

**T.C.
ALTINBAŞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANA BİLİMDALI**

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ
KESENLERİN SORUMLULUĞU**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

MERVE YARAŞ

İSTANBUL - 2019



ALTINBAŞ
ÜNİVERSİTESİ

T.C.
ALTINBAŞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANA BİLİMDALI

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ KESENLERİN
SORUMLULUĞU

MERVE YARAŞ
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TEZ DANIŞMANI
PROF. DR. LEYLA ATEŞ

İSTANBUL - 2019

Bu çalışma tarafımızca incelenmiş olup, kapsam ve kalite açısından Yüksek Lisans/Doktora tezi olmaya yeterli bulunmuştur.



Prof. Dr. Leyla ATEŞ

Danışman

Komite Üyeleri

Prof. Dr. Sevtap YOKUŞ VEZNEDAROĞLU

Altınbaş Üniversitesi



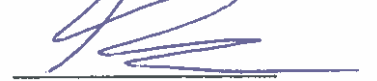
Prof. Dr. Leyla ATEŞ

Altınbaş Üniversitesi



Prof. Dr. Tahir İrfan BARLASS

İstanbul Üniversitesi



Bu çalışma bir Yüksek Lisans/Doktora tezinin tüm gerekli şartlarını taşımaktadır.

Prof. Dr. Sevtap Yokuş Veznedaroğlu



Anabilim Dalı Başkanı

Sosyal Bilimler Enstitüsü onayı: 19/06/2019

Doç. Dr. Nur Banu KAVAKLI BİRDAL
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü



Bu dokümandaki tüm bilgilerin akademik kural ve etiğe bağılı kalınarak yazıldığını ve tez yazım kuralları kapsamında bu çalışmada bulunan ve özgün olmayan bütün bilgi ve materyallerin referanslandırıldığını temin ederim.

[Merve YARAŞ]

[İmza]



ÖZET

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ KESENLERİN

SORUMLULUĞU

MERVE YARAŞ

DANIŞMAN: PROF. DR. LEYLA ATEŞ

MAYIS, 2019

Kamu giderlerinin karşılanması için en önemli finansman kaynağı olan vergiler, gerçek ve tüzel kişilerden kanuni çerçeve içerisinde tahsil edilmektedir. Ancak şekli ve maddi ödevlerin yerine getirilmesi ve verginin ödenmesi bakımından devletin vergi alacağını güvence altına almak amacıyla vergi sorumluluğu ve verginin kaynaktan kesilmesi müesseseleri geliştirilmiştir.

Vergi Hukukunda, vergi mükellefinin yanı sıra vergi sorumlusunun da yükümlülükleri açıklanmış mükellef tabirinin vergi sorumlularına da şamil olduğu belirtilmiştir.

Vergi sorumluluğunun bir türü olan verginin kaynaktan kesilmesi yöntemi ise, birçok ülkenin de vergi sisteminde mevcuttur ve vergi güvenliğini sağlayan bir tahsil yöntemi olarak Türkiye’de de geniş bir uygulama alanı bulmaktadır. Vergi kesen durumundaki vergi sorumlusu, asıl mükellefe yapılan ödemeler üzerinden hesapladığı vergiyi kesip, alacaklı vergi idaresine onun adına yatırmaktadır.

Vergi Usul Kanununun 11. maddesinde müteselsil sorumluluk hususu da düzenlenmiş ve kanun gerekçesinde de gelir vergisi ve katma değer vergisinde müteselsil sorumluluk uygulamasının söz konusu olacağı belirtilmiştir. Ancak katma değer vergisinde müteselsil sorumluluk uygulaması, pek çok tartışmaya ve farklı görüşlere yol açmıştır. Bu nedenle, çalışmamızda VUK 11. maddede düzenlenen vergi kesenlerin sorumluluğu konusu açıklanarak katma değer vergisinde müteselsil sorumluluk uygulaması ve getirdikleri, konuya yargının ve idarenin yaklaşımı hususları incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Sorumlusu, Vergi Kesenler, Tevkifat, Müteselsil Sorumluluk.

ABSTRACT

LIABILITIES OF TAX RESPONSIBLE PARTIES IN TURKISH TAX LEGISLATION

MERVE YARAŞ

SUPERVISOR: PROF. DR. LEYLA ATEŞ

MAYIS, 2019

Taxes, which are the most important source of financing for public expenditures, are collected within the legal framework from real persons and legal entities. However, in order to guarantee the tax revenue and fulfillment of the material duties of tax legislation, the institutions such as tax responsible party and withholding tax were developed by the state.

In tax legislation, taxpayers and tax responsible party are described separately and yet it is seen that definition of taxpayer includes the definition of tax responsible party.

The method of withholding tax, as it is widely used in the tax system of most of the countries, also is used in Turkey thanks to its advantage of guaranteeing the tax revenue. In this aforementioned method, tax responsible party deducts the calculated tax from the payments which are made to the principal taxpayer and pay such amount to tax administration in the name of the principal taxpayer.

In the 11th article of the Tax Procedure Law, joint liability has been regulated and it has been also stated that there will be joint liability in the income tax and value added tax. In this study, the responsibility of the taxpayers and the responsibility of taxpayers in the value added tax are examined.

Keywords: Tax Responsible, Withholding Tax Withholding, Consecutive Responsible.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	iii
ABSTRACT.....	iv
KISALTMALAR LİSTESİ	vii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ SORUMLULUĞU

1.1. Vergi Sorumluluğunun Tanımı	3
1.2. Vergi Sorumluluğunun Özellikleri.....	5
1.3. Diğer Hukuk Kollarındaki Sorumluluk Kavramıyla Karşılaştırılması.....	13
1.4. Vergi Sorumluluğu İlişkisinin Vergi Ödevlileri.....	15
1.4.1. Mükellef	15
1.4.2. Vergi Sorumlusu	16
1.5. Türk Vergi Hukukunda Temel Sorumluluk Türleri	19
1.5.1. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu	19
1.5.2. Mirasçılardan Sorumluluğu	22
1.5.3. Vergi Kesenlerin Sorumluluğu	22

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ KESENLERİN SORUMLULUĞU

2.1. Vergi Kesenlerin Sorumluluğuna İlişkin Yasal Düzenlemeler	25
2.1.1. Vergi Usul Kanununun 11.Maddesi	25
2.1.1.1. Gelir Vergisi Kanunu	35
2.1.1.2. Kurumlar Vergisi Kanunu.....	40
2.1.1.3. Damga Vergisi Kanunu	42
2.1.1.4. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu	44
2.1.1.5. Katma Değer Vergisi Kanunu	47
2.1.2. Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanununun 22.Maddesi	52

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
KATMA DEĞER VERGİSİNDE VERGİ KESENLERİN
SORUMLULUĞU

3.1. Katma Değer Vergisi Kanununun 9.Maddesi Uyarınca Sorumluluğu	58
3.2. Vergi Usul Kanununun 11. Maddesi Uyarınca Müteselsil Sorumluluğu	69
3.3. Türk Yargısının Katma Değer Vergisinde Müteselsil Sorumluluk Hükümlerine Yaklaşımı	78
3.3.1. Anayasa Mahkemesi Kararları ve Yaklaşımı	78
3.3.2. Danıştay Kararları ve Yaklaşımı	87
3.4. Türk İdaresinin Katma Değer Vergisinde Vergi Kesenlerin Sorumluluğu Hükümlerine Yaklaşımı	96
SONUÇ	110
KAYNAKÇA	112

KISALTMALAR LİSTESİ

a.e.	: Aynı Eser
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
a.g.t.	: Adı Geçen Tez
AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
BK	: Borçlar Kanunu
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
E	: Esas
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
K	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
Mük.	: Mükerrer
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
s.	: Sayfa
VİVK	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu



GİRİŞ

Mükellefler, vergi ödevlerinin yerine getirilmesinden esasen kendileri sorumludur. Ancak bazı durumlarda bu ödevlerin yerine getirilmesi yükümlülüğü kanun koyucu tarafından üçüncü kişilere yüklenebilir. İşte bu halde mükellefler vergi borçlusu sıfatlarını korurken, vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesi açısından doğrudan doğruya kendileri sorumlu olmazlar, üçüncü kişiler bu şekli ve maddi ödevlerin yerine getirilmesi bakımından kanunen sorumlu tutulurlar. Bu halde, vergiyi ödeme ve diğer vergi ödevlerini yerine getirme bakımından, mükellef yerine vergi sorumlusu olarak tanımlanan gerçek veya tüzel kişiler sorumlu olurlar.

Vergi sorumluluğunun en tipik örneklerinden biri olan vergi kesme sorumluluğu yani tevkifat, vergi hukukunda ayrıntılı olarak düzenleme alan bulmuştur.

Vergi sorumluluğu ve verginin kaynakta kesilerek vergi idaresine yatırılmasının amacı, devletin bu yolla vergi alacağını emniyet altına almak ve verginin tahsil edilmesini kolaylaştırmaktır. Vergi idaresi, verginin kaynakta kesilmesi yöntemi ile vergi alacağını daha düşük bir maliyetle, güvenlikle ve kolaylıkla tahsil etmiş olacaktır.¹

Vergi kesenlerin sorumluluğuna ilişkin temel ilkeler 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 11. maddesinde ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanununun 22. maddesinde düzenlenmiş olmakla birlikte, VUK 11. maddesi kapsamında vergi kesenlerin sorumluluğuna ilişkin yasal düzenlemeler Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ile Katma Değer Vergisi Kanununda da yer almıştır. Ancak VUK 11. madde uyarınca düzenlenen müteselsil sorumluluğun, Katma Değer Vergisi Kanununda uygulanması hususu tartışmalara yol açmış, idarenin bakış açısı ve yargı kararlarının yanı sıra doktrinde konuya ilişkin farklı eleştirilerin getirilmesine neden olmuştur.

¹ S.Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, 13.Baskı, İstanbul, 2018, s.79.

Bu nedenle öncelikle çalışmanın birinci bölümünde vergi sorumluluğunun tanımı ve özellikleri ile vergi kesenlerin sorumluluğu incelenerek, Türk Vergi Hukukundaki sorumluluk hallerine kısaca değinilecek; ikinci bölümünde vergi kesenlerin sorumluluğu ele alınarak, vergi kesenlerin sorumluluğuna ilişkin “*vergi hukukunun usul kaynakları olan idari usul kodu mahiyetindeki*”² Vergi Usul Kanununun 11. maddesi ve “*tahsil usul kodu*” mahiyetindeki Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanununun 22. maddesi ile ilgili kanunlarda vergi kesenlerin sorumluluğuna ilişkin yasal düzenlemelerden bahsedilecek ve üçüncü bölümünde ise Katma Değer Vergisi Kanunu 9. madde açısından vergi kesenlerin sorumluluğu ile Vergi Usul Kanunu 11. maddede yer alan müteselsil sorumluluğun katma değer vergisi bakımından uygulanması ve uygulamada yer alan bakış açıları Anayasa Mahkemesi kararları, Danıştay ve ilk derece mahkeme kararları ve idarenin yorumuyla karşılaştırılarak incelenecektir.

² Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, Beta Yayıncılık, 8.Baskı, İstanbul, 2016, s. 103.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ SORUMLULUĞU

1.1. Vergi Sorumluluğunun Tanımı

Sorumluluk kelime anlamı olarak Türk Dil Kurumunda yer alan tanımına göre “*kişinin kendi davranışlarını veya kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesi, sorum, mesuliyet demektir*”¹. Genel anlamda sorumluluk, bir kişinin eyleminden dolayı başka birine verilen zararın giderilmesi zorunluluğudur². Hukuk literatüründe sorumluluk, son derece geniş bir anlam taşımakla birlikte her hukuk dalında uygulama alanı bulmakta ve çeşitli anlamlar içermektedir.

Devlet kendisine tanınan vergilendirme yetkisine dayanarak, ödeme gücüne sahip bulunan gerçek kişi ve kurumları vergi mükellefi olarak tanımlayarak asıl vergi borçlusu kabul etmiştir. Fakat bunun yanında, bazı hallerde daha hızlı ve pratik bir yoldan vergiye kavuşmak, vergilendirme yükümlülüklerini hatasız ve tam bir şekilde yapılmasını sağlamak, kamu alacağını emniyet altına almak maksadıyla, vergi mükellefi ile iktisadi ya da hukuki ilişki içinde bulunan bazı üçüncü kişileri de mükellef ile birlikte veya onun yerine vergi borcunun tahsilinden sorumlu tutmuştur. Bunu gerçekleştirebilmek için, vergi sorumluluğu müessesesini geliştirmiştir³.

Vergi Hukukunda sorumluluk, vergiyi doğuran olay şahsında gerçekleşmeyen üçüncü kişilerin kanunla, vergisel maddi ve şekli yükümlülüklerin yerine getirilmesi bakımından vergi idaresine karşı muhatap olmalarını, bazı hallerde ise vergi mükellefi ile birlikte veya mükellef yerine geçerek vergiyi kendi malvarlığından ödemelerini ifade etmektedir⁴. Vergilendirme ilişkisinde, kendisi asıl mükellef olmamakla birlikte, kamu alacağını emniyet altına almak gayesiyle vergiyi doğuran olay kendi şahsında gerçekleşmeyen üçüncü kişilerin, asıl mükellefle gerek kişisel, gerekse vergi konuları itibariyle ilişkileri nedeniyle, kanunlarla vergiye ilişkin maddi

¹ http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid , Çevrimiçi, 5 Mart 2019

² Mustafa Ali Sarılı, **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, Kazancı Hukuk Yayınevi, İstanbul, 2004, s. 209.

³ Adnan Gerçek, “**Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi**”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Ankara, 2005, s. 157.

⁴ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Yayınevi, Ankara, 2006, s.75.

veya şekli yükümlülüklerin yerine getirilmesi açısından vergi idaresine karşı sorumlu olmalarına, bazı hallerde ise vergi mükellefi ile birlikte veya mükellefin yerine geçerek vergiyi kendi malvarlığından ödemelerine vergi sorumluluğu denilmektedir⁵.

Kural olarak vergi sorumlusu, vergi mükellefi ile devlet arasındaki alacak-borç ilişkisinde üçüncü kişi konumundadır. Fakat bununla beraber, geniş anlamda her bir vergi mükellefi kendi borcunun aynı zamanda sorumlusudur, çünkü “*borç ve sorumluluk –istisnai haller dışında- her zaman bir arada bulunur.*” İstisnai hallerde sorumluluktan ayrılmış bir borçluluk halinden bahsedilebilir⁶. Zamanaşımına uğrayarak tabi bir borç haline gelen vergi alacağına, İdarenin alacağını karşı taraftan isteme imkanı kalmadığından, yan yükümlünün borçtan sorumluluğu ortadan kalkmış olur ve yükümlü vergi ödemekten kurutulur; ancak borç hala eksik borç olarak varlığını devam ettirir. Dolayısıyla yükümlünün kamu alacağı zamanaşımına uğramış olsa dahi, daha sonradan yapacağı ödemeler kabul edilir.

Devletin vergi alacağını emniyet altına alma maksadına ilişkin vergi sorumluluğu müessesesi, bir kamu hukuku ilişkisi olup, ancak kanunla düzenlenebilir ve kanunlarda düzenlenen istisnalar haricinde vergi sorumluluğuna ilişkin olarak özel hukuk sözleşmeleri vergi idaresini bağlamaz⁷.

Vergi sorumluluğunun gerçekleşmesi için, vergilendirme ilişkisinden kaynaklanan bir durumun varlığı gereklidir. Bu sebeple vergi sorumluluğu, ilke olarak, sorumluluğun dayanağını oluşturan, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle başlamakta ve vergiyi doğuran olaya ilişkin yükümlülüklerin ortadan kalkmasıyla (ödeme, terkin, takas, zamanaşımı) sona ermektedir⁸.

⁵ Sarılı, a.g.e., s. 29.

⁶ Öncel- Kurumlu- Çağan, a.g.e., s. 75.

⁷ Mustafa Akkaya, “**Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu**”, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/296/2694.pdf>, Çevrimiçi, 01.02.2019, s. 186.

⁸ A.e., s. 187.

Kısaca denilebilir ki, vergi sorumluluğu, vergi mükellefinin kimlik değiştirmiş şeklidir, aslında vergi sorumlusu, ödemede aracılık yapan kişiden başka bir şey değildir.⁹

1.2. Vergi Sorumluluğunun Özellikleri

Vergi, kamu hukukuna dayanan bir borç ilişkisidir ve tek taraflı ödeme yükümlülüğü getirmesi bakımından kanunlarla konulur, değiştirilir ve kaldırılır. Vergi sorumluluğu da tıpkı vergi mükellefiyeti gibi kamu hukuku ilişkisinden doğar ve mükellefiyet gibi sorumlulukla ilgili kurallar da kanunlarla düzenlenir¹⁰. Dolayısıyla, sözleşme ile sorumluluk yaratılmayacağı gibi yine sözleşme ile sorumluluğun ortadan kalkacağına kararlaştırılması da vergi idaresini bağlamaz.

Vergi sorumluluğunun başlangıcı, sorumluluğun ilişkilendirildiği vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesidir, yani sorumluluk ilişkisi kanunun sorumluluğa bağladığı olay gerçekleştiği anda doğar, vergi borcunun ifa edilmesi ile sona erer; sorumluluğun vergi borcu ile doğup, borcun edimi ile ortadan kalkmasına da sorumluluğun bağımlılık niteliği adı verilir¹¹. Borcun edimi yani ödeme dışındaki hallerde de, takas, terkin, zamanaşımı gibi durumlarda da, vergi borcu ortadan kalkacağı için mükellefe başvurulmadığı gibi vergi sorumlusuna da başvurulamayacaktır.

Sorumluluk, miktar olarak da asıl borçla bağımlı olduğundan, sorumluluğun kapsamı da asıl borç miktarının kapsamı ile uyumludur¹².

Kanunen yüklenen görevler yerine getirilmediğinde ve vergi borcu asıl mükelleften tahsil edilemediğinde ancak o zaman vergi sorumlularına başvurulması söz konusu olabilir¹³. Bu hususa sorumluluğun fer'iliği ilkesi denilmektedir¹⁴. Vergi

⁹ Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003, s. 41.

¹⁰ Saban, a.g.e., s. 79.

¹¹ A.e., s.80.

¹² Mualla Öncel, “**Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk**” Prof.Dr.Fadık H.SUR’un Anısına Armağan AÜSBFY. 522, Ankara 1984, s. 40, Aktaran Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, Beta Yayıncılık, 8.Baskı, İstanbul, 2016., s. 77.

¹³ Öncel- Kurumlu- Çağan, a.g.e., s. 80.

