılığı fatura ticareti yaptığı tespit edilen ve bu tespit ile bu mükelleften mal alımında bulunan alt mükellef hakkında alışlarını yanıltıcı fatura ile belgelendirdiğinden hareketle re’ sen KDV. tarhiyatında bulunduğu vergi yükümlüsünün temyiz dosyasını inceleyen Danıştay 4. Dairesi, 26.04.2007 tarih ve E:2006/1742, K:2007/1408 sayılı kararı ile konuya çok daha objektif yaklaşmış ve “İçeriği itibarıyla yanıltıcı olduğu sonucuna varılan faturaları veren şirket hakkında düzenlenen raporlar üzerine idarece ne gibi işlemler yapıldığı, bu raporlara dayalı olarak komisyon geliri elde etmekten dolayı tarhiyat yapıp yapılmadığı, yapılmış ise sonucunun ne olduğu, bu raporlarla ilgili yargı kararlarının bulunup bulunmadığı, söz konusu şirketin mükellefiyetinin idarece terkin edilip edilmediği, edilmiş ise dava konusu yapıp yapılmadığı, davacıya fatura düzenlediği dönemlerde, KDV. beyannamelerini verip vermediği, adına KDV. tarhiyatı yapılmış ise bu konuda yargı kararı bulunup bulunmadığı hususları davalı idareden ya da faturaları düzenleyen şirketin bağlı bulunduğu vergi dairesinden araştırılıp bu araştırma sonucuna göre karar verilmesi gerekirken davanın reddedilmesinde hukuka uyarlık görülmemiştir.” şeklinde karar vermiştir.² Bu karar esas itibarıyla idari tespitin niteliğine atıf yapmaktadır. Bize göre buradan anlaşılması gereken şey, inceleme raporu ve tespitin hukuki karineleri, detayları, ispat vasıtaları ne ölçüde güçlü ise sonucunun da o derecede sağlam ve hukuki olacağıdır. Öte yandan tespit ne ölçüde cılız ve tatminden uzaksa hukuken doğuracağı sonuç da o denli idare aleyhine olacaktır.

¹: Yatlı, B. (2010).Kod Listelerinden KDV. İadesi Risk Analizine Geçiş: KDV. İndirim Hakkının Sınırlandırılmasına İlişkin Değerlendirmeler. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 258, 21-40

²: Kızılot, Ş. ve Kızılot, Z. (2009). *Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*. (2.Baskı) Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

3. *Satıcı tarafından beyan edilen ancak ödenmeyen KDV. bulunması durumunda yargı görüşü :*

Müteselsil sorumluluk konusunda idare ile mükellef arasındaki en yoğun ihtilaf yaşanan bir başka konu da satıcının beyan ettiği halde ödemediği verginin alıcıdan istenmesi

halidir. Burada asıl olan indirim ve iadeye konu olacak verginin beyan edilmiş ve hatta ödenmiş olmasıdır fakat müteselsil sorumluluğun KDV. uyuşmazlıklarına uygulanabilmesi için, kişi ve kuruluşlar arasında vergiyi ziyaa uğratma yönünden bir irtibatın bulunduğunun tespit edilmesi gerekir.³

Danıştay 7. Dairesi, 25.02.2004 tarih ve E:2000/7946, K:2004/465 sayılı kararında; *“Kendisine fatura düzenleyen kişinin, faturalarda yer alan katma değer vergisini beyan etmesine karşın ödemediğinden bahisle, 213 sayılı VUK.’ nun 11nci maddesi uyarınca, müteselsil sorumlu sıfatıyla, davacı şirket adına KDV. salınmasına ve ağır kusur cezası kesilmesine ilişkin işlemi; 213 sayılı VUK.’ nun 11 nci maddesindeki müteselsil sorumluluğunun, KDV. uyuşmazlıklarına uygulanabilmesi için, kişi ve kuruluşlar arasında vergiyi ziyaa uğratma yönünde bir irtibatın bulunduğunun tespit edilmesi gerektiği; olayda davacı şirket ile adına fatura düzenleyen kişi arasında, vergiyi ziyaa uğratma yönünden bir irtibatın bulunduğu dair tespit yapılmadığı; yasaların kendisine yüklediği ödevleri eksiksiz yerine getiren iyi niyetli yükümlülerin, mal aldıkları kişilerin, vergiyi ödeyip ödemediklerini takip etmelerinin ve onları bu yönde zorlamalarının olanaklı olmadığı; bu kişilerin hareketlerinden sorumlu tutulmalarının hukukun temel ilkelerine aykırı olacağı”* belirtilmektedir.

Görüldüğü gibi yargı, satıcının ödemediği KDV. tutarının alıcıdan müteselsil sorumluluk kapsamında istenebilmesi için, vergi ziyaının oluşumunda alıcı-satıcı ikilisi arasındaki irtibatın ve illiyet bağının ispatını öngörmektedir.

ii. Uluslararası Hukuk :

Anayasamızın 90. maddesi gereğince, usulüne göre yürürlüğe konan gerek uluslararası gerek uluslarüstü anlaşmaların vergiye ilişkin hükümleri ve yabancı devletlerle çifte verginin önlenmesi gibi konularda yapacağı ikili anlaşmalar vergi yasası hükmü niteliğindedir. Anlaşmaların anayasaya aykırılığı iddia edilemez.⁴

Henüz dahil olmadığımız Avrupa Birliği Adalet Mahkemesi (ABM) kararları, bugün için iç hukukumuzla direkt ilgili olmasa da İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM) kararları, ülkemizin taraf olduğu ve ulusal kanunlara üstünlüğü Anayasa zemininde kabul edilen İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi (İHAS) çerçevesinde varılan sonuçlar olduğundan ayrı bir öneme haizdir.