¹⁴ A.e.

hukukunda, vergiyi doğuran olayla ilgisi olmadığı halde, asıl vergi borçlusu ile beraber ya da asıl vergi borçlusunun yerine vergiyi kendi malvarlığından ödeme yükümlülüğü bulunan sorumluya fer'i borçlu da denilmektedir¹⁵.

Vergi hukukunda sorumluluk, vergi borcunun emniyet altına alınmasına yönelik -bir takım- güvenceler sağlamayı amaçlamaktadır ki, “*bu iktisadi anlamda mal olurken, hukuki anlamda da eşyadır*”¹⁶. Vergi Hukukunda, devlet vergi alacağı için eşyanın kendi bünyesine sıkı sıkıya bağlı aynı hakka sahip olurken, aynı sorumluluk da bir malın, o mala dair bir vergi alacağının güvencesini oluşturması anlamına gelmektedir¹⁷. Vergi sorumlusu, bütün mal varlığı ile sorumluluktan doğan borcun edimini yerine getirmek zorundadır¹⁸.

Vergi sorumluluğu da, yükümlülük gibi sınırsız değildir, ana borcun ödenmesi, takas gibi hallerde sorumluluk da silinmekte olup, zamanaşımı ile borç ortadan kalkmayıp takip edilebilirliği ortadan kalktığından, yine vergi ile ilgili ödevlerin sona ermesini gerektirir¹⁹.

VUK’da vergi sorumlusunun hak ve yetkilerini açıklayan özel bir düzenleme yapılmamıştır. Fakat anılan kanunun 8/4. maddesinde “*Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen “mükellef” tabiri vergi sorumlularına da şamildir.*” ibaresi ile mükellef hakkında VUK’da öngörülen tüm hak ve yetkilerin vergi sorumluları için de geçerli olacağı işaret edilmiştir²⁰. Ancak konuya ilişkin gerek Danıştay içtihatları gerekse Maliye Bakanlığı’nın özeldeleri dikkate alındığında, vergi sorumlusunun hak ve yetkilerinin mükellef kadar geniş olmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır.²¹ VUK’da mükellefler için öngörülen dava açma, hata düzeltme, takas ve uzlaşma talebinde bulunma gibi hak ve yetkilere, vergi sorumlularının da sahip olup olmadığı²² sırasıyla şu şekilde açıklanmaktadır.

¹⁵ Öncel, a.g.e., s. 40, aktaran Saban, a.g.e., s. 82.

¹⁶ Saban, a.g.e., s. 81.

¹⁷ Öncel, a.g.e., s. 40, aktaran Saban, a.g.e., s. 82.

¹⁸ Öncel, a.g.e., s. 40, aktaran Saban, a.g.t, s. 47.

¹⁹ Saban, a.g.e., s. 82.

²⁰ Sarılı, a.g.e., s.216.

²¹ Öncel- Kurumlu- Çağan, a.g.e., s. 81.

²² Sarılı, a.g.e., s. 44.

Vergi sorumlusunun, vergi idaresinin idari işlemlerine karşı yargı yoluna başvurabilmesi için 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanununda belirtilen davacıda bulunması gereken şartları taşıması gerekmektedir. Vergilendirmeye ilgili idari işlemlere karşı açılan davalar iptal davası mahiyetindedir ve iptal davası açılabilmesi için gerekli olan şart menfaatin ihlal edilmiş olmasıdır²³. Vergi sorumlularının vergilendirmeye ilişkin işlemlere karşı vergi mahkemesinde dava açma yetkisine ilişkin, Danıştay 3.Dairesi 25.12.1984 tarih ve E.1984/3527, K.1984/4075 sayılı kararında²⁴ “*Vergi sorumlularının, istihkak sahipleri adına yapılması gereken tevkifatın miktarı konusunda dava açmaları mümkün değildir*”, Danıştay 4.Dairesinin 24.01.1982 tarih ve E.1981/1710, K.1982/1967 sayılı kararında²⁵ “*Vergi sorumlusunun tevkif suretiyle ödediği vergiye ilişkin beyannameyi ihtirazi kayıtlı vermesi, bu kişilere dava açma ehliyetini kazandırmaz*” yönündedir.

VUK’un “*Vergi Mahkemesinde Dava Açmaya Yetkili Olanlar*” başlıklı 377. maddesinde “*mükelleflerin ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergi ve cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri öngörülmüştür.*” Aynı Kanunun 8. maddesinde de mükellef deyiminin vergi sorumlusunu da kapsadığı açıkça ifade edildiğinden, mükelleflere tanınan hak ve yetkilerin vergi sorumluları için de geçerli olduğu sonucuna ulaşılabilir. O halde bu düşünce neticesinde vergi sorumlusunun da dava açma yetkisi olduğu gayet kabul edilebilir²⁶. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 22.04.2005 tarih ve E.2005/14, K.2005/82 ve 09.03.2007 tarih ve E.2006/287, K.2007/94 sayılı kararı²⁷ ile kanuni yansıma sonucunda KDV’nin gerçek taşıyıcısı haline gelen kişilerin mükellef olmasalar dahi, yüklenmiş oldukları KDV’ye karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri yönünde vermiş olduğu kararlar, vergiyi malvarlığından ödeyen kişinin vergi sorumlusu olsun, nihai vergi yüklenicisi olsun dava açma ehliyetlerinin bulunduğunu göstermektedir. Bu nedenle evleviyetle vergi sorumlularının sorumlu sıfatıyla yapmış oldukları

²³ Sarılı, a.g.e., s. 45.

²⁴ Danıştay 3.D. E.1984/3527, K.1984/4075, 25.12.1984,(Çevrimiçi), <https://www.kazanci.com.tr/>, 04.05.2019.

²⁵ Danıştay 4.D. E.1981/1710, K.1982/1967, 24.01.1982, (Çevrimiçi), <https://www.kazanci.com.tr/>, 04.05.2019.

²⁶ Sarılı, a.g.e., s. 46.

²⁷ Danıştay VDDGK E.2005/14, K.2005/82, 22.04.2005, E.2006/287, K.2007/94, 09.03.2007, (Çevrimiçi), <https://www.kazanci.com.tr/>, 04.05.2019.

vergisel işlemler nedeniyle vergi aslına yönelik dava açabilecekleri görüşünün desteklendiği görülmektedir²⁸.

Vergi mükellefinin de vergi sorumlusu olan gerçek veya tüzel kişinin de, vergilendirme işlemlerine karşı ayrı ayrı dava açmaları aynı zamanda bir takım sorunlara da yol açabilmektedir. Fakat bu problemin çözümü için, vergi kesen sorumlunun açtığı davadan mükellef haberdar edilebilir²⁹, vergi kesen sorumlu tarafından açılıp da kazanılan dava sonucunda fazla ödenen vergi iadesi davacıdan bağımsız olarak gündeme gelebilir³⁰.

Vergi kesen sorumluya dava ehliyeti tanıyan VUK 8/4. maddesi ve 377. maddesine dayanarak mükellef adına vekaleti olmaksızın açtığı dava ile ilgili, Borçlar Kanununun vekaletsiz iş görme hükümlerinin vergi sorumlusu ve vergi mükellefi arasındaki ilişkiye uygulanması gerekir. Çünkü vergi kesen gerçek ya da tüzel kişi ile mükellef arasındaki borç ilişkisi kanundan kaynaklandığından, sebepsiz zenginleşme hükümleri burada uygulanmayacaktır. Çünkü BK uyarınca *“haklı bir sebep olmaksızın bir başkasının mal varlığından veya emeğinden zenginleşen bu zenginleşmeyi geri vermekle yükümlüdür.”* Sebepsiz zenginleşme nedeniyle iadenin söz konusu olabilmesi için ise, malvarlığındaki zenginleşmenin haklı bir neden olmadan gerçekleşmesi gerekir. Oysa burada vergi sorumlusu ile mükellef arasındaki ilişki kanundan kaynaklanmıştır. Dolayısıyla sebepsiz zenginleşme hükümlerinden ziyade, vekaletsiz iş görme hükümlerinin uygulanması gerekmektedir³¹.

Vergi kesen sorumlu, vekaletsiz iş görme hükümleri uyarınca, açtığı davanın bilgilerini, gelişme ve sonucunu mükellefe haber vermekle yükümlüdür. BK hükümleri uyarınca *“vekaleti olmaksızın başkasının hesabına iş gören, o işi sahibinin menfaatine ve varsayılan iradesine uygun olarak görmekle yükümlüdür. İş sahibi, iş görmeden doğan faydaları edinme hakkına sahiptir.”* Vergi mükellefi de (iş sahibi), vergi kesenin (vekaletsiz iş gören), dava sonucunda elde ettiği menfaatin (vergi)

²⁸ Ozan Öztürk, **Bir Vergi Tekniği Yöntemi Olarak Kaynakta Vergileme**, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, 1.Baskı 2018, s. 53.

²⁹ Levent Yaralı, **“Danıştay Kararları Işığında Vergi Kesenlerin Dava Ehliyeti”**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt:71, Sayı: 2, 2013, s. 550.

³⁰ Akkaya, a.g.m., s. 198.

³¹ Yaralı, a.g.m., s. 550.

kendisine devrini vekaletsiz iş görme hükümlerine dayanarak isteme hakkına sahiptir³². Bu tür rücu tazminat davalarında adli yargı yeri görevli bulunmaktadır. Özel hukuk kişisi tarafından zarara neden olan özel hukuk kişisine karşı da rücu tazminat istemiyle dava açılması mümkündür³³. Uyuşmazlık Mahkemesinin 15.04.1985 tarih ve E.1985/3, K.1985/9 sayılı kararında³⁴, özel hukuk tüzel kişisinin işçisine ait vergi borcunu sorumlu sıfatıyla Hazine ve Maliye Bakanlığına³⁵ ödediği, daha sonra ödediği bedeli rücu işçiden tahsil istemiyle açtığı davada, dava önce iş mahkemesine açılmış, görev yönünden vergi mahkemesine gönderilmiş, vergi mahkemesi ise ihtilafın vergiden kaynaklı olmayıp görev yerinin adli yargı olması gerektiği yönünde karar vermiş ve çıkan olumsuz görev uyuşmazlığı neticesinde adli yargı yerinin görevli olduğuna hükmedilmiştir. *“Dava; kıdem tazminatında, gelir vergisi bakımından yanlış istisna uygulandığından noksan ödenen gelir vergisinin davacı tarafından, davalı adına ödenmesi üzerine, ikmalen ödenen verginin davalıdan tahsil istemine ilişkindir. Görüldüğü gibi istisnanın yanlış uygulandığı ve sonuçta ikmalen ödenen verginin ödenmesi gerektiği hususunda, yükümlü ile idare arasında bir ihtilaf bulunmamakta, durum böyle olunca da anlaşmazlık vergi ihtilafına ilişkin olmamaktadır. Şu haliyle dava; davalıya ait vergi borcunun, sorumlu sıfatıyla davacı tarafından ödenmesi nedeniyle bu miktarın davalıdan tahsili için açılmış rücu davası niteliğinde olup, anlaşmazlığın BK hükümlerine göre çözümü gerekir. BK’na dayalı hak iddialarına ilişkin anlaşmazlıkların çözümü ise, adli yargı yerlerinin görev alanına girmektedir.”*

Öte yandan vergi sorumlularının, bu sıfatları nedeniyle kendilerine tarh edilen vergilere ve cezalara karşı dava açabilmelerine ise hiçbir engel bulunmamaktadır³⁶.

VUK 116.maddesinde vergi hatası, *“vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması”* şeklinde tanımlanmaktadır.

³² Yaralı, a.g.m., s. 550.

³³ Cemil Kaya, **“Rücu Tazminat İstemiyle Açılan Davalarda Görevli Yargı Yerinin Belirlenmesi Konusunda Uyuşmazlık Mahkemesi Uygulaması”**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt: 70, Sayı:1, 2012, (Çevrimiçi), 06.02.2019, s. 122.

³⁴ Uyuşmazlık Mahkemesi E.1985/3, K.1985/9, 15.04.1985, (Çevrimiçi), <https://www.kazanci.com.tr/>, (Çevrimiçi), 04.05.2019.

³⁵ 703 sayılı KHK ile Maliye Bakanlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı olarak değişmiştir.

³⁶ Gerçek, a.g.m., s. 166.

Düzeltilmenin söz konusu olabilmesi için, öncelikle hatanın tespiti gerekir ki, bu durum ilgili memurun hatayı tespit etmesi, üst memurun inceleme sırasında hatayı görmesi veya ilgilinin itirazı ile olabilmektedir³⁷. Kural olarak düzeltmeyi mükellef isteyebilir, VUK'da vergi sorumlularının vergilendirme işlemlerine karşı düzeltme talebinde bulunma yetkileri ile ilgili açık bir düzenleme yer almamaktadır³⁸. Bu hususa ilişkin Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 04.11.1976 tarih ve 2128-10216 sayılı muktezasında “*düzeltilmeye konu olan hatalı vergilendirmelerde sorumluların kendisinden fazla vergi istenen veya alınan kişi olmadıklarını, dolayısıyla düzeltme başvurusu yapma yetkilerinin bulunmadığı yolunda görüş bildirirken*”³⁹, Danıştay 4.Dairesinin 27.01.1976 tarih ve E.1975/836., K.1976/157 sayılı kararında⁴⁰ “*Hizmet erbabının ücretinden tevkif edilerek vergi dairesine yatırılan vergilerin, vergi sorumlusu tarafından düzeltme talep edilerek geri istenemeyeceği*”, Danıştay 7.Dairesinin 27.03.1987 tarih ve E.1985/981, K.1987/3527 sayılı kararında⁴¹ “*Vergi sorumlusu sıfatıyla mükelleften yersiz olarak kestiği vergiyi ilgili yılda vergi dairesine yatıran, ancak daha sonra red ve iade için düzeltme talebinde bulunan sorumlu kurum talebinin, asıl mükellef talepte bulunmadığı için kabulü mümkün değildir*” şeklinde karar vermiştir.

Diğer yandan Danıştay 4.Dairesinin 23.01.1986 tarih ve E.1985/3523, K.1986/343 sayılı kararında⁴² “*Vergi mükellefinin vergilendirme hatası nedeniyle malvarlığında meydana gelen azalmayı, vergi sorumlusunun adli mahkeme kararıyla almış olması halinde, düzeltme talebinde bulunmasının kendi açısından bir menfaat sağlayamayacağı, vergi sorumlusunun da mahkeme kararı nedeniyle ödediği tutar için mükellefe rücu hakkının bulunmadığı dikkate alınarak vergi sorumlusunun hata düzeltme talebinde bulunabileceği*” doğrultusunda karar vermiştir.

³⁷ Saban, a.g.t., s. 91.

³⁸ Sarılı, a.g.e., s. 46.

³⁹ Saban,a.g.t., s. 92.

⁴⁰ Danıştay 4.D., E.1975/836., K.1976/157, 27.01.1976, (Çevrimiçi), <https://www.kazanci.com.tr/>, 04.05.2019.

⁴¹ Danıştay 7.D.,E.1985/981, K.1987/3527, 27.03.1987, (Çevrimiçi), <https://www.kazanci.com.tr/>, 04.05.2019.

⁴² Danıştay 4.D.,E.1985/3523, K.1986/343, 23.01.1986, (Çevrimiçi), <https://www.kazanci.com.tr/>, 04.05.2019.

Mükellef tabiri, VUK'nun 8. maddesi uyarınca vergi sorumlularını da kapsadığından, o halde vergi sorumlularının da vergilendirme işlemlerine ilişkin hata düzeltme talebinde bulunma haklarının olduğu düşünülebilir⁴³. Vergi sorumlusunun bu hakkını kullanması ve hata düzeltme talebinin kabul edilmesi halinde, fazla veya yersiz kesilen ve tahsil edilen verginin vergi sorumlusuna değil de asıl mükellefe iade edilmesi gerekmektedir⁴⁴.

Dava açma ve hata düzeltmeden sonra VUK'da mükellefler için tanınmış olan bir diğer hak da, takas imkanından faydalanmadır. Takasın vergi sorumluları için söz konusu olup olamayacağı da tartışmalı bir husustur. BK 139. maddesine göre göre takasın gerçekleşmesi için; karşılıklı alacakların varlığı, alacakların aynı nitelikte olması, muaccel olması, karşılıklı alacakların geçerli olması ve dava hakkı ile teyid edilmiş bulunmaları, takas bildiriminde bulunulması gerekmektedir. AATUHK'nun 23. maddesinde “*tahsil edilip de kanuni sebeplerle reddi icabeden amme alacakları, istihkak sahiplerinin reddiyatı yapacak olan amme idaresine olan muaccel borçlarına mahsup edilmek suretiyle reddolunur.*” Hükmü yer almaktadır. Söz konusu hükümde mahsup deyimini ile anlatılmak istenilen aslında takastır⁴⁵. Mahsup, bir alacağın net olarak hesaplanması için bir başka alacağın, bu alacaktan indirilmesini belirtmektedir ki dolayısıyla mahsup için tek taraflı bir alacak takas için karşılıklı iki alacak olmalıdır⁴⁶. Vergi hukuku için mahsup ise, verginin tarh aşamasında, takas ise, verginin tahsili aşamasında söz konusudur⁴⁷.

Vergi mükelleflerinin, ödemekle yükümlü oldukları vergileri hazineden olan alacakları ile takas etme hakları bulunmakta iken, vergi sorumlularının bu sıfatla ödedikleri vergileri mükellef sıfatıyla daha önce ödemiş oldukları fakat kanuni nedenlerle iadesi gereken kişisel alacaklarla takas talebinde bulunup bulunamayacağı konusunda kanuni bir düzenleme bulunmamaktadır⁴⁸. Danıştay 4.Dairesinin 3.3.1977

⁴³ Sarılı, a.g.e., s. 48.

⁴⁴ A.e., s. 48.

⁴⁵ Mualla Öncel, “**Türk Vergi Hukukunda Takas**”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 35, Sayı: 1-4, 1978, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/307/2935.pdf> ,(Çevrimiçi) 04.05.2019, s. 14.

⁴⁶ Sarılı, a.g.e., s. 49.

⁴⁷ Öncel, a.g.m., s. 14.

⁴⁸ Sarılı, a.g.e., s. 49.

tarikh ve E.1975/2947, K.1977/616 sayılı kararında⁴⁹ “*Vergi sorumlularının bu sıfatlarıyla vergi dairesine yatırmak zorunda oldukları vergileri, mükellef sıfatıyla ödemiş oldukları ancak kanuni nedenlerle iadesi gereken alacakları ile takas talebinde bulunma yetkilerinin olmadığı*” yönünde karar vermiştir.

Danıştay kararının gerekçesi, vergi sorumlusunun takas talebine konu olan vergi borcunun gerçek mükellefi olmadığı, bu nedenle ödemesi gereken vergiler ile devletten olan alacakların takası için talepte bulunma yetkisine sahip olmamasıdır ki⁵⁰, “*vergi sorumluları AATUHK’nun 3. maddesinde kamu borçluları arasında sayılmaları sebebiyle kamu borçlusu sıfatıyla takas talebinde bulunma yetkisine sahip olabilmeleri gerektiği nedeniyle Danıştay’ın bu görüşüne katılmak mümkün değildir*”⁵¹.” AATUHK’nun 3. maddesine göre, vergi sorumlusunun da kamu borçlusu sıfatına sahip olduğu düşünüldüğünde, takas talebinde bulunmasına engel teşkil edecek bir durum yoktur, hatta usul ekonomisi bakımından takas imkanının vergi sorumlusuna da tanınması gerekmektedir⁵².

Bazı vergi uyuşmazlıklarında, vergi idaresi ile mükelleflerin bir araya gelmesi ve bu yol ile uyuşmazlığın anlaşarak ortadan kaldırılmasına uzlaşma denmektedir⁵³. Uzlaşmanın amacı, uyuşmazlıkların yargıya intikalini önleyerek en kısa sürede çözüme kavuşturulmasıdır ve vergi uyuşmazlıklarının çözümünde en sık başvurulan yöntemdir⁵⁴. VUK 376. maddesine göre, “*ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergilerle bu vergilere ilişkin vergi ziyayı cezaları için uzlaşma yoluna başvurulabilir.*”

VUK ek 7. maddesinde, mükelleflerin veya cezaya muhatap olanların uzlaşma talebinde bulunabileceği belirtilmiştir. O halde, vergi sorumlularının adlarına vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğ edilmesi ve kanunda belirtilen diğer

⁴⁹ Danıştay 4.D.,E.1975/2947, K.1977/616, 3.3.1977, (Çevrimiçi), <https://www.kazanci.com.tr/>, 04.05.2019.

⁵⁰ Öncel, a.g.m., s. 55.

⁵¹ Sarılı, a.g.e., s. 49.

⁵² Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s. 179.

⁵³ Sarılı, a.g.e. s. 50.

⁵⁴ Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku-Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Yazarın Kendi Yayını, Trabzon, Ağustos, 2014, s. 117.

şartları taşımaları halinde gerek tarhiyat öncesi gerekse tarhiyat sonrası aynen mükellefler gibi uzlaşma talebinde bulunma hakları vardır⁵⁵.

1.3. Diğer Hukuk Kollarındaki Sorumluluk Kavramıyla Karşılaştırılması

Bu kısma kadar yapılan açıklamalarda vergi hukukunda vergi sorumluluğunun tanımı ve özellikleri anlatılmış olup, bu bölümde ise diğer hukuk kollarındaki (medeni hukuk, ceza hukuku, idare hukuku) sorumluluk kavramı incelenecek ve karşılaştırılacaktır.

Hukuki sorumluluk, borç ilişkisinden kaynaklanan borcu, kendi isteği ile yerine getirmeyen borçlunun, bu davranışı sonucunda alacaklının devlet organları aracılığı ile alacağını elde etmesini ifade eder⁵⁶.

Medeni Hukukta sorumluluk, bir taraftan alacaklının hakkını alması için borçluya ait olan mal varlığına icra yolu ile el koyabilmesi ve aynı zamanda borçlunun bunlara katlanmak zorunda olmasıdır⁵⁷. Geniş anlamda sorumluluk, hem sözleşme dışı sorumluluğu, hem de akdi sorumluluğu kapsamaktadır⁵⁸. Bunun yanında kişinin haksız fiilinden sorumlu tutulabilmesi için de belli şartların mevcut olması aranır. Burada temel prensip kusur sorumluluğu olmakla birlikte (kast ve ihmal şeklinde gerçekleşebilir), hukuka aykırı olan bir eylemle başkasına zarar veren bir kişinin objektif sorumluluk olarak adlandırılan kusura dayanmayan sorumluluk şekli de hukuk sisteminde kabul edilmiştir⁵⁹. Son yıllarda gerçekleşen teknolojik gelişmeler ve buna bağlı tehlikelerin artması nedeniyle kusur sorumluluğu, zarar görenleri hukuki anlamda tam olarak koruyamamış, bu nedenle birçok hukuk sisteminde sorumlu kimsenin kusuru olmadan neden olduğu zararın da tazmin edilmesi gerektiği görüşünde hareketle, kusursuz sorumluluk prensibi benimsenmiştir. Hakkaniyet sorumluluğu, tehlike sorumluluğu, dikkat ve özen yükümlülüğünden doğan sorumluluk türleri, kusur sorumluluğunu yer yer

⁵⁵ Sarılı, a.g.e., s. 50.

⁵⁶ Sarılı, a.g.e., s. 210.

⁵⁷ Saban, a.g.t., s. 6.

⁵⁸ Fikret Eren, **Borçlar Hukuku**, Beta Yayıncılık, 8.Baskı, İstanbul, 2003, s. 445.

⁵⁹ Saban, a.g.t., s. 6.

zayıflatmış, hatta bazı durumlarda ortadan kaldırmıştır⁶⁰. Kusura dayanmayan sorumlulukta Borçlar Kanunu ve Medeni Kanun'da sayılan başlıcaları; adam çalıştırmanın, bina ve diğer yapı eseri malikinin, hayvan tutucusunun, ev başkanının, taşınmaz malikinin ve ayırt etme gücünden yoksun olanların sorumluluğudur.

Genel ceza hukuku kabulleriyle kanunun suç saydığı bir fiilden dolayı bir kişinin cezalandırılabilmesi için, kişinin sorumlu olması gerekir⁶¹. Ceza hukukunda sorumluluk ise, isnad kabiliyetini haiz bir kişi suç işlediğinde, devletle kişi arasında bir ceza ilişkisi kurulmakta ve bu ilişki, kişiye bir takım yükümlülükler getirmektedir. Sonuç olarak, kişi meydana getirdiği sonuç nedeniyle, zararı tazmin etmek veya cezaya çarptırılmak zorundadır⁶². Ceza sorumluluğunun gerçekleşmesi için, failin kusurlu davranmış olması ve meydana gelen sonuca bu kusurlu davranışla ulaşmış olması gerekmektedir⁶³. Kusur, kast veya taksir biçiminde gerçekleşebilir.

Ceza sorumluluğunun temel şartı, insan davranışının iradi olarak gerçekleştirilmesidir. Bu nedenle, insan, iradi olarak gerçekleştirmediği fiil hukuka aykırı bile olsa, bu fiilden dolayı sorumlu tutulmayacaktır⁶⁴. Ancak, söz konusu kusur sorumluluğunun yanında, toplumun her türlü zarardan ya da zararlı sonuçları olabilecek hareketlerden korunması gerektiği fikri nedeniyle objektif sorumluluk (kusursuz sorumluluk) prensipleri de ceza hukuku içerisinde yer almıştır. Ancak burada da hareketin iradi olması ve hareketle netice arasında bir illiyet bağının bulunması gerekmektedir⁶⁵.

Bir hukuk devletinde İdare, işlemlerinin hukuka uygunluğu yönünden sorumlu olduğu gibi, idari işlem ve eylemlerinden doğacak zararların tazmin edilmesinden de sorumludur⁶⁶. İdarenin mali sorumluluğu açık bir Anayasa hükmüdür. Anayasanın 125.maddesinin son fıkrasına göre: “*İdare, kendi eylem ve*

⁶⁰ Saban, a.g.t., s. 6.

⁶¹ Ertan Çomaklı, **Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2008, s. 112.

⁶² Saban, a.g.t., s. 4.

⁶³ Nazmiye Özenbaş, “**Ceza Sorumluluğunun Gelişimi**”, <https://jurix.com.tr/article/5762>, (Çevrimiçi), 06.03.2019.

⁶⁴ A. e.

⁶⁵ Saban, a.g.t., s. 5.

⁶⁶ Zehra Odyakmaz, Ümit Kaymak, İsmail Ercan, **İdare Hukuku**, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, 16.Baskı, 2015, s. 175.

işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür.” Bu nedenle, idare kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemek hususunda takdir yetkisine sahip değildir.

İdarenin mali sorumluluğunun dayanağı olarak kabul edilen kusur, Devletin üstlendiği yeni yeni görevler nedeniyle, bireylere zarar verme ihtimalinin artması üzerine, İdarenin belirtilen anlamda bir kusuru bulunmasa bile, bireylere verdiği zarardan sorumlu olacağı kabul edilmeye başlanmıştır. Böylece İdarenin sorumluluğu, kusur sorumluluğu ve kusursuz sorumluluk olmak üzere ikiye ayrılmıştır⁶⁷. Kusur sorumluluğu; hizmet kusuru ya da kişisel kusura dayanırken, kusursuz sorumluluk hali ise tehlike (risk) ve kamu külfetleri karşısında eşitlik (hakkaniyet-nesafet) ilkelerine dayanmaktadır⁶⁸.

Vergi hukukundaki sorumluluk kavramında ise, alacağını güvence altına almak için, devlet pek çok çeşitli durumlarda üçüncü kişileri de bir vergiye ilişkin şekli ödevleri yerine getirmek veya onun yerine vergi borcunu ödemek zorunda tutabilir⁶⁹.

Vergi hukukunda vergi sorumluluğuna ilişkin ödevli taraflar, mükellef ve vergi sorumlusu olarak açıklanacaktır.

1.4. Vergi Sorumluluğu İlişkisinin Vergi Ödevlileri

1.4.1. Mükellef

Vergi mükellefi, VUK'nun 8/1. maddesinde “*Vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettip eden gerçek veya tüzel kişi*” olarak tanımlanmıştır. Verginin kanuniliği ilkesinden hareketle kişinin vergi mükellefi olmasını kanun belirler.

Mükellefin, vergi borcunu ödemesini ifade eden maddi yükümlülüğünün yanı sıra, Vergi Usul Kanununun 157-257. madde aralığından düzenlenen “*Mükellefin Ödevleri*” ile ilgili hükümlerde vergi mükellefinin defter tutma, beyanname verme,

⁶⁷ Metin Günday, **İdare Hukuku**, İmaj Yayınevi, Ankara, 2004, s. 330.

⁶⁸ Odyakmaz, Kaymak, Ercan, a.g.e., s. 176-187.

⁶⁹ Saban, a.g.t., s. 7.

bildirimde bulunma gibi bir takım şekli ödevlerinin de bulunduğu belirtilmiştir. Böylece, vergi kanunları uyarınca mükellef tarafından yerine getirilmesi gereken tüm şekli ve maddi ödevlerin tamamı vergi yükümlülüğü veya vergi mükellefiyeti olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla maddi ve şekli ödevlerin birlikte yerine getirilmesi vergi mükellefinin geniş anlamda sorumluluğudur⁷⁰.

Vergi mükellefi ile vergi sorumlusu arasındaki farkı belirleyen temel kriter; vergiyi doğuran olayın mükellefin kendi şahsında gerçekleşmiş olması ve vergi borcunu mükellefin kendi malvarlığından ödemek zorunda olmasıdır⁷¹.

Vergi mükellefi gerçek veya tüzel kişi, özel hukuk kişisi veya bir kamu kurumu, vatandaş veya yabancı bir gerçek ya da tüzel kişi olabilir⁷².

Vergi hukukunda ehliyetin temeli vergi ödeme gücüdür⁷³. VUK'nun 9. maddesinde “*mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir. Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz*” hükmü yer almaktadır. O halde, kanunen yasaklanmış işlerle uğraşan bir kişi veya kanuni ehliyeti bulunmayan bir kimse, vergiyi doğuran olayı gerçekleştirdiğinde, vergi mükellefi olacaktır. Bu nedenle, vergi hukukunda medeni hukuktan farklı bir ehliyet anlayışı kabul edilmiştir⁷⁴. Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş olması, mükellefiyetin doğumuna mani olmaz.

1.4.2. Vergi Sorumlusu

Vergi alacağını emniyet altına almak, verginin en kısa, pratik ve güvenli bir şekilde tahsilini sağlamak, vergi ödevlerinin tam olarak yerine getirilmesini gerçekleştirmek amacıyla, vergi kanunlarında belirtilen hallerde verginin ödenmesinden asıl vergi mükellefi ile birlikte ya da onun yerine üçüncü kişi konumundaki kişi veya kişilerin sorumlu tutulması mümkündür⁷⁵. Hukukta sorumluluk, iradi sorumluluk ve yasal sorumluluk olmak üzere ikiye ayrılır. Vergi

⁷⁰ Gerçek, a.g.m., s. 158.

⁷¹ Öncel- Kurumlu- Çağan, a.g.e., s. 72.

⁷² Öncel- Kurumlu- Çağan, a.g.e., s. 73.

⁷³ A.e.

⁷⁴ Gerçek, a.g.m., s. 159.

⁷⁵ Sarılı, a.g.e., s. 42.

sorumluluğu yasal bir sorumluluk olduğundan, sorumlu olan kişilerin bu sorumluluğu yerine getirip getirmeme hususunda bir takdir yetkileri veya seçimlik hakları yoktur. Bu tür sorumlulukta tek belirleyici olan kanun hükmüdür. Durum böyle olunca, vergi hukukundaki özellikle vergi kesen konumundaki vergi sorumluları, vergi kesmek ve kestikleri vergileri tam olarak ve zamanında bağlı oldukları vergi idaresine yatırmak zorundadır⁷⁶.

Anayasa Mahkemesinin 25.05.1993 tarih ve E.1993/3, K.1993/20 sayılı kararında⁷⁷ “*Vergi hukukunda, Devletin vergi alacağına doğması için, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekmektedir. Vergiyi doğuran olay VUK'nun 19. maddesinde : ‘Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder’ biçiminde tanımlanmıştır. Vergiyi doğuran olay, vergi yükümlüsünü belirler. Vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşen ve malvarlığından vergi borcunu ödemek zorunda olan kişi, verginin yükümlüsüdür. Vergilendirme ile ilgili ödevlerini kendi vergi borcu için yerine getiren kişi ‘vergi yükümlüsü’ (mükellefi); başkasının vergi borcu için bu görevleri yasalar gereği yerine getirenler (üçüncü kişiler) ‘vergi sorumlusu’durlar’*” açıklamaları ile vergi mükellefi ve vergi sorumlusu bu ifadelerle tanımlanmıştır.

Vergi hukukunda kural olarak vergi mükelleften tahsil edilmekle birlikte, hayatın akışında bir kısım iktisadi ve hukuki ilişkiler bazen mükellefin vergisinin bir başkasından alınmasını vergileme ve bilhassa tahsil kabiliyeti açısından neredeyse mecburi kılar. Vergi sisteminde de vergi sorumluluğu kurumunun getirilme amaçları; kamu alacağını emniyet altına almak, verginin tahsil süresini kısaltarak tahsil edilmesini kolaylaştırmak, vergi idaresinin üzerindeki yükü azaltmak olarak sıralanabilir⁷⁸.

⁷⁶ Ahmet Erol, **Türk Hukukunda Ücret ve Ücretin Vergilemesi**, İSMMO Mevzuat Yayınları, İstanbul, 2012, s. 184.

⁷⁷ Anayasa Mahkemesi, E.1993/3, K.1993/20, 25.05.1993 ,(Çevrimiçi), <http://kararlar.yeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/7093db43-519c-431f-b3d3-938aa96288bb?excludeGercek=False&wordsOnly=False>, (Çevrimiçi), 27.03.2019.

⁷⁸ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, (Vergi Hukuku olarak adlandırılmıştır.), Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 10.Baskı, 2019, s.92.

Kamu alacağının güvenliğini sağlamaya yönelik olarak getirilen vergi sorumluluğu, üçüncü kişilerin, kanunla, vergi ödevine dair maddi ve şekli yükümlülüklerin yerine getirilmesi bakımından vergi idaresine karşı sorumlu olmalarını, belirli hallerde mükellefle birlikte veya mükellef yerine geçerek vergiyi kendi malvarlıklarından ödemelerini ifade eder⁷⁹.

Sorumluluğun da doğumu, tıpkı vergi mükellefiyeti gibi kamu hukuku ilişkisinden kaynaklanmaktadır. Sorumluluğa dair özel sözleşmeler, yine aynen mükellefiyette olduğu gibi, kanunlarla kabul edilen durumlar dışında vergi idaresini bağlamaz. Bu sebeple kanunlarda aksine bir hüküm bulunmadıkça sözleşme yoluyla sorumluluk doğmaz ve sözleşme yoluyla sorumluluk ortadan kaldırılamaz⁸⁰. Örneğin, bir işveren tarafından işçisine ödenen ücrete ilişkin vergilerin, doğrudan işçi tarafından vergi idaresine yatırılmasına dair yapılan sözleşme idareyi bağlamayacağı için işverenin sorumluluğu ortadan kalkmayacağı gibi, işçi üzerinde de yeni bir sorumluluk doğmaz.

Doktrinde vergi sorumluluğunun devrine dair sözleşmelerin taraflar arasındaki iç ilişkide geçerli olabileceği görüşü yanında, geçerli olmayacağına dair görüşler de bulunmaktadır. Taraflar arasında yapılan bu tür sözleşmelerin vergi idaresini bağlamamasına karşın, ilke olarak taraflar arasındaki iç ilişkide geçerli olmaması için bir engel bulunmadığı düşünülmektedir⁸¹.

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile birlikte sorumluluk başlar, bir diğer deyişle, sorumluluk talebi, kanunun sorumluluğu bağladığı olay gerçekleştiği anda oluşur ve borcun ödenmesi ile sona erer, bu duruma sorumluluğun bağımlılık niteliği denir⁸². Vergi borcunun ödeme dışındaki hallerde ortadan kalkması durumunda, örneğin takas, terkin, zamanaşımı gibi hallerde, vergi borcu ortadan kalktığından mükellefe başvurulmadığı gibi, vergi sorumlusuna da başvurulamaz⁸³.

⁷⁹ Akkaya, a.g.m., s. 205.

⁸⁰ Öncel- Kurumlu- Çağan, a.g.e., s. 80.

⁸¹ Sarılı, a.g.e., s. 214.

⁸² Öncel- Kurumlu- Çağan, a.g.e., s. 80.

⁸³ Saban, a.g.e., s. 80.

Vergi sorumlusu da mükellef gibi gerçek ve tüzel kişidir. Vergi sorumlusu aslında maddi olarak vergi borçlusu değildir, bazı yükümlülükleri yerine getirmeye mecbur tutulan kimsedir. Vergi borcu aslında yükümlülük olarak mükellef üzerindedir, vergi idaresi alacağını mükellefin malvarlığından alır. Mükellef ile vergi sorumlusunu birbirinden ayıran husus, mükellefin ödediği vergi borcu kendi malvarlığından ödenir, vergi sorumlusunun ödediği vergi ise mükelleften kestiği veya tahsil ettiği vergidir⁸⁴. VUK'un 8. maddesine göre vergi sorumlusu, vergiyi mükellef adına ödeme yükümlülüğü olan kişi olmasının yanı sıra, VUK'un diğer maddeleri de dikkate alındığında, vergi sorumlusunun bildirimde bulunma, defter tutma, bilgi verme, muhtasar beyanname verme gibi bazı şekli vergisel yükümlülüklerinin de bulunduğu anlaşılmaktadır⁸⁵.