İHAS. birinci protokolünün birinci maddesi mülkiyetin korunmasına ilişkindir ve vergilendirmenin bireyin mülkiyet hakkına bir müdahale olduğunu, içeriğinin de toplum yararı çerçevesinde oluştuğunu ortaya koymaktadır. İHAS., kişinin mallarını koruma altına almaktadır. Bu anlamda KDV. indirim hakkının sözleşme anlamında bir mal olup olmadığı değerlendirilmelidir. İHAM. bu değerlendirmeyi Bulves davasında yapmıştır:⁵

³ : Değer, N. (2009). *Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu*. (3.Baskı) Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

⁴: Öncel,M.- Kumrulu A. ve Çağan N. (2009). *Vergi Hukuku* (17. Baskı). Ankara: Turhan Kitapevi.

⁵: Bkz., dip notu 1.

Bulves şirketi, aldığı malların KDV. tutarını satıcıya ödeyip aynı aya ait beyannamede indirim konusu KDV. olarak göstermiştir. Ancak satıcı şirket hesapladığı KDV. tutarını bir ay gecikme ile beyan etmiştir. Yapılan incelemede Bulves şirketine indirim hakkı oluşmadığından hareketle faiz ve ek vergi tarhiyatı yapılmıştır. Açılan dava yargı merciinde reddedilmiştir. Bunun üzerine Bulves şirketi olayı İHAM.’ a taşımıştır.

Mahkeme, Bulves şirketinin KDV. tedarik zincirinin hileli bir biçimde suiistimaline doğrudan karıştığına veya bu konuda bilgisinin bulunduğuyla ilişkin herhangi bir belirti olmadığına işaret etmektedir. Ardından, “... her halükarda yasaya uygun davranan mal ve hizmet alıcısı, üzerinde hiçbir kontrol olanağı ve ödevlerini yerine getirmesini izleme ve sağlama aracı bulunmayan satıcının eylem ve eylemsizlikleri yüzünden cezalandırıldığında, makul olanın ötesine geçilmiş ve mülkiyet hakkı ile kamu yararı arasındaki adil denge bozulmuş olur.” demektedir. Sonuç itibariye İHAM., “Alıcının, satıcı firmanın KDV. ödevlerini zamanında yerine getirmemesinin sonuçlarına katlanmaması gerektiğini, böyle bir durumda alıcı üzerinde oluşan bireysel ve aşırı bir yükün toplum yararı ile mülkiyet hakkı arasında kurulması gereken adli dengeyi bozduğuna” karar vermiştir.

Görüldüğü gibi İHAM. kararında da önce suiistimale iştirak edilip edilmediği yönünde bir tespit olup olmadığını inceliyor. Bu soruya “hayır” yanıtını verince uygulamanın, “toplum yararı” ve “mülkiyet hakkı” arasındaki dengeyi bozacağını belirterek itirazı kabul ediyor.

4. SONUÇ :

KDV. yönünden müteselsil sorumluluk uygulamasında idare ile yargı arasında uyumsuzluk, temelde tespit kavramı ve tespitin hukuki niteliğinde ortaya çıkmaktadır.

Gerek ulusal gerekse uluslararası yargı organları her şeyden önce KDV. ödenmesinden müteselsil olarak sorumlu tutulan alıcının, satıcı ile birlikte vergiyi ziyaa uğratma yönünde bir irtibatının olup olmadığı, iştirak halinden bahsediliyor ise bunun ne ölçüde güçlü bir tespitle ispatlanıp ispatlanmadığı, alıcı ve satıcı arasındaki fayda ilişkisi, organizasyon kurma ve geliştirme faaliyeti gibi ölçüleri adalet terazisinde tartarak karar vermektedir.

İdarenin, yargı organlarınca alınan bu kararları masaya yatırması, gerçekçi ve hukuka uygun bir değerlendirmeye tabi tutması ve mevcut uygulamayı tekrar gözden geçirmesi gerekmektedir.

Kaynakça:

1. Yatlı, B. (2010).Kod Listelerinden KDV. İadesi Risk Analizine Geçiş: KDV. İndirim Hakkının Sınırlandırılmasına İlişkin Değerlendirmeler. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 258, 21-40
2. Kızılot, Ş. ve Kızılot, Z. (2009). *Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*. (2.Baskı) Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- 3.Değer, N. (2009). *Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu*. (3.Baskı) Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- 4.Öncel,M.- Kumrulu A. ve Çağan N. (2009). *Vergi Hukuku* (17. Baskı). Ankara: Turhan Kitapevi.

Kayseri, 2015.

Saygılarımızla,

YMM ŞEMSİ AZİZ ÇINAROĞLU