1.5. Türk Vergi Hukukunda Temel Sorumluluk Türleri

Vergi hukukunda mükellefe ait vergiye dair maddi ve/veya şekli yükümlülüklerin yerine getirilmesi bakımından, mükellef dışında bazı kişiler de sorumlu tutulabilmektedir. Bu şekilde vergi sorumlusu kendi vergisinden değil, vergi mükellefi durumunda bulunan başkasının vergi ödevlerinden sorumlu olmaktadır⁸⁶. Mükellefiyet ve sorumluluğa bağlı VUK'nda kanuni temsilcilerin sorumluluğu, vergi kesenlerin sorumluluğu ve mirasçılarının sorumluluğu olarak üç temel kavram yer almaktadır. Vergi kesenlerin sorumluluğu tez konusu olması nedeniyle ayrıntılı olarak incelenecek olup, kanuni temsilcilerin sorumluluğu ve mirasçılarının sorumluluğu kısaca bu bölümde ele alınacaktır.

1.5.1. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu

Mükelleflerin temsilcilerinin vergi sorumluluğu, vergi hukukuna özgü bir kurum olup, özel hukukta kural olarak temsilcinin işlemlerinden temsil edilen sorumlu iken, vergi hukukunda temsilciler mükellef için yaptıkları ve/veya yapmayı

⁸⁴ Yunus Şengöz, Fazıl Aydın, Fatih Acar, **Mükellefin Ödevleri ve Hakları**, Gelir Kontrolörleri Derneği, Ankara, 2011, s. 18.

⁸⁵ Sarılı, a.g.e., s.215.

⁸⁶ Şenyüz, Yüce, Gerçek, (Vergi Hukuku), s. 93.

ihmal ettikleri vergi ödevleri nedeniyle, belli şartlar altında şahsen sorumlu olmaktadırlar⁸⁷.

Gerçek kişilerin vergi mükellefi olabilmesi için fiil ehliyetine sahip olması şart değildir, fiil ehliyetine sahip olmayan küçük ve kısıtlılar da vergi mükellefi olabilirler⁸⁸. VUK 10. maddeye göre, “*küçüklerin ve kısıtlıların vergi mükellefi olmaları halinde, bunların vergilendirmeye ilişkin ödevleri kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir.*”

Kanuni temsilciler vergi kanunlarına göre ödevleri eksiksiz ve zamanında yerine getirirlerse vergi, küçük veya kısıtlının malvarlığından alınır ancak, bu ödevler yerine getirilmezse bu sebeple mükellefin malvarlığından kısmen veya tamamen tahsil edilemeyen vergi, verginin alınamamasına yol açan kanuni temsilcilerin malvarlığından alınmaktadır⁸⁹. Madde hükmü, Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin Türkiye’deki temsilcileri hakkında da geçerlidir⁹⁰.

Vergi kabahatleri bakımından, küçük ve kısıtlı olan mükelleflerin vergisel işlemleri nedeniyle ceza kesilmesi halinde cezalar doğrudan kanuni temsilciler adına kesilir⁹¹. VUK’nun 332. maddesinde göre, “*velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma devredilmiş bulunanlar, yani küçükler ve kısıtlılar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar.*” Bu haliyle, vergi aslı bakımından kanuni temsilcinin sorumluluğu ikinci derecede bulunurken, vergi cezaları bakımından birinci derecede bulunmakta ve kanuni temsilci ödemek zorunda kaldığı cezalar için küçük veya kısıtlıya başvuramamaktadır⁹². Ancak kanuni temsilci ödemek zorunda kaldığı vergi aslı için, kendinin vergi borçlusu olmaması nedeniyle asıl borçlu olan küçük ve kısıtlıya rücu edebilir⁹³.

⁸⁷ Karakoç, a.g.e., s. 164.

⁸⁸ Şenyüz, Yüce, Gerçek, (Vergi Hukuku), s. 95.

⁸⁹ Karakoç, a.g.e., s. 164.

⁹⁰ Oktar, a.g.e., s. 80.

⁹¹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, (Vergi Hukuku), s. 96.

⁹² A.e., s. 96.

⁹³ Oktar, a.g.e., s. 81.

Mükellef ya da vergi sorumlusunun tüzel kişi olması halinde, vergisel ödevlerin yerine getirilme yükümlülüğü kanuni temsilcilerine aittir⁹⁴. Tüzel kişilerde temsil organlarının kimler olduğu, tüzel kişinin tür ve özelliğine göre kanunlarda belirtilmektedir⁹⁵. VUK'nun 10. maddesine göre, temsil organını oluşturan tüzel kişilerin vergi yükümlülüklerini yerine getirmemeleri ve bu yüzden tüzel kişinin malvarlığından verginin kısmen veya tamamen alınamaması halinde alınamayan vergi, buna neden olan temsilcilerin şahsi malvarlığından alınmaktadır. Bu halde kanuni temsilciler, mükellef tüzel kişi adına ödedikleri vergi aslını tüzel kişiye rücu edebilmektedirler. Vergi kanunlarına aykırılık nedeniyle kabahat işlenmesi halinde, para cezaları öncelikle tüzel kişiliğe kesilir ve cezanın tüzel kişiden tahsil edilememesi halinde kanuni temsilciye başvurulur⁹⁶. Bu durumda kanuni temsilcinin sorumluluğu ikinci düzeyde ve fer'i sorumluluk olarak karşımıza çıkar ve kanuni temsilciler ödemek zorunda kaldıkları cezalar için özel hukuk hükümleri çerçevesinde tüzel kişiye rücu edebilirler⁹⁷.

Mali nitelikteki cezalar tüzel kişi adına kesilirken, VUK'nun 359. maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için aynı kanunun 359. ve 360. maddelerinde öngörülen cezalar, bu fiilleri işleyenler hakkında uygulanır çünkü cezaların şahsiliği prensibi gereğince cezayı suçu işleyenin çekmesi gerekir, hapis cezasının tüzel kişiye uygulanması mümkün değildir⁹⁸. İş ortaklıkları, yatırım fonları ve cemaatler gibi tüzel kişiliği haiz olmayan topluluk veya teşekküllerin vergi yükümlülüğü doğuracak işlemlerde bulunmaları halinde bunlara düşen ödevler teşekkülü idare edenler tarafından yerine getirilir ve söz konusu vergi ve cezalar teşekkülün malvarlığından alınamıyorsa idarecilerin malvarlığından alınır⁹⁹. Vergi ve cezalar malvarlığından alınan idareciler, ödemiş oldukları vergiler için mükelleflere rücu edebilirler¹⁰⁰.

⁹⁴ Saban, a.g.e., s. 89.

⁹⁵ Karakoç, a.g.e., s. 165.

⁹⁶ Oktar, a.g.e., s.99.

⁹⁷ A.e., s. 99..

⁹⁸ Karakoç, a.g.e., s.167.

⁹⁹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, (Vergi Hukuku), s. 101.

¹⁰⁰ A.e., s. 101.

1.5.2. Mirasçuların Sorumluluğu

VUK 12. maddeye göre “ölüm halinde, mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve atanmış mirasçularına geçer.” Bu halde, mirası reddetmemiş olan mirasçular, ölenin vergi borçlarından hisseleri oranında sorumlu tutulurlar ancak mirası reddetmeleri durumunda ise ölenin vergi borçlarından sorumlu olmaları mümkün olmayacaktır¹⁰¹.

Mirasçuların şekli ödevlerden sorumluluğu hususunda kanunda açık bir düzenlemeye yer verilmemiş olmasının yanı sıra VUK 164. maddede “Ölüm işi bırakma hükmündedir. Ölüm, mükellefin mirası reddetmemiş mirasçular tarafından vergi dairesine bildirilir. Mirasçulardan herhangi birinin ölümü bildirmesi, diğer mirasçular bu ödevlerden kurtarır.” hükümlerinden ölümün bildirilmesinin bütün mirasçulara yüklenen bir şekli ödev olduğu anlaşılmaktadır¹⁰².

VUK 16. maddede de mirasçuların dört ay içinde miras bırakanın vergi borçları için beyanname vermek ve vergilerini ödemek zorunda oldukları düzenlenmiştir. Ancak cezaların kişiselliği ilkesi gereği ölüm ile vergi cezaları düştüğünden ölenin ödenmemiş dahi olsa, vergi cezaları mirasçularına geçmez¹⁰³.

1.5.3. Vergi Kesenlerin Sorumluluğu

Vergi kesintisi yapmaktan kaynaklanan sorumluluk, günlük hayatta “stopaj” kavramı olarak, mevzuatta ise “tevkifat” kavramı olarak karşımıza çıkar¹⁰⁴. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi esnasında, vergi borcunun doğması aşamasında, mükellef yerine başka bir kişi genellikle de gelir veya kazancı sağlayan kişi, vergiyi keserek vergi dairesine yatırmakla görevlendirilir ki, verginin kaynakta kesilmesi hadisesi vergi kanunlarında geniş bir yer bulmaktadır¹⁰⁵. Verginin kaynakta

¹⁰¹ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku(Vergi Usul Hukuku, Vergi Yargılama ve Tahsil Hukuku)**, Savaş Yayınevi, 42.Baskı, Ankara, Ekim-2017, s. 50.

¹⁰² Oktar, a.g.e., s. 86.

¹⁰³ Şenyüz, Yüce, Gerçek, (Vergi Hukuku), s. 102.

¹⁰⁴ A.e. s. 93.

¹⁰⁵ Karakoç, a.g.e., s. 168.

kesilmesi usulünde, mükellefin vergisi kesildikten sonra gelirine kavuşur, yani gelir, sahiplerinin eline geçmeden önce vergilemeye tabi tutulmuş olur¹⁰⁶.

Ülkemizde çeşitli vergi kanunlarında kaynakta vergileme yöntemi, yaygın bir vergileme tekniğidir ve vergi güvenliğinin sağlanması amaçlanmaktadır¹⁰⁷. Vergi kesintisi yapma sorumluluğu kanundan kaynaklanan üç taraflı bir ilişki üzerine kurulmuştur; mükellef, vergi sorumlusu ve vergi dairesi. Bu ilişkide vergi kesintisi yapma ödevi yüklenen vergi sorumlusu, vergi dairesi ile mükellef arasındaki vergi ilişkisinde üçüncü taraf durumundadır¹⁰⁸.

Vergi sorumluluğu, vergiyi doğuran olay vergi mükellefi nezdinde gerçekleşince başlar ve vergiyi doğuran olay mükellefin şahsında gerçekleşmekle birlikte, vergi sorumlusu, mükellef için hesapladığı vergiyi kaynakta keserek vergi idaresine yatırır, mükellef ile hukuki ya da ekonomik ilişkiye giren vergi sorumlusu, mükellefe ödeme yaparken hak edişin tamamını ödemez yani mükellefe ödemesi gereken miktarın bir kısmını keserek onun adına ve hesabına vergi idaresine yatırmış olur¹⁰⁹. Vergi kesenlerin sorumluluğu ve yasal düzenlemeler bir sonraki bölümde ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

¹⁰⁶ Saban, a.g.t., s. 138.

¹⁰⁷ A.e., s. 139.

¹⁰⁸ Şenyüz, Yüce, Gerçek, (Vergi Hukuku), s. 93.

¹⁰⁹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, (Vergi Hukuku), s. 94.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ KESENLERİN SORUMLULUĞU

Birinci bölümde de belirtildiği üzere, mükellef vergi borcunu alacaklı amme idaresine ödemekle yükümlü olan gerçek veya tüzel kişi iken, vergi sorumlusu vergi kesintisine konu olan işlem nedeniyle mükellef olmadığı ve kendi şahsında vergiyi doğuran hadise gerçekleşmediği halde, mükellefle olan ilişkisinden kaynaklanan ve vergi kanunlarında öngörülen hallerde vergi kesintisi yaparak vergi idaresine ödeme yükümlülüğü bulunan gerçek veya tüzel kişidir.

Verginin kaynakta kesilmesini ifade eden vergi tevkifatında vergi sorumlusunun asıl yükümlülüğü, kaynağında kesmek zorunda olduğu vergiyi tam ve eksiksiz olarak vergi idaresine beyan edip, tarh ve tahakkuk ettirilen vergiyi süresinde ödemektir ki, bu yükümlülük gereği gibi yerine getirilmediğinde, gerekli tevkifatlar yapıp, vergi idaresine yatırılmadığı durumda vergi idaresince bu vergiler sorumlulardan tahsil edilerek intikali sağlanmış olacaktır¹.

Vergi kanunlarında vergi kesenlere temelde üç ödev yüklenmiştir:

“-Vergiyi hesaplayarak kanunlarda gösterilen oranda kesmek,

-Kanunlarda belirtildiği şekilde kesilen vergiyi, vergi idaresine yatırmak,

-Kesilen vergiye ilişkin şekli yükümlülükleri (bordro düzenleme, defter tutma, beyanname verme gibi) yerine getirmektir².”

Vergi sorumlusu, yaptığı ödemelerden kanunda belirtilen biçimde vergi kesintisi yaparak, vergi dairesine yatırarak kendisine yüklenen görevleri yerine getirdikten sonra, vergi idaresinin kanunda belirtilenler dışında daha kapsamlı ödevler yüklemesine imkan yoktur³.

Vergi kesenlerin sorumluluğunu düzenleyen ve verginin kaynakta kesilerek tahsil edilmesine yönelik bu tahsilat yönteminin genel prensipleri vergi hukukunun

¹ Belgin Dönmez, “**Vergi Hukukunda Borcun İntikali**”, Yüksek Lisans tezi, 2009, s. 207.

² Karakoç, a.g.e., s. 169.

³ Karakoç, a.g.e., s. 169.

usul kanunları olan VUK 11. madde ve amme alacağını kesip ödemek mecburiyetinde olanlar başlıklı AATUHK 22. maddesinde yer almakta olup, bu tahsilat yöntemine gelir vergisi, kurumlar vergisi, veraset ve intikal vergisi ve damga vergisi kanunlarında ve dolaylı olarak da katma değer vergisi kanununda yer verilmiştir. Söz konusu temel yasal düzenlemeler bu bölümde ele alınacaktır.

2.1. Vergi Kesenlerin Sorumluluğuna İlişkin Yasal Düzenlemeler

2.1.1. Vergi Usul Kanununun 11.Maddesi

Kaynakta vergilendirme yapmak zorunda olanlar bakımından öngörülen sorumluluk müessesesinin düzenlendiği VUK 11. maddede, vergi sorumluları hem kestikleri vergilerin ödenmesinden, hem de vergi kanunlarında öngörülen kesinti ile ilgili olarak bildirimleri tanzim etmek ve bunları kanunda belirtilen süreler içerisinde vergi idaresine vermek gibi diğer şekli yükümlülüklerin yerine getirilmesinden sorumlu tutulmuşlardır⁴.

“Vergi Kesenlerin Sorumluluğu” başlıklı VUK 11. maddesine göre;

“Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar.

Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz.

Mal alım ve 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 sorumludurlar.

⁴ Sarılı, a.g.e., s. 231.

Ancak üçüncü fıkrada belirtilen müteselsilen sorumluluk mal üreten çiftçiler ile nihai tüketiciler için söz konusu değildir.

Müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenir.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı ziraat ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutmaya, söz konusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirlemeye yetkilidir. Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından belirlenen safhadan önceki safhalarda tevkif yoluyla alınan vergiler iade edilmez ve süresinde ilgili vergi dairesine yatırılır.

Cumhurbaşkanı, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iş grupları, iş neveleri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi işlemle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etmeye yetkilidir.”

Kanun maddesinin ilk fıkrasında, vergiyi kesenlerin verginin eksiksiz olarak kesilip vergi idaresine yatırılmasından ve bununla ilgili diğer ödevleri de yerine getirmekten sorumlu oldukları düzenlenmiştir. Burada vergi sorumluluğunun ortaya çıkabilmesi için, devlet ile mükellef arasında vergiyi doğuran olay sonucu ortaya çıkan vergisel bir borç ilişkisinin bulunması, daha sonra bu vergi borcunu ödeme yükümlülüğünün vergi mükellefinden başka üçüncü bir kişiye ait olması gerekmektedir⁵. Öte yandan kanun hükmü vergi sorumlusuna maddi ödevlerin yanı sıra şekli ödevlerin de yerine getirilmesini de yüklemiştir. O halde “*vergi kesenlerin sorumluluğu, hem vergi kanunlarında belirtilen kesintileri yapmayı ve vergi*

⁵ Öztürk, a.g.e., s. 45.

*idaresine yatırmayı, hem de buna ilişkin belge düzenleme, defter tutma, beyanname verme gibi şekli ödevleri kapsamaktadır*⁶.”

Kanun maddesinin ikinci fıkrasında ise vergi sorumlularının ödemiş oldukları vergileri asıl mükellefe rücu etme haklarının olduğu belirtilmiştir ki, yapılan bu düzenleme ile vergileme işlemlerinde kamu alacağının emniyet altına alınması hedeflenmiştir⁷.

Kaynakta vergilemeye tabi olan ödemeler üzerinden kesinti yapıp yapılmadığı durumlarda kesilmesi gereken verginin ödenmesinden, vergi idaresi vergi sorumlusunu muhatap aldığından, vergi sorumluları vergi kanunları gereğince kaynakta vergilemeye tabi tutulması öngörülen ödemeleri, kesinti yapmadan ödemeleri durumunda cezalı tarhiyata tabi tutulacaktır⁸. Vergi kesintisinin yapılmamış olması nedeniyle, vergilendirmeye dair yükümlülüklerin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesinden dolayı vergi tam olarak tahakkuk ettirilmediği için vergi ziyasına neden olunmuş ise, bu vergi ziyandan dolayı uygulanacak cezalar, gecikme zammı ve faizleri vergi sorumlusundan alınır, söz konusu ceza, gecikme zammı ve faizler için vergi sorumlusunun mükellefe rücu etme hakkı bulunmamaktadır⁹.

Vergi hukukunda, vergi mükellefiyetinin genişletilmesi, müşterek ve müteselsil sorumluluk kavramları ile ortaya çıkmaktadır. Müşterek sorumluluk, mükellefin vergi borcunu ödeme ve vergisel sorumluluklarını yerine getirme konusunda yükümlü kılınan kişilerin, vergi borcundan asıl mükellefle birlikte sorumlu olmasını ifade ederken, müteselsil sorumluluk ise aynı vergi borcunun ödenmesinden birden fazla kişinin sorumlu olmasını ifade eder ve vergi borcunun tamamı herhangi bir sıra gözetilmeksizin borçluların herhangi birinden istenebilir, ödemeyi yapan da ödediği miktar için diğer sorumlulara rücu edebilir¹⁰. “*Sorumlular arasında teselsül ise, birden fazla sorumlunun vergilendirmeye ilişkin ödevlerin*

⁶ Gerçek, (Vergi Sorumlusu), s. 186.

⁷ http://guncelvergikitaplari.com/Content/userfiles/new_files/VUK.MADDE-11.pdf, “**Vergi Kesenlerin Sorumluluğu**”, Çevrimiçi: 22.03.2019, s. 2.

⁸ Sarılı, a.g.e., s. 231.

⁹ Sarılı, a.g.e., s. 232.

¹⁰ Oktar, a.g.e., s. 78.

yerine getirilmesi bakımından vergi idaresine karşı müteselsil olarak muhatap olmalarını ifade eder¹¹.” Borçlar Hukukunda müteselsil sorumluluk hem kanunlar hem de sözleşmelerden doğabilmekte iken, Vergi Hukukunda müteselsil sorumluluk sadece kanunlardan doğmaktadır¹². Vergilendirme işlemlerine dair özel hukuk sözleşmeleri de istisnai haller haricinde, vergi idaresini bağlamadığından bu anlamda vergi hukukunda da teselsül yalnızca kanundan doğar¹³.

Türk Vergi Hukukunda, vergi borcunda olduğu gibi vergi cezalarında da müteselsil sorumluluk söz konusudur. VUK 334. madde uyarınca, “damga vergisi ve damga resmi uygulamalarında gerek nispi, gerekse de maktu vergi ve resimlerle ilgili cezadan sorumlu olanlar birden fazla olduğu takdirde, yekdiğerine müracaat hakları saklı kalmak üzere, müteselsilen sorumludurlar.”

Vergi Hukukundaki müteselsil sorumluluk hallerini şu şekilde sıralayabiliriz:

- Mükellefler arasındaki teselsül (müteselsil mükellefiyet hali)
- Mükellef ile sorumlu arasındaki teselsül (VUK madde 251, MTVK madde 13, Harçlar Kanunu madde 128 gibi)
- Sorumlular arasındaki teselsül (VUK madde 10 gibi)¹⁴.

VUK 11.maddesinde de “Vergi Kesenlerin Sorumluluğu” başlığı altında kaynakta vergileme yapmak zorunda olanlar açısından öngörülen sorumluluk müessesesi düzenlenmiştir¹⁵. Bu maddenin ilk fıkrasında kaynakta vergileme yapmak zorunda olanların sorumluluğu genel olarak açıklandıktan sonra, diğer fıkralarında müteselsil sorumluluk esası ele alınmıştır.

Ancak VUK’nun 11. maddesinin üçüncü fıkrası ile getirilen müteselsil sorumluluğun ise yukarıda belirtilen sorumluluk sıralamasında hangi bölüme dahil olduğu fıkranın yorumlanmasına göre değişiklik göstermektedir. Söz konusu fıkrayı

¹¹ Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 86.

¹² Sarılı, a.g.e., s. 114.

¹³ Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 86.

¹⁴ Bekir Baykara, “Vergi Sorumluluğu, Vergiden Sorumluluk ve VUK’un 11.Maddesine Göre KDV’den Müteselsilen Sorumluluk”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:222, Şubat, 2000, s. 4.

¹⁵ Sarılı, a.g.e., s. 114.

madde metninin başlığına ve lafzına uygun olarak “*vergi kesenlerin sorumluluğu*” biçiminde anladığımızda sorumlular arasında teselsül söz konusu iken, vergi idaresinin görüşünde olduğu gibi katma değer vergisinde müteselsil sorumluluğu düzenlendiği şeklinde yorumladığımızda ise mükellefle sorumlu ve sorumlular arasında bir teselsülden söz edildiği düşünülebilir¹⁶. “*Bu hükmü KDV açısından da uygulanması gerektiği düşünüldüğünde, KDV açısından uygulanabilmesi için, kişi ve kuruluşlar arasında vergi zıyana uğratma yönünden bir ‘irtibatın’ bulunduğu tespit gereklidir*”¹⁷.

Maddeye üçüncü fıkra hükmünün konulmasına gelir ve katma değer vergilerinde kesinti yoluyla toplanan paraların zamanında ve eksiksiz hazineye intikalinin sağlanması gerekçe gösterilmekle birlikte, bir görüşe göre de katma değer vergisinde teknik anlamda bir vergi kesintisi ve dolayısıyla sorumluluk söz konusu olmaması gerektiği, vergi kesintisi yaptığı belirtilen kişilerin verginin kanuni mükellefi olduğu ifade edilmektedir¹⁸. Müteselsil sorumluluğa ilişkin getirilen bu düzenleme bir kısım tartışmalara yol açmış, yapılan düzenlemenin hukuka aykırı olduğu, kusur sorumluluğuna dayanan müteselsil sorumluluğu düzenlediği düşünülse de kusursuz sorumluluk esasına dayalı müteselsil sorumluluğu düzenlediği ifade edilmiştir¹⁹. Ancak KDV’de müteselsil sorumluluk hususu üçüncü bölümde daha ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

Madde hükmüne göre, mal üreten çiftçiler ve nihai tüketiciler müteselsil sorumluluğun kapsamı dışında bırakılmıştır.

Danıştay 3.Dairesinin 16.04.2013 tarih ve E.2013/980, K.2013/1371 sayılı kararında²⁰ vergini mükellefi veya sorumlusu olmayan ve kanunda belirtilmeyen kişilerin VUK 11. madde uyarınca sorumlu tutulamayacağı şu gerekçeler ile açıklanmıştır:

¹⁶ Baykara, a.g.m., s. 4.

¹⁷ Mahmut Vural, **Katma Değer Vergisi İade Rehberi**, 2.Baskı, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2002, s. 509, Aktaran: Gerçek, (Vergi Sorumlusu), s. 182.

¹⁸ Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 83.

¹⁹ Yasemin Taşkın, **Vergi Hukukunda Tevkifattan Doğan Sorumluluk**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2017, s. 35.

²⁰ Danıştay 3.D., E.2013/980, K.2013/1371, 16.04.2013, (Çevrimiçi), <https://www.kazanci.com.tr/>, 29.03.2019.

“... 213 sayılı Kanun'un 11.maddesi kapsamında özel tüketim vergisi uygulaması bakımından müteselsil sorumluluk doğabilmesi için kendisine mal teslim eden kişinin 4760 sayılı Kanun'un 4.maddesinde tanımlanan özel tüketim vergisi sorumlusu sayılması ve sorumlu tarafından vergi hukukundan doğan yükümlülüğünün yerine getirilmemiş olması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle, üçüncü fıkrada sayılanların müteselsil sorumluluğu sadece vergi sorumlusunun kestiği vergilerle sınırlı olup, söz konusu fıkranın 4760 sayılı Yasa'nın 4.maddesi dışında özel tüketim vergisi açısından uygulanma olanağı bulunmamaktadır. ... Bu durumda davacıya mal teslimi edenlerin mükellef olması halinde davacıya 11'inci madde uygulanamayacağı gibi mal teslim aldığı kişi veya kişilerin 1 seri numaralı Özel Tüketim Vergisi Kanunu Genel Tebliğiyle vergi sorumlusu kılınanlardan olduğu yolunda tespit bulunmadığından, hazineye intikal ettirilmediği ileri sürülen vergilerden davacının 11. madde kapsamında sorumlu tutulması mümkün değildir.”

Vergi kesintisi yapma yükümlülüğü bulunan vergi sorumlusunun, bu kesintiyi yapmaması ya da kesintiyi yapmasına rağmen vergi idaresine ödeme yapmaması halinde, vergi idaresi vergi sorumlusuna doğrudan başvurarak onun hakkında cezalı vergi tarhiyatı yapmaya yetkili kılınmıştır²¹.

Vergi kesmekle yükümlü olan vergi sorumlusu, vergiyi eksik kesmesi durumunda vergi idaresi tarafından yapılacak tarh işlemi sorumlu adına yapılacak fakat verginin asıl muhatabı sorumlu olmayacağı için mükellefe rücu hakkı bulunacaktır ancak verginin fazla kesilip vergi idaresine yatırılması durumunda iadenin sorumlu adına değil mükellef adına yapılması gerekecektir²².

Kanun maddesinin beşinci fıkrasında yer alan “Maliye ve Gümrük Bakanlığı ziraî ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutmaya, söz konusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirlemeye yetkilidir. Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından belirlenen safhadan

²¹ Öztürk, a.g.e., s. 43.

²² Yılmaz Aliefendioğlu, **Türk Vergi Sisteminde verginin Kaynakta Kesilmesi(Stopaj)**, Ankara, 1975, s. 8, Aktaran: Taşkın, a.g.e., s. 37.

önceki safhalarda tevkif yoluyla alınan vergiler iade edilmez ve süresinde ilgili vergi dairesine yatırılır.” hükmüne karşı Ankara ve Gaziantep Ticaret Borsaları birbirlerinden ayrı olarak açtıkları davalar nedeniyle iki defa Anayasa’ya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi önüne gelmiştir.

İlk davada Anayasa Mahkemesi 25.05.1993 tarih ve E.1993/3, K.1993/20 sayılı kararında²³ “*vergi yükümlüsü*” ile “*vergi sorumlusu*”nun tanımı yapılarak, dava konusu edilen fıkranın kapsamı açıklanmış, VUK’nun 11. maddesinin birinci ve üçüncü fıkralarında genel olarak sorumluluk hallerinin düzenlendiği, bu fıkroda ise “*aracı kuruluşlarla ticaret borsalarının sorumluluklarının ayrıca düzenlendiği*”, Bakanlık tarafından kimlerin müteselsil sorumlu tutulacağına belirtildiği, fıkroda tanınan yetkinin “*müteselsil sorumlu yaratma yetkisi değil, yasaları uygulama yetkisi*” olduğu belirtilmiş ve

“...Dava konusu edilen fıkra ile yasakoyucu, tarım kesimindeki yükümlülerin vergilerinin zamanında ödenmesini sağlamak için, aracı kuruluşlarla Ticaret Borsalarını vergi sorumlusu yapmıştır. Bu, Yasama Organı'nun takdir alanına giren bir yetkidir. İtiraz konusu fıkroda ek bir vergi veya vergi benzeri malî yükümlülük getirilmediği gibi Maliye Bakanlığı'na vergi ve malî yük konulması yetkisi de verilmemiştir. Fıkranın vergi yükümlülüğü ile ilgisi yoktur. Fıkroda tarım ürünü alım ve satımına aracılık eden kuruluşlarla Ticaret Borsaları'na vergi kesintisi ile ilgili olarak bazı görevler yüklenmekte, müteselsil bir ‘sorumluluk’ ihdas edilmektedir. Burada aracı kurumları ve Ticaret Borsaları'nı müteselsil sorumlu yapan Yasadır. Yasa koyucu tarafından yürütmeye bırakılan düzenleme alanı, vergilendirme ile ilgili temel kurallar olmayıp, yasaca belirlenen sorumluluğun uygulanmasına ait teknik düzenlemeler ve ayrıntılardır. Yasa koyucu belirli konularda gerekli temel kuralları koyup çerçeveyi çizer, uygun ve gerekli görürse bu kuralların uygulanması yolunda belirlenmiş alanlar bırakır. Bu alanlarda düzenleme yetkisine dayanarak idare kimi düzenlemeler yapabilir. İtiraz konusu fıkra ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na verilen yetki, Yasama Organuna ilişkin olan yetkilerin idareye bırakılması olarak

²³ Anayasa Mahkemesi, E.1993/3, K.1993/20, 25.05.1993, (Çevrimiçi), <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/7093db43-519c-431f-b3d3-938aa96288bb?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>, 28.03.2019.

değerlendirilemez.” açıklamaları yapıldıktan sonra Anayasa’nın 73. ve 124. Maddelerine de aykırılık teşkil etmediği “İtiraz konusu fıkra ile Bakanlığa verilen düzenleme yetkisi, malî mükellefiyet tesis edecek bir yetki olmayıp, sınırlı ve vergi idaresinin uygulayacağı ikincil bir düzenleme alanıdır.” ifadeleri ile vurgulanmıştır.

Söz konusu fıkranın Anayasa’nın 38.maddesine de aykırı olduğu iddia edildiğinden bu yönden de Yüksek Mahkeme tarafından inceleme yapılmış ve;

“Anayasa'nın 38. maddesinin sekizinci fıkrasındaki ‘idare kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz’ kuralından da idarî ve malî nitelikteki vergi suç ve cezaları ile maddî ceza hukuku anlamındaki vergi suç ve cezalarının birbirinden farklı kurumlar olarak öngörüldüğü anlaşılmaktadır. Diğer yönden dava konusu fıkra ile getirilen müteselsil sorumluluk Ceza Hukuku anlamında bir suç değildir. Fıkra düzenlenmiş müteselsil sorumluluk, çeşitli vergi kanunlarında düzenlenen sorumluluk kurumunun bir türüdür. Vergi yasalarında bu konuda özel bir kural bulunmazsa müteselsil sorumluluğun tanımlanmasında ve uygulanmasında, Borçlar Hukuku kuralları göz önünde tutulur. Bu nedenlerle, itiraz konusu kuralın Anayasa'nın 38. maddesi ile ilgisi görülmemiştir.” denilerek Anayasa’ya aykırılık olmadığına karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesinin 18.07.1994 tarih ve E.1994/46, K.1994/57 sayılı kararında da²⁴ bir önceki kararla benzer gerekçelere yer verilmiş ve *“fıkranın vergi yükümlülüğü ile ilgisinin bulunmadığı, aracı kurumlar ile Ticaret Borsalarını müteselsil sorumlu tutanın yasa olduğu, Bakanlığa bırakılan düzenleme alanının sadece yasada belirlenen sorumluluğun uygulanmasına ilişkin teknik düzenlemeler olduğu, bu durumun Yasama Organına ilişkin olan yetkilerin idareye bırakılması olarak değerlendirilemeyeceği, itiraz konusu fıkra ile Bakanlığa verilen düzenleme yetkisi, malî mükellefiyet tesis edecek bir yetki olmayıp, sınırlı ve vergi idaresinin uygulayacağı ikincil bir düzenleme alanı olarak değerlendirilebileceği”* gerekçeleri ile yine kanun hükmünün Anayasa’ya aykırı olmadığı belirtilmiştir.

²⁴ Anayasa Mahkemesi, E.1994/46, K.1994/57, 18.07.1994, (Çevrimiçi), <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/87fa17cd-e3ea-4db6-b561-c2dee0bc7193?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>, , 28.03.2019.

Kanun maddesinin birinci fıkrasında, yaptıkları veya yapacakları ödemeler üzerinden vergi kesmek zorunda olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevlerin yerine getirilmesinden sorumlu tutulmuşlardır. Söz konusu kanun maddesine 6745 sayılı Kanunun 9.maddesiyle Eylül 2016 tarihinde yürürlüğe girmek üzere eklenen fıkra ile “Cumhurbaşkanı’na²⁵ ; vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırma, belirli şartlar altında farklı kesinti oranları tespit etme konusunda yetki verilmektedir. Bu yetki düzenlemesi ile başta internet üzerinden gerçekleştirilen ticari işlemler olmak üzere tüm ticari işlemlerin kayıt altına alınması amaçlanmaktadır²⁶.”

Madde metninin gerekçesinde “Ekonomik işlemlerin teknolojik gelişmeyle birlikte gittikçe karmaşık bir hale gelmesi, vergi kanunlarında bu ihtiyacı karşılayacak yeni bir vergi güvenlik müessesesi ihtiyacı doğurmuştur. Bu nedenle yapılan değişiklikle Cumhurbaşkanına, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya ve belirli şartlar altında farklı kesinti oranları tespit etmeye ilişkin yetki verilmektedir. Madde de öngörülen yetki sayesinde, başta internet üzerinden gerçekleştirilen ticari işlemler olmak üzere, bilgi işlem teknolojilerinin yaygın olarak kullanıldığı alanlarda kayıtlı ekonomiye geçişi hızlandırmak ve kayıt dışılıkla etkin mücadele etmek adına her türlü işleme karşı korunaklı bir yapı hızlı ve etkin bir biçimde oluşturulabilecektir.” şeklinde belirtilmiştir²⁷.

Maddenin son fıkrasının eklendiği aynı 6745 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunun “Vergi Tevkifatı” başlıklı 94. maddesine de “18.Vergi Usul Kanununun 11.maddesinin yedinci fıkrası kapsamına giren ödemelerden” ve Kurumlar Vergisi Kanunun “Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi” başlıklı 30.maddesine “d) Vergi Usul Kanununun 11.maddesinin yedinci fıkrası kapsamına giren ödemelerden” hükümleri

²⁵ 700 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 46. maddesi ile VUK’un 11. maddesinin yedinci fıkrasında yer alan “Bakanlar Kurulu” ibaresi “Cumhurbaşkanı” şeklinde değiştirilmiştir. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/07/20180707M2-1.pdf>, (Çevrimiçi), 11.05.2019.

²⁶ <https://www.vergidegundem.com/vergi-sirkuler-detay?circularId=4235895>, (Çevrimiçi), 11.05.2019.

²⁷ Öztürk, a.g.e., s. 44.

eklenmiştir²⁸. Bu manada VUK 11. madde son fıkrada yapılan değişiklikle paralel olarak ilgili kanunlarda da düzenleme yapılmış olmaktadır.

Vergilerin Kanuniliği ilkesinden uzaklaşılmasına neden olan kanun hükmü; kaynakta vergi kesintisi yapma sorumluluğunun yeni bir vergi güvenlik müessesesi olmaması, kanun hükmü ile getirilen düzenlemenin, münhasıran teknolojik gelişmeye bağlı olarak internet üzerinden yapılan işlemlerde ve bilgi işlem teknolojilerinin yaygın olarak kullanıldığı alanlarda değil, yürütme organına her konuda vergi kesintisi yapma sorumluluğu getirme yetkisi tanınması, bu alanlarda yeni bir vergi kesme sorumluluğunun ihdas edilmesinin yasama organı tarafından da gerçekleştirilebileceği, yürütme organına konuya ilişkin olarak bu denli geniş bir yetki devri yapılmasına gerek olmaması yönlerinden eleştiri konusu olabilmektedir²⁹.

19.12.2018 tarih ve 30630 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile, VUK’nun 11. maddesinin yedinci fıkrası uyarınca, GVK’nun 94. maddesi ve KVK’nun 15. maddesinin birinci fıkrasında sayılanlara internet ortamında sağlanan reklam hizmetleri vergi kesintisine dahil edilmiş olup, hizmet sağlayanlara ya da internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemelerden, ödeme yapılan kişilerin vergi mükellef olup olmadığı fark etmeksizin vergi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir³⁰. Böylece internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere 1.1.2019 tarihinden itibaren yapılan ödemeler gelir vergisi/kurumlar vergisi kapsamına alınmış olmaktadır.

Söz konusu düzenleme ile elektronik ortamda hizmet alan tüzel kişiler yine sorumlu sıfatıyla KDV ödemeye devam edecek olup, gerçek kişiler açısından bir değişiklik getirilerek artık bu durumda gerçek kişiler de sorumlu sıfatıyla KDV ödeyeceklerdir.

²⁸ Akın Gencer Şentürk, “Vergi Kesenlerin Sorumluluğu” Başlıklı Vergi Usul Kanununun 11.Maddesine Eklenen Son Fıkra Üzerine Bir Değerlendirme”, İzmir, 2018, s. 9.

²⁹ Öztürk, a.g.e., s. 44.

³⁰ R.G., K.476, 18.12.2018, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/12/20181219-6.pdf>, : (Çevrimiçi), 26.04.2019.

VUK'nun 11. maddesi kapsamında vergi kesenlerin sorumluluğu, kaynakta vergileme yöntemine ilişkin Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Kanunlarında belirtilmiş olup, ayrıca Damga Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunlarında da vergi kesintisi yapılması öngörülen düzenlemeler mevcuttur.

Öte yandan vergi kesenlerin sorumluluğu ve vergi kesenlerin bu ödevlerini yerine getirmediklerinde tahsili için yasal düzenlemeler “*tahsil usul kodu olarak nitelendirebileceğimiz*”³¹ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda da düzenlenmiştir. İlgili kanunlarda yer alan yasal düzenlemeler açıklanarak bir sonraki bölümde Katma Değer Vergisinde vergi kesenlerin sorumluluğu ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

2.1.1.1. Gelir Vergisi Kanunu

Gelir vergisinde kural olarak beyan esas geçerlidir. Buna göre, gerçek kişiler bir takvim yılı içerisinde elde ettikleri kazanç ve iratları bir beyanname ile vergi idaresine bildirirler ve vergiler bu beyana göre tarh ve tahakkuk ettirilir³². Temel ilke mükelleflerin beyanda bulunması olmakla birlikte, kanunen belirtilen durumlarda mükellefler yerine vergi sorumluları beyanda bulunur ki³³, bu durumun bir örneği de matrahın vergi tevkifatı yapanlar tarafından beyan edilmesi ve verginin mükellefe yapılan ödemeden kesilerek hazineye intikal ettirilmesidir³⁴.

Gelir vergisi tevkifatı ile ilgili hükümler Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde düzenlenmiştir. Vergi kesmek zorunda bulunanlar,

“Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan

³¹ Saban, a.g.e., s. 103.

³² Taşkın, a.g.e., s. 44.

³³ Taşkın, a.g.e., s. 44.

³⁴ Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 321.

ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.”

Madde düzenlemesi uyarınca tevkifat yapma mecburiyetinde olanlar sırasıyla; “*Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri (kollektif şirket, adi komandit şirket, anonim şirket, limited şirket ve kooperatifler), iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar ve bunların iktisadî işletmeleri, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerdir*”³⁵.

Kanun maddesinde sayılan vergi tevkifatı yapmak zorunda olanlar, verginin eksiksiz olarak kaynakta kesilerek zamanında vergi idaresine ödenmesinden sorumludurlar³⁶.

GVK'nun 94. maddesinin Anayasa'ya aykırı olduğu “*söz konusu maddede belirtilen kazanç, ücret, menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarından yapılacak vergi tevkifat nispetinin, ücret gelirleri dışında kalanlar için, ayrı ayrı sığra kadar indirilmesine veya bir katına kadar arttırılmasına imkan getirilmişken, ücret gelirlerinin yer aldığı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesindeki ‘esas tarife’ye ait vergi nispetlerinin sadece yüzde on oranında indirilmesinin mümkün olması” ve “Bakanlar Kurulu'na tevkifat nispetini sığra kadar indirme yetkisinin verilmesi” gerekçeleri ile hüküm Anayasa Mahkemesi önüne gelmiş ve Yüksek Mahkeme 19.03.1987 tarih ve E.1986/5, K.1987/7 sayılı kararının³⁷ gerekçesinde; “*Anayasa'nın 73. maddesinde öngörülen ‘herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi’ ilkesi ile ‘vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı’ sosyal amacına ters düşmediği” vurgulanarak,**

“...Farklı nitelikteki gelirlerin ayrı vergilendirme yöntem ve oranlarına tabi tutulması, vergi adaletinin sağlanması için gereklidir. Öte yandan çağdaş

³⁵ Saban, a.g.e., s.105-106.

³⁶ Saban, a.g.e., s.106.

³⁷ Anayasa Mahkemesi, E.1986/5, K.1987/7, 19.03.1987, (Çevrimiçi), <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/a6322932-ab7f-440a-b197-9e140c0dabb8?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>, 29.03.2019.

devletlerin; sermaye birikiminin teşviki, kalkınma hızının arttırılması, enflasyonun durdurulması, işsizliğin önlenmesi, ödemeler dengesi açığının giderilmesi ve tüketim yapısının ıslahı gibi temel sosyo-ekonomik amaçlara ulaşmak için kullandığı etkin araçlardan biri çeşitli gelirlere uygulanan vergi oranlarının indirilip yükseltilmesidir. Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasında 'Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerine kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.' hükmüne yer vermesi bu nedenledir." açıklamalarının yanı sıra "eşitlik ilkesinin haklı nedenlerin varlığı halinde farklılık yaratılmasına engel olmadığı, aksine bu ilkeyi hayata geçirmek için gerekli olduğu, dolayısıyla 65. maddede ücret gelirlerine uygulanacak tevkifat oranları ve bunlarda yapılabilecek indirme ve yükseltme sınırlarının stopaja tabi diğer gelir unsurlarının tevkifat oranlarından ve değiştirme sınırlarından farklı tutulmasında" Anayasa'ya aykırılık bulunmadığı ve "bir vergi oranının sıfıra indirilmesinin, hiçbir zaman o verginin kaldırıldığı anlamına gelmediği, verginin bir kurum olarak devam ettiği, Bakanlar Kurulu'nun ekonomik şartlara göre istediği zaman bu oranı yeniden kanunla belirlenen düzeye yükseltebildiği" hususları da belirtilerek iptal talebi reddedilmiştir.

Zirai ürünler bakımından ise VUK'un 11. maddesinde "Maliye ve Gümrük Bakanlığı ziraî ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutmaya, söz konusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirlemeye yetkilidir. Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından belirlenen safhadan önceki safhalarda tevkif yoluyla alınan vergiler iade edilmez ve süresinde ilgili vergi dairesine yatırılır. Müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenir." fıkrası uyarınca, kanunun verdiği yetkiye dayanarak Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı tebliğler ve bunlara göre yapılan işlemleri değerlendiren Danıştay, 3239 sayılı Kanun bağlantılı 151, 152 ve 153 no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğleri ve 3418 sayılı Kanun bağlantılı 164 no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerini değerlendirerek

müteselsil sorumluluğun sınırlarını vergiyi doğran olaya taraf olmaları ile belirlemiştir³⁸.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 22.3.1996 tarih ve E.1995/76, K.1996/82 sayılı kararında³⁹ “*müteselsil sorumluluk esasına göre işlem yapılabilmesi için kanunda ve kanuna dayanılarak yayımlanan genel tebliğlerde yapılan açıklamaların gerekli kıldığı saptamalar yapılmadan müteselsil sorumluluk esasına göre vergi salınmasının mümkün olmadığı*” şu gerekçelerle açıklanmıştır:

“...Kanun tanıdığı bu yetki uyarınca müteselsil sorumlulukla ilgili olarak Hazine ve Maliye Bakanlığınca yayımlanan 151, 152 ve 153 seri numaralı Gelir Vergisi Genel tebliğlerinde, konunun uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiş, kapsamı, sınırları ve uygulamanın nasıl yapılacağına dair açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre müteselsil sorumluluk uyarınca alım satıma taraf olan veya hizmetten yararlanan mükellefler hakkında müteselsil sorumluluk esasına göre işlem yapılabilmesi ve ziyaa uğratılan veya beyan edildiği halde ödenmeyen bir vergi ile buna bağlı ceza ve gecikme faizinin, mütesilsil sorumludan istenebilmesi için müteselsilen sorumlu tutulacak kişinin ve bu sorumluluğu gerektiren olayın, bir vergi inceleme raporuyla tespiti gereklidir. Bir inceleme raporu olmaksızın müteselsil sorumluluğa dayanılarak bir işlem yapılmasına olanak bulunmadığı gibi söz konusu gelir vergisi tevkifatı, çiftçilerden satın alınan zirai ürünlerin alış bedeli üzerinden yapılacağından, müteselsilen sorumlu tutulacak kişinin ödenmemiş vergiden nasıl ve hangi nedenle sorumlu olacağına açık bir şekilde ortaya konulmasının zorunlu olduğu da zaten sözü edilen genel tebliğlerde açıklanmış bulunmaktadır.”

Danıştay 3.Dairesinin 2.12.1997 tarih ve E.1996/4613, K.1997/4242 sayılı kararında da⁴⁰;

“...verginin ödenmesinden müteselsil sorumlu olacaklar, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar, aralarında zimnen dahi irtibat olduğu tespit

³⁸ Saban, a.g.e., s. 107.

³⁹ Danıştay VDDGK, E.1995/76, K.1996/82, 22.3.1996, (Çevrimiçi), <https://www.kazanci.com.tr/>, 29.03.2019.

⁴⁰ Danıştay 3.D., E.1996/4613, K.1997/4242, 2.12.1997, (Çevrimiçi), <https://www.kazanci.com.tr/>, 29.03.2019.

edilenler ile zirai ürünlerin alım satımına aracılık edenler ve ticaret borsaları olarak açık olarak tek tek sayılmıştır. Olayda, davacı kiralayan olarak sahibi olduğu fabrikayı kiraya vermiş olup, sözü edilen fabrikanın kiracısı tarafından yapılan zirai ürün alımlarında alımlara aracılık etmediği, taraf olmadığı, hizmetten yararlanmadığı gibi bu alımlar nedeniyle kiracısı ile arasında, zımnen de olsa irtibat bulunduğu saptanmadığı tartışmasız olduğundan, kiracı şirketin ödenmeyen gelir (stopaj) vergilerinden davacının müteselsil sorumlu tutulmasına hukuken olanak bulunmamaktadır.” gerekçeleri ile madde hükmü somutlaştırılmıştır.

Danıştay 4.Dairesinin 25.12.1995 tarih ve E.1991/752, K.1995/5799 sayılı kararında⁴¹ “VUK’un ‘Vergi Kesenlerin Sorumluluğu’ başlıklı 11. maddesine 3418 sayılı Kanun’un 30. maddesiyle eklenen fıkra hükmünün verdiği yetkiye dayanılarak Hazine ve Maliye Bakanlığı’nca yayımlanan 164 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği’nin, ticaret borsaları ile ilgili düzenlemeler içeren 4 numaralı bendinin, yürürlükteki kanunlara aykırı olup olmadığı” hususu incelenmiş ve,

“ 213 sayılı Kanun’un 11.maddesine 3418 sayılı Kanun’un 30.maddesiyle eklenen fıkra ile zirai ürünlerin alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile ticaret borsalarını bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutmaya, söz konusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmışsa da, bu yetkinin ancak borsalarda yapılacak alım satım sırasında vergi tevkifatı yapıp vergi dairesine yatırılmasının gerekli olması ya da borsaların da vergi tevkifatı yapmak ve vergi dairesine yatırmakla yükümlü bulunmaları halinde kullanılması mümkündür. Oysa borsaların vergi hukuku yönünden böyle bir yükümlülükleri bulunmayıp kendi Kanununa göre görevleri yalnızca ‘Tescil’den ibaret olduğuna göre, salt alım ve satımı tescil görevi yapması borsayı zirai ürünlerin alım ve satımına aracı durumuna getirmez. Alım ve satıma aracılık, alıcı ile satıcıyı işlem yapma yönünden karşılaştırmayı ifade ettiğine göre ticaret borsalarını aracı kuruluş olarak nitelendirmek mümkün değildir. Ayrıca

⁴¹Danıştay 4.D., E.1991/752, K.1995/5799, 25.12.1995, (Çevrimiçi), <https://www.kazanci.com.tr/>, 29.03.2019

borsalar idare adına vergi tahsili ile görevlendirilmiş, noter veya tapu idaresi gibi bir kuruluş da değildir. Bu haliyle söz konusu hükmün borsalar yönünden uygulanabilmesi ancak, borsada zirai ürünlerin alım satımı anında tahsil edilebilecek bir vergi tevkifatının mevcudiyeti halinde mümkün olabilecektir.

Borsada ya da borsa dışında yapılmış işlemler nedeniyle yapılacak vergi tevkifatının vergi idaresine beyan ve yatırılması, işlem tarihini takip eden ayın 20. günü akşamına kadar mümkün olduğundan, söz konusu tevkifatın ödenmemiş olmasından dolayı borsaları ve borsa yöneticilerini, bu vergilerden ve cezalarından müteselsilen sorumlu tutmaya fıkranın ne lafzı ne de amacı uygun bulunmamaktadır.” gerekçeleri ile “borsaya dahil maddelerin alım satımını tanzim ve tescil etmekle görevlendirilen ve söz konusu maddelerin alım satımında taraf veya aracı olma durumu bulunmayan ve dolayısıyla Gelir Vergisi Kanunu'nun 94, 96 ve 98. maddelerine göre vergi tevkifatı yapmak ve vergi dairesine yatırmak yükümlülüğünden söz edilemeyecek olan ticaret borsalarının” VUK'un 11. maddesinin açık hükmünün aksine genel tebliğ ile sorumluluk kapsamına alınamayacağı, böyle bir durumun kanunun tanıdığı yetkinin üzerine çıkmak ve kanunda öngörülmemiş olan bir yükümlülüğü tesis etmek anlamına geleceğinden bahisle 164 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 4 numaralı bendinin iptaline karar verilmiştir.

2.1.1.2. Kurumlar Vergisi Kanunu

Kurumlar Vergisi Kanununda da kaynakta vergileme sistemi kabul edilerek, kurumlara vergi sorumluluğu yüklenmiştir⁴² ve Kurumlar Vergisi Kanununun 15. ve 30. maddelerinde vergi kesenlere ilişkin düzenlemeler yer almıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 15. ve 30. maddelerinde, kanuni veya iş merkezlerinden herhangi biri Türkiye'de bulunan kurumların yurt içindeki ve yurt dışındaki kazançlarının tamamı üzerinden vergilendirildiği, kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye dışında bulunan kurumların yani dar mükellef

⁴² Saban, a.g.t., s. 146.

konumunda olanların sadece yurt içinde elde ettikleri kazançları dolayısıyla vergilendirildiği düzenlenmiştir.

KVK'da vergi tevkifatı, kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye dışında bulunan dar mükellefler için öngörölmüş olup⁴³, bu düzenleme esas olarak “*bir vergi güvenlik önlemi olarak değerlendirilebilir*”⁴⁴.

KVK'nun 15. maddesinde “*Kamu idare ve kuruluşları, iktisadî kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraî kazançlarını bilânço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler; kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları aşağıdaki ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben % 15 oranında kesinti yapmak zorundadırlar:*” fıkrasının altında hangi ödemelerden vergi kesintisi yapılacağı ve vergi idaresine yatırılacağı sıralanmıştır.

Bu madde hükmü uyarınca vergi kesintisi yapması gerekenler, kesmiş oldukları vergiyi, ödeme yahut tahakkukun yapıldığı yer itibariyle bağlı buldukları vergi idaresine, vergilendirme dönemini izleyen ayın 23. günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile bildirmek zorundadır ve yapılan vergi tevkifatı da, tevkifat yapanların kayıt ve hesaplarında da ayrıca gösterilmektedir⁴⁵.

KVK 30. maddesinde ise “*Dar mükellefiyete tâbi kurumların aşağıdaki kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır:*” hükmü ile madde metninin devamında hangi kazanç ve iratlar üzerinden tevkifat yapılacağı sıralanmıştır. Dar mükellefiyete tabi kurumlara, madde metninde sayılanlar dışında kalan gelir unsurlarına giren ödemelere kaynaktan vergileme yöntemi uygulanmaz⁴⁶.

⁴³ Taşkın, a.g.e., s. 101.

⁴⁴ Bumin Doğrusöz, “**Türk Vergi Sisteminde Kaynaktan Vergileme (Stopaj)**”, İSMMMO Yayınları, 1992, Aktaran: Taşkın, a.g.e., s. 101.

⁴⁵ Taşkın, a.g.e., s. 104.

⁴⁶ Saban, a.g.t., s. 147.

KVK'nun 30. maddesindeki şartlara tabi kurumlara, kanun hükmünde bahsedilen kazanç ve iratları sağlayanlar, söz konusu kazanç ve iratlardan kurumlar vergisi tevkifatı yapmak zorundadırlar. “Kazanç ve iradı sağlayanlar ise, kurumlar vergisi tevkifatına tabi kazanç ve iratları nakden yahut hesaben ödeyen veya tahakkuk ettiren gerçek veya tüzel kişilerdir⁴⁷.” Bu durumda, mükelleflere kesintiye tabi ödemeyi yapan tüm gerçek ya da tüzel kişiler vergi kesintisi yapmakla sorumludur.

2.1.1.3. Damga Vergisi Kanunu

Damga Vergisi Kanununun 19. maddesinde “Genel ve özel bütçeli dairelerle il özel idareleri ve belediyeler, bankalar, iktisadi kamu teşekkülleri ile bunların iştirakleri ve müesseseleri ve benzeri teşekkül, iştirak ve müesseselerin ödemelerinde kullanılan ve nispi vergiye tabi bulunan makbuzlarla bu mahiyetteki kağıtlara ait vergilerin,

a) Bu ödemelerin yapılması,

b) Avans suretiyle ödemelerde avansın itası,

Sırasında ilgili daire ve müesseseler tarafından istihkaklardan kesinti yapılması şekliyle ödenmesine Maliye Bakanlığınca izin verilebilir.

Maliye Bakanlığı lüzum gördüğü hallerde vergiyi istihkaktan kesinti yapılması şekliyle ödetmeye yetkilidir.” hükmü ile damga vergisinde de vergi sorumluluğu hususu düzenlenmiştir.

“Kanun maddesinde ikili bir ayırım yapılmış ve ilk ayırında Maliye Bakanlığınca istihkaktan kesinti suretiyle ödeme yapılmasına izin verilen haller, ikinci ayırında ise Maliye Bakanlığının lüzum gördüğü hallerde vergiyi istihkaktan kesinti yapılması suretiyle ödetmeye yetkili olduğu belirtilmiştir⁴⁸.” Maliye Bakanlığı, gerekli göreceği durumlarda vergiyi istihkaklardan kesilmesi şeklinde

⁴⁷ Saban, a.g.t., s. 148.

⁴⁸ Saban, a.g.t., s. 149.

ödetmeye yetkili kılınmıştır ve bu husus damga vergisinde vergi sorumluluğu anlamına gelmektedir⁴⁹.

Damga vergisinin istihkaktan kesinti yani tevkifat yoluyla ödenmesi doğrudan verginin mükellefini değil, mükelleflerle iktisadi ilişki içinde bulunan vergi sorumlusu durumundakileri esas alan bir ödeme biçimidir, yani tevkifat suretiyle ödeme yapanlar ödeme yaptıkları ve aynı zamanda kağıdı düzenleyen kişilerin vergilerini ödemek durumundadırlar⁵⁰. Kağıdı düzenleyen kişi ile vergiyi kesen kişiler farklıdır.

5 seri no.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde⁵¹ de “*ödemelerinde kullanılan ve nispi vergiye tabi tutulan makbuzlarla bu nitelikteki kağıtların damga vergilerinin istihkaktan kesinti yapılması şekliyle ödenmesine izin verilen kurumların unvanları sayılmıştır*⁵².”

10 ve 11 seri no.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliğlerinde⁵³, GVK 94. maddesine göre vergi sorumlusu kabul edilenler, damga vergisi bakımından da aynı şekilde vergi sorumlusu olarak kabul edilmişlerdir. Bu halde tevkifat yolu ile damga vergisi ödemek durumunda olanlar:

- “-Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar,
- Ticaret şirketleri, iş ortakları, dernekler, vakıflar ve bunların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler,
- Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço ya da zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler ve Türkiye Jokey Kulübü olarak sayılabilir⁵⁴.”

GVK 10. madde gereğince, genel bütçeye dahil olan idare ve müesseseler yaptıkları vergi kesintisi dolayısıyla beyanname vermezler fakat damga vergisi kesintisi yapmak durumundadırlar.

⁴⁹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s. 362.

⁵⁰ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, 16.Baskı, Ekin Yayın, Bursa, 2019, s. 362.

⁵¹ <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, Çevrimiçi, 30.03.2019.

⁵² Taşkın, a.g.e., s. 154.

⁵³ <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, Çevrimiçi, 30.03.2019.

⁵⁴ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s. 362.

DVK 24. maddesine göre, vergiye tabi kağıtların damga vergisinin ödenmemesinden yahut noksan ödenmesinden ötürü alınması gereken vergi ve cezadan kağıtları ibraz edenler sorumlu tutulmuştur.

Birden fazla imza ile hukuki nitelik kazanan kağıtlarda verginin paylara bölünmesi mümkün olmadığından, söz konusu kağıtları imzalayanlar damga vergisinin ödenmesinden de müteselsilen sorumludurlar⁵⁵. DVK 24. madde uyarınca, *“birden fazla kişi tarafından imzalanan kağıtlara ait vergi ve cezanın tamamından imzalayanlar müteselsilen sorumludur. Bu kişiler arasında vergiden istisna olanların bulunması durumu ise damga vergisinin eksik ödenmesini gerektirmez.”*⁵⁶

2.1.1.4. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu

Veraset ve intikal vergisinde vergi sorumluluğu müessesesi düzenlenmiş ve sorumluluk uygulaması biri müşterek bahis, yarışma ve çekilişler için, diğeri belirli kurumların istihkak sahiplerine belirli şartlar altında yapacağı ödemelerle ilgili tevkifat olarak düzenlenmiştir⁵⁷.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda düzenlenen vergi tevkifatı müessesesi bir ihtiyati tedbir mahiyetinde olup, vergi idaresinin bilgisi dışında kalan vergiyi doğuran olayın kapsanmasını amaçlamaktadır⁵⁸. Bu husus VİVK 17. maddesinde düzenlenmiş ve istihkak sahiplerine, bu verginin konusuna giren herhangi bir işlem kapsamında ödemedede bulunurken tevkifat yapmak mecburiyetinde olanlar belirtilmiştir.

Öte yandan futbol karşılaşmaları ve at yarışlarına ilişkin müşterek bahislerde, düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerin kazananlara dağıtılması esnasında tevkifat yapma zorunluluğu getirilmiştir⁵⁹. VİVK 16. maddesi dördüncü fıkrasında; futbol karşılaşmalarına ilişkin müşterek bahislerde kazanılan ikramiyeler için %10, at yarışlarına ilişkin müşterek bahislerde kazanılan ikramiye için %10,

⁵⁵ Sarılı, a.g.e., s. 178.

⁵⁶ Taşkın, a.g.e., s. 153.

⁵⁷ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s. 419.

⁵⁸ Ahmet Bumın Doğrusöz, **Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme(doktora tezi)**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1989, s. 210.

⁵⁹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s. 419.

düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyeler için %10 olmak üzere kesinti oranları belirtilmiştir.

Madde metninde müşterek bahislere ilişkin kesinti futbol karşılaşmaları ve at yarışları ile sınırlandırılmış olup, bunlar dışında kalan müşterek bahislerden kazanılan ikramiyeler, kesinti yapılacak ödemeler arasında sayılmadığından kesintiye tabi tutulmayacak, genel esaslara göre vergilendirilecektir⁶⁰. Kanun maddesinde belirtilen çerçevede kazanılan ikramiyeler üzerinden vergi tevkifatı yapılması halinde bu ikramiyeyi kazananlar beyanname vermezler.

VİVK 9. ve 19. maddeleri uyarınca, vergi sorumlusu müşterek bahislerde bahsi oynatan, yarışma ve çekilişlerde bunları düzenleyen gerçek veya tüzel kişilerdir. Karşılaşmanın, yarışma ve çekilişlerin yapıldığı günü takip eden ayın 20. günü akşamına kadar yapacakları vergi tevkifatları vergi sorumluları için basılan veraset ve intikal vergisi beyanname ile beyan edip ödemek zorundadırlar.

VİVK 17. madde hükmünde; *“kamu idare ve müesseseleri, bankalar, bankerler, kasa kiralayanlar, sigorta şirketleri ve sair şirket ve müesseseler, mahkemeler ve icra daireleri hak sahiplerine bu verginin konusuna giren herhangi bir işlem dolayısıyla para ve senet verebilmek için öncelikle verginin ödenmiş olduğuna dair vergi dairesinden verilmiş bir belge istemektedirler.”*

Kanun hükmünde görüldüğü üzere, iki tür ödeme vergi kesintisine tabi tutulmuştur: para ödemesi ve senet teslimi. Bunların dışında kalan ödeme ve teslimler, vergi kesintisine tabi tutulamaz⁶¹.

İstihkak sahibi, istihkak vergisinin ödendiğine ilişkin vergi idaresinden verilmiş bir belgeye sahip ise ve bu belgeyi ödemede bulunacak kişiye ibraz ederse, ödemede bulunan kişi artık bu istihkaka vergi kesintisi uygulayamaz, ödemenin istihkak sahibine kesintisiz olarak yapılması gerekir⁶².

Vergi kesme zorunluluğu bulunanlar, hak sahiplerinin verginin ödendiğine dair belge sunmaması halinde istihkaklarından, veraset yolu ile intikallerde %5,

⁶⁰ A.e., s. 420.

⁶¹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s. 213.

⁶² A.e., s. 211.

ivazsız intikallerde %15 oranında vergiyi karşılama üzere tevkifat yaptıktan sonra, kalan kısmı hak sahiplerine verebilirler. Tevkifatı yapanlar, kaynağında kestikleri vergiyi en geç bir hafta içerisinde buldukları yerin mal sandığına yatırmaya ve durumu bağlı buldukları vergi idaresine yazı ile bildirmeye mecburdurlar⁶³. Fakat uygulamada kesilen vergilerin, doğrudan ilgili vergi idaresine yatırılması tercih edilmektedir ki; bu durumda amaç yazışma ve mahsup işlemlerinin ortadan kalkması ve vergilendirme işlemlerinin hızlı bir şekilde tamamlanmasıdır⁶⁴.

Kanun hükmü gereğince vergi kesmek zorunda olanlar, kanunda belirtildiği gibi para ve senetler üzerinden tevkifat yapmaz ya da kanunda gösterilen süreler içerisinde vergiyi yatırmazlarsa (hakimler hariç), kaynağında kesmek ve vergi idaresine ödemek zorunda oldukları miktarlar için AATUHK hükümlerine göre gecikme zammı tatbik ve tahsil edilecektir. Vergi kesintisi yapan ilgili kuruluşların, söz konusu yükümlülüklerini süresinde içinde yerine getirmeyen sorumlularından, tevkif ederek ödemeleri gereken paraların % 10'u oranında ayrıca ceza tahsil olunur. Burada mükellef ile vergi kesintisi yapmayan sorumlu arasında bir müteselsil borçluluk ilişkisi kurulmuştur ancak bu teselsül vergi aslı bakımından söz konusu olup, vergi kesme yükümlülüğü bulunanlar için öngörülen %10 oranındaki ek cezaya ilişkin değildir⁶⁵.

Tevkif edilen tutarlar, mükelleflerin genel hükümler çerçevesinde verecekleri veraset ve intikal vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan vergilerden mahsup edilir ve uygulamada, hesaplanan veraset ve intikal vergisinden tevkif edilen vergiler mahsup edildikten sonra kalan kısım verginin ödeme sürelerine göre taksitlendirilmektedir⁶⁶. Bazı durumlarda tarh olunacak vergiden fazla bir miktar çıkabilir, bu hallerde fazla olan kısım vergi idaresince yükümlüye ret ve iade olunur⁶⁷.

⁶³ Taşkın, a.g.e., s. 157.

⁶⁴ Doğrusöz, a.g.t., s. 218.

⁶⁵ Doğrusöz, a.g.t., s. 219.

⁶⁶ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s. 421.

⁶⁷ Doğrusöz, a.g.t., s. 218.

2.1.1.5. Katma Değer Vergisi Kanunu

Katma Değer Vergisinde bir güvenlik önlemi olarak vergi sorumluluğuna yer verilmiş ve KDVK 9. maddesinde bu husus düzenlenmiştir:

“1.Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir. Şu kadar ki Türkiye’de ikametgâhı, işyeri kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Hazine ve Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

2.Fiilî ya da kaydî envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranır.

Belgesiz mal bulundurdukları veya hizmet satın aldıkları tespit edilen mükelleflere, bu mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir. Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, alışlarını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarhedilir. Bu tarhiyata vergi ziyai cezası uygulanır.

Ancak belgesiz alınan mal ve hizmetleri satanlara, bu satışlarla ilgili olarak, vergi inceleme raporuna dayanılarak kalma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, ziyaa uğratan vergi ve buna ilişkin ceza ayrıca alıcılardan aranmaz.

3.5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimine ait katma değer vergisinin ödenmesinden lisanslı depo işleticileri sorumludur.”

KDV’de mükellef kavramı ile vergi teorisi açısından iki farklı durumdaki kişi kastedilmektedir. Bunlardan ilki kanuni mükellef olup, “*vergiyi tüketiciden satış bedeli ile birlikte tahsil edip vergi idaresine yatırmak durumunda olan mükellefler*”dir. Kanuni mükellef, aslında vergi yükünü taşımamakta, alıcıdan aldığı vergiyi, vergi idaresine yatırmaktadır. İkinci ise iktisadi mükellef olup, “*kanuni mükelleflerin sundukları mal veya hizmetin nihai tüketicisi durumunda olan ve vergileri satış fiyatı ile birlikte kanuni mükellefe ödeyen kimseler, yani aslında KDV’nin son ve asıl yüklenicisi olan nihai tüketiciler*” kastedilmektedir.⁶⁸

Katma değer vergisinde vergi mükellefi ve sorumlusu yakın özellikler göstermekte olup, KDV’de vergi mükellefi, “*katma değer vergisini tüketiciden malın fiyatıyla birlikte tahsil edip, tahsil ettiği verginin Hazine’ye yatırılmasına aracılık eden kimse iken, verginin asıl yüklenicisi ise, vergiye tabi malı tüketen veya hizmetten yararlanan tüketicilerdir*⁶⁹.” KDV’de sorumluluk, kanuni mükellefe ödenmesi gereken verginin bir kısmı veya tamamının ödenmeyerek o ilişkinin iktisadi mükellefi tarafından vergi idaresine ödenmesi anlamına gelmektedir ki, kanunun öngördüğü kişiler arasındaki kanunun öngördüğü ilişkilerden kaynaklanan KDV’yi vergi idaresine karşı ödeme yükümlülüğü iktisadi mükellefe ait olacaktır⁷⁰. “*Dolayısıyla KDV’de vergi sorumlusu olan kişi aynı zamanda iktisadi mükellef de olmaktadır*⁷¹.”

KDV Genel Uygulama Tebliği⁷² uyarınca, katma değer vergisinde tevkifat uygulaması, ihtiyari bir uygulama olmayıp, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından kanunun verdiği yetkiye dayanılarak bu kapsama alınan işlemlerde alıcılar tarafından vergi kesintisi yapılması mecburi bir uygulamadır⁷³. Kanun maddesinde açıkça belirtildiği üzere, vergi alacağını güvence altına almak için getirilen sorumluluk belirli durumlar için geçerli kılınmıştır. Bu haller:

“-Mükellefin ikametgahının ve işyerinin Türkiye’de bulunmaması,

⁶⁸ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s. 260.

⁶⁹ Şükrü Kızılot, **Açıklamalı ve İctihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, 6.Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, 2012, s. 487, Aktaran: Taşkın, a.g.e., s. 119,

⁷⁰ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s. 283.

⁷¹ A.e.

⁷² <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, Çevrimiçi, 04.04.2019.

⁷³ Taşkın, a.g.e., s. 121.

-Mükellefin kanuni ve iş merkezinin Türkiye’de bulunmaması,

-Gerekli görülen diğer haller olarak sayılmıştır.”

KDV’de vergi sorumluluğunu düzenleyen 9. maddenin getiriliş amacı ise, madde gerekçesinde “*Bu madde vergi alacağının emniyetle tahsil edilebilmesi amacıyla getirilmiş bulunmaktadır. Madde hükmüne göre, mükelleflerin memleket içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkez veya iş merkezinin bulunmaması ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması bakımından, işlemlere taraf olan diğer bir şahsı veya şahısları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilecektir. Maddede sayılan haller, mükellefin idarece takibinin güç olduğu, dolayısıyla vergi tarh, tahakkuk ve tahsilatında kaybın mümkün bulunduğu hallerdir. Burada sayılan haller sınırlı olmayıp, vergi alacağının emniyet altına alınmasının gerekli görüldüğü diğer durumlarda da, Hazine ve Maliye Bakanlığının mükelleften başka bir şahsı verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisini de beraberinde getirmektedir.*” ifadeleri ile belirtilmiştir.

Kanun metninde belirtilen “*işlemlere taraf olanlar*” ibaresi ile “*mükellefin temsilcisi, vekili, mükellef adına işlem yapmaya yetkili herhangi biri veya kendisine mal teslimi veya hizmet ifası yapılan kişiler*” aklı gelmektedir⁷⁴.

KDVK’nun 9. maddesinin ilk fıkrasında, vergi alacağını koruyabilmek için Hazine ve Maliye Bakanlığı’na; mükellefin ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisi verilmiş, ancak bunların dışında ‘gerekli görülen diğer hallerde’ de vergiye tabi işlemlere taraf olanları da verginin yatırılmasından sorumlu tutma yetkisi verilmiştir⁷⁵. Ancak bahsedilen bu gerekli görülen haller sınırlı olmayıp, mükelleflerin idare tarafından takip edilmesinin zor olduğu, dolayısıyla verginin aşamalarında (tarh, tahakkuk ve tahsilatında) kaybın yahut gecikmenin mümkün bulunduğu hallerdir⁷⁶.

⁷⁴ <https://www.bilgidenetim.com/3065-sayili-katma-deger-vergisi-kanunundaki-sorumluluk-muessesesi-mahiyeti-cesitleri-ve-uygulamalari.html>, Çevrimiçi, 04.04.2019.

⁷⁵ Sarılı, a.g.e., s. 136.

⁷⁶ Mahmut Vural, “**Katma Değer Vergisinde Sorumluluk Uygulaması**”, Vergi Dünyası Dergisi, Ocak, 2001.

Çalışmanın ikinci bölümünde Vergi Usul Kanununun 11. maddesi açıklanırken kısaca giriş yapıldığı üzere, kaynakta vergilendirme yapmak zorunda olanlar için öngörülen sorumluluk müessesesi, “*vergi kesenlerin sorumluluğu*” başlığı altında VUK 11. maddede düzenlenirken kanun hükmünün üçüncü ve dördüncü fıkralarında müteselsil sorumluluğa ilişkin “*Verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hisımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar. Ancak üçüncü fıkra da belirtilen müteselsilen sorumluluk mal üreten çiftçiler ile nihai tüketiciler için söz konusu değildir.*” hükümleri yer almaktadır.

KDV’de sorumluluk, verginin konusuna giren bir işleme dair verginin, mükelleften değil de işlemin karşı tarafından aranılması halidir ve mükellef olmayanların, verginin yatırılması maksadıyla mükellef adına vergi idaresine sundukları beyana sorumlu sıfatıyla beyan denilebilir. Sorumlu sıfatıyla beyan ile müteselsil sorumluluk farklı iki müessese olup, müteselsil sorumluluk VUK 11. maddede düzenlenirken, sorumlu sıfatıyla beyan konusu ile KDVK 9. madde birinci fıkrasında düzenlenmiştir⁷⁷.

Kanun maddesinin Hazine ve Maliye Bakanlığına vermiş olduğu yetkiye dayanarak sorumlu sıfatıyla beyan edilecek işlemlerin ve beyanda bulunması gereken mükelleflerin kimler olduğu KDV Genel Tebliği ile tespit edilmiştir ve buna göre KDVK 9. madde birinci fıkrada belirtilen sorumluluk türü tam sorumluluk ve kısmi sorumluluk olarak ayrılabilir.

Tam sorumluluk durumunda, sorumlu sıfatına sahip olan alıcı, mükellef tarafından ödenmesi gereken KDV’yi kaynağında keserek vergi idaresine yatırmaktadır. “*Mükelleflerin ikametgahı, işyeri, kanuni veya iş merkezinin Türkiye’de bulunmaması, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde ifa edilen telif faaliyetleri ile kiralama ve reklam verme işlerinde*⁷⁸” vergi sorumlusu olan alıcılar tam tevkifattan sorumludurlar.

⁷⁷ Vural, a.g.m.

⁷⁸ Sarılı, a.g.e., s. 137, Gerçek, (Vergi Sorumlusu), s. 169.

Kısmi sorumluluk halinde ise, KDV'nin bir kısmı vergi sorumlusu durumundaki alıcı tarafından kesilerek, diğer kısmı ise mükellef tarafından beyan edilerek vergi idaresine yatırılmaktadır. “*Tekstil ve konfeksiyon, fason imalat işlemlerinde, akaryakıt teslimi, kamu kurumları ve bankaların yemek, bahçe ve çevre bakımı, özel güvenlik, danışmanlık ve denetim, temizlik, inşaat, taahhüt, bakım onarım, yemek servisi gibi hizmet alımlarında*⁷⁹” kısmi tevkifat uygulanarak, KDV'nin bir kısmı alıcı tarafından bir kısmı da mükellef tarafından ödenmektedir.

KDVK'nun 9. maddesi uyarınca, “*fiili veya kaydi envanter esnasında belgesiz mal bulundurduğu yahut belgesiz hizmet satın aldığı tespit edilen mükelleflere, söz konusu mal ve hizmetlere ilişkin alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren on günlük bir süre verilmekte, bu on günlük süre içerisinde alış belgelerinin ibraz edilememesi durumunda emsal bedel üzerinden hesaplanan KDV ve vergi ziyayı cezası uygulanarak re'sen tarh edilmektedir*⁸⁰.”

Buna göre, vergi inceleme raporuyla veya tutanak ile mükellefin belgesiz mal bulundurduğu ya da hizmet satın aldığı fiili ya da kaydi envanter esnasında tespit edilmesi gerekmektedir ki, aksi halde KDV açısından sorumluluk söz konusu olmayacaktır⁸¹. Bu fıkranın getirilme amaçlarından ilki, vergi alacağının tahsilini güvence altına almak, ikincisi ise ülkemizde vergilendirme bakımından en büyük sorun teşkil eden kayıt dışı işlemlerin önüne geçilmesi, belgesiz bulundurulan malların kayıt altına alınması, kayıt dışı ekonominin önlenmesi ve bu sayede yaratılacak katma değere ulaşılmasıdır⁸².

Ancak fıkra hükmüne göre, “*belgesiz mal bulundurma*” ifadesinden kastedilenin, “*sadece belgesiz olarak alınıp da tespit anında stokta bulunan mallar için mi, yoksa belgesiz olarak alınıp satıldığı tespit edilen mallar için mi olduğu konusunda farklı görüşler mevcuttur*⁸³.”

⁷⁹ Sarılı, a.g.e., s. 137, Gerçek, (Vergi Sorumlusu), s. 169.

⁸⁰ Öztürk, a.g.e., s. 336.

⁸¹ Taşkın, a.g.e., s. 122.

⁸² Ömer Akdoğan, Mustafa Gürhan Acar, “**Belgesiz Mal Bulunduranların KDV Sorumluluğu ve Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunlar**”, Vergi Dünyası, Şubat, 2000.

⁸³ Sarılı, a.g.e., s. 164.

Bu görüşlerden ilki, fıkranın belgesiz olarak alınıp da tespit anında stokta bulunan ürünler için söz konusu olduğu, belgesiz olarak alınıp satılmış mallar için uygulanmayacağı, fıkra hükmünde geçen “*belgesiz mal bulundurma*” ibaresinin malın ticaretini kapsamadığı yönündedir⁸⁴. Diğer görüş ise, tespit anında stokta yer alan ürünlerle birlikte satış işlemi ya da başka sebepler dolayısıyla mükellefin stoklarında o anda bulunmayan belgesiz alınan malları da kapsadığı yönündedir⁸⁵. Fıkra hükmündeki ibareden, stoklarda yer alan ve tespit anında da satım veya başka nedenlerden ötürü mükellefin stoklarında bulunmayan belgesiz malları da kapsadığı düşünülerek, ikinci görüşün kanun hükmüne daha uygun olduğu düşünülmektedir⁸⁶.

KDVK 9. maddede yer alan düzenlemeler açıklanmış olup, kanun maddesinin VUK 11. maddesi ile bağlantılı müteselsil sorumluluk düzenlemesi ve bu konuya ilişkin yaklaşımlar çalışmanın üçüncü bölümünde ele alınacaktır.

2.1.2. Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunun 22.Maddesi

213 sayılı VUK’un 11. maddesinde yer alan “*yaptıkları ve yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar.*” hükmüne paralel olarak 6183 sayılı AATUHK “*Amme Alacaklarını Kesip Ödemek Mecburiyetinde Olanlar*” başlıklı 22. maddesinde “*Amme alacağını borçlusundan kesip tahsil dairesine ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahıslar, bu vazifelerini kanunlarında veya bu kanunda belli edilen zamanlarda yerine getirmedikleri takdirde, ödenmeyen alacak bu hakiki ve hükmi şahıslardan bu kanun hükümlerine göre tahsil olunur.*” hükmü bulunmaktadır. Bu düzenleme kamu alacağının güvencesi mahiyetindedir⁸⁷.

⁸⁴ Ercan Durgun, “**Belgesiz Mal Bulundurma ve Hizmet Satın Alınmasında Sorumlu Sıfatıyla KDV Uygulaması ve Vergi İndirimi**”, Vergi Dünyası, Sayı: 178, Haziran 1996, s. 66-67, Aktaran: Sarılı, a.g.e. s. 165.

⁸⁵ Akdoğan, Acar, a.g.m., s. 172.

⁸⁶ Sarılı, a.g.e., s. 165.

⁸⁷ Karakoç, a.g.e., s. 499.

VUK dışında başka bir kanunda böyle bir hükme yer verilmesinin bir nedeni; VUK'un sadece bu kanun kapsamındaki kamu gelirlerine ilişkin olmasına karşılık AATUHK'nun daha genel bir kanun olması ve diğer nedeni ise AATUHK 22. maddesinin, sorumluluğu hem VUK kapsamındaki gelirler hem de diğer kamu alacaklarını kapsar nitelikte genelleştirmesidir ki, bu durumdaki kişilerin Kamu İcra Hukuku hükümlerine göre takibi sağlanabilsin⁸⁸.

Vergi sorumlularının ödevi, hem vergiyi kesmek hem de bunlar zamanında ödemeyi kapsamaktadır. Dolayısıyla vergiyi kestiği halde tahsil dairesine ödemeyen kişi, bundan sorumlu olacaktır⁸⁹. AATUHK'nun 22. maddesinde, amme alacağını borçlusundan keserek tahsil dairesine ödemek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişilerin, bu görevlerini kanunlarda belirtilen zamanlarda ifa etmedikleri takdirde, ödenmeyen amme alacağının, bu gerçek ve tüzel kişilerden tahsil edileceği belirtilmiş olmakla birlikte burada önemli olan husus alacaklı olan kamu idaresinin, alacağını tahsil etmek için mükellefe değil, vergi sorumlusuna başvuracak olmasıdır⁹⁰. Vergi sorumlusu tarafından vergi ziyana sebebiyet verilmiş ise, vergi ziyayı cezası da sorumlu adına kesilecek ve sorumludan tahsil edilecektir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı da bir özelgesinde, istihkak bedellerinden tevkifat yapılmaması nedeniyle müteahhit firmanın sorumlu tutulmayacağını belirtmiş, Danıştay da vermiş olduğu bir kararında, ücret gelirinden zamanında tevkif edilmeyen gelir vergisinin sorumlu adına tarh edilmesi gerektiğini, asıl mükellef adına tarhiyat yapılmasında isabet bulunmadığını karara bağlamıştır⁹¹.

AATUHK Tahsilat Genel Tebliğinde de bu konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar yer almaktadır. Öte yandan, AATUHK 22/A maddesinde kamu alacağı ödenmeden yapılmayacak işlemler ve işlem yapanların sorumlulukları düzenlenmiştir:

⁸⁸ Karakoç, a.g.e., s. 500.

⁸⁹ A.e.

⁹⁰ Binnur Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku(Vergi İcra Hukuku)**, Onikilevha Yayıncılık, 3.Baskı, İstanbul, Ocak, 2018, s. 120.

⁹¹ Yunus Şengöz, **“Vergi Sorumlularının Yükümlülüklerini Yerine Getirmemeleri Nedeniyle Ziyaa Uğrayan Vergi Ashı Mükellefler Adına Tarh Edilebilir mi?”**, Maliye ve Sigorta Yorumları, 15 Haziran 1999, s. 298, s. 35 Aktaran: Çelik, a.g.e., s. 121.

“Hazine ve Maliye Bakanı, aşağıdaki ödeme ve işlemlerde, Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerine vadesi geçmiş borcun bulunmadığına ilişkin belge aranılması ve yapılacak ödemelerden istihkak sahiplerinin amme borçlarının kesilerek ilgili tahsil dairesine aktarılması zorunluluğu ile kesintilere asgari tutar ve oran getirmeye, kapsama girecek amme alacaklarını tür, tutar, ödeme ve işlemler itibarıyla topluca veya ayrı ayrı tespit etmeye, zorunluluk getirilen ödeme ve işlemlerde hangi hallerde bu zorunluluğun aranılmayacağını ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

1. 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa tabi kamu idareleri ile bu idarelere bağlı döner sermaye işletmelerinin yapacağı her türlü ödemelerde,

2. 4/1/2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamına giren kurumlar ile kamu tüzel kişiliğini haiz kurum ve kuruluşların (meslekî kuruluşlar ve vakıf yüksek öğretim kurumları hariç) mal veya hizmet alımları ile yapım işleri nedeniyle hak sahiplerine yapacakları ödemelerde,

3. Kanun, kararname ve diğer mevzuatla nakdi olarak sağlanan Devlet yardımları, teşvikler ve destekler nedeniyle yapılacak ödemelerde,

4. 2/7/1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanununa ekli tarifelerde yer alan ticaret sicil harçlarından kayıt ve tescil harçları, noter harçlarından senet, mukavelename ve kâğıtlardan alınan harçlar, tapu ve kadastro harçlarından tapu işlemlerine ilişkin alınan harçlar, gemi ve liman harçları ile (8) sayılı tarifeye konu harçlar (diploma harçları hariç) ve trafik harçlarına mevzu işlemlerde,

5. 26/5/1981 tarihli ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda yer alan bina inşaat harcı ve yapı kullanma izin harcına mevzu işlemlerde.

Bu madde kapsamında zorunluluk getirilen ödemelere ilişkin olarak işçi ücreti alacakları hariç olmak üzere, yapılacak her türlü devir, temlik ve el değiştirme, Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerine vadesi geçmiş borcu karşılayacak kısım ayrıldıktan sonra kalan kısım üzerinde hüküm ifade eder. Şu

kadar ki bu hükmün uygulanmasında diğer kamu idarelerinin alacaklarına karşılık kesinti yapılması gereken hallerde kesinti tutarı garameten taksim olunur.

Takibata salahiyyetli tahsil dairesince, bu madde kapsamında getirilen zorunluluğa rağmen borcun olmadığına dair belgeyi aramaksızın ödeme yapanlara ve işlem tesis eden kurum ve kuruluşlara dört bin Türk lirası idari para cezası verilir. İdari para cezası, ilgisine tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. İdari para cezasına karşı tebliğ tarihini takip eden otuz gün içinde idare mahkemesinde dava açılabilir.”

AATUHK’da düzenlenen sorumluluk kavramı, VUK’da yer alan vergi sorumluluğuna paralel olsa da, her türlü kamu alacağını kapsadığından VUK’dan daha geniş bir etki alanına sahiptir⁹².

Buraya kadar yapılan açıklamalarda kaynakta vergileme yönteminin temel prensiplerini düzenleyen VUK’nun 11. maddesi ve AATUHK’nun 22. maddesi ile verginin kaynakta kesilerek tahsil edilmesi yöntemine yer veren gelir vergisi, kurumlar vergisi, veraset ve intikal vergisi ve damga vergisi kanunlarındaki yasal düzenlemeler incelenmiş olup, bu yöntemle dolaylı olarak müteselsil sorumluluk kapsamında yer veren katma değer vergisi ve uygulamadaki sorunlar ile yargı ve idarenin konuya bakış açısı ise üçüncü bölümde ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

⁹² Karakoç, a.g.e., s. 500.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİNDE VERGİ KESENLERİN SORUMLULUĞU

Katma Değer Vergisindeki sorumluluk; sorumlu sıfatıyla beyan edilecek işlemlerdeki sorumluluk ve müteselsil sorumluluk olmak üzere iki durumda ortaya çıkmaktadır. Sorumlu sıfatıyla beyan edilecek işlemlerde sorumluluk müessesesi KDVK 9. maddede düzenlenirken, müteselsil sorumluluk ise asıl dayanağını VUK 11. maddeden almaktadır.

3.1. Katma Değer Vergisi Kanununun 9.Maddesi Uyarınca Sorumluluğu

Danıştay 7.Dairesinin 25.2.1998 tarih ve E.1997/2496, K.1998/669 sayılı kararında¹ katma değer vergisinde mükellef şu şekilde tanımlanmıştır:

“Katma değer vergisinde mükellef kavramı, diğer vergi kanunlarının öngördüğü mükellef kavramından oldukça farklı bulunmaktadır. Bu vergileme sisteminde mükellef, katma değer vergisine tabi mal tesliminde veya hizmet ifasında bulunan ise de, bu verginin nihai yüklenicisi değildir. Katma değer vergisinin sistemi içinde nihai yüklenici, (asıl mükellefi) nihai tüketici durumunda bulunan kişi ve kuruluşlar olup, katma değer vergisi mükellefleri vergi kapsamına giren mal ve hizmetlerin satış bedeli ile birlikte vergiyi tahsil etmek ve vergi dairesine ödemekle yükümlü bulunmaktadır. Dolayısıyla vergi dairesine ödenen tutar (vergi) mükellefin mal varlığında bir eksilme meydana getirmemektedir.” aslında KDV’de en son ve asıl yükleniciler nihai tüketiciler olup, vergiye onlar katlanmaktadır².

Vergi hukukunda, vergi sorumlusu kavramı ile verginin ödenmesinden mükellef dışında kalan ve kanunda sayılan bazı kişilerin muhatap alınması anlaşılmakta olup, sorumlular mükellefin nam ve hesabına tevkif ettikleri vergiyi

¹ Danıştay 7.D., E.1997/2496, K.1998/669, 25.2.1998, (Çevrimiçi), <https://www.kazanci.com.tr/>, 16.04.2019.

² Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s. 260.

vergi idaresine ödemekle yükümlüdürler. Katma değer vergisinde ise vergi sorumluluğu, verginin, vergi idaresine ödenmesinden satıcıyı değil, alıcıyı yani müşteriyi muhatap almaktadır³.

KDV esas olarak beyana dayalı bir vergi olmakla birlikte, bazı durumlarda beyan esası yerine mal alıcısı olanların yahut hizmetten yararlananların, vergi sorumlusu olarak KDV'yi kaynağında keserek beyan etmeleri gerekmektedir ki bu işleme “KDV sorumluluğu” adı verilmektedir⁴. “*KDV’de kanuni mükellef, bir başkasının malvarlığından karşılanması gereken vergileri, vergi idaresine aktarmakla ödevlidir. Ancak KDV’de vergi sorumlusu, mükelleften farklı olarak vergiyi doğuran olayla ilişki içinde olmadığından, verginin asıl borçlusudur. KDV mükellefi ile sorumlusu arasındaki temel fark, ödemenin kimin nam ve hesabına yapıldığıdır ki, kanuni mükellef ödemeyi kendi nam ve hesabına yaparken, vergi sorumlusu ise ödemeyi başkasının nam ve hesabına yapar*”⁵.”

“*KDV sorumluluğu, sorumlu sıfatıyla beyan edilecek işlemlerde sorumluluk ve müteselsil sorumluluk olarak iki farklı şekilde ortaya çıkmaktadır*”⁶.” Sorumlu sıfatıyla beyan edilecek işlemlerde sorumluluk KDVK’nun “*Vergi Sorumlusu*” başlıklı 9. maddesinde, müteselsil sorumluluk ise VUK’nun “*Vergi Kesenlerin Sorumluluğu*” başlıklı 11. maddesinde düzenlenmiştir.

KDVK’nun “*Vergi Sorumlusu*” başlıklı 9. maddesinde katma değer vergisinde vergi kesenlerin sorumluluğu şu şekilde düzenlenmiştir:

“*1. Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir. Şu kadar ki Türkiye’de ikametgâhı, işyeri kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan*

³ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s. 260.

⁴ Sarılı, a.g.e., s. 135.

⁵ Ufuk Kaya, “**Katma Değer Vergisi Türkiye Uygulamasında Vergi Kesenlerin Sorumluluğunun İncelenmesi**”, Mali Hukuk Dergisi, Cilt:12, Sayı:133, Şubat, 2016, s. 31.

⁶ Sarılı, a.g.e., s. 135.

hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

2. Fiilî ya da kaydı envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranır.

Belgesiz mal bulundurdukları veya hizmet satın aldıkları tespit edilen mükelleflere, bu mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir. Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, alışlarını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarh edilir. Bu tarhiyata vergi ziyai cezası uygulanır.

Ancak belgesiz alınan mal ve hizmetleri satanlara, bu satışlarla ilgili olarak, vergi inceleme raporuna dayanılarak kalma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin ceza ayrıca alıcılardan aranmaz.

3. 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimine ait katma değer vergisinin ödenmesinden lisanslı depo işleticileri sorumludur.”

KDV’de vergi sorumluluğunu içeren kanun maddesinin konuluş amaç ve gerekçesinde şöyle ifade edilmiştir:

“Bu madde vergi alacağının tahsil edilebilmesi amacıyla getirilmiş bulunmaktadır. Madde hükmüne göre, mükellefin memleket içindeki ikametgahının, işyerinin, kanuni merkez veya iş merkezinin bulunmaması ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması bakımından, işlemlere taraf olan diğer bir şahsı veya şahısları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilecektir. Maddede sayılan haller, mükelleflerin idarece takibinin güç olduğu, dolayısıyla vergi tarh, tahakkuk ve tahsilatında kaybın mümkün bulunduğu hallerdir. Burada sayılan haller sınırlı olmayıp, vergi alacağının emniyet altına alınmasının gerekli görüldüğü diğer durumlarda da Maliye Bakanlığı’nın

mükelleften gayri bir şahsı verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisi bulunmaktadır. Maddede belirtilen 'işlemlere taraf olanlar' mükellefin temsilcisi, vekili, mükellef adına hareket etmeye yetkili herhangi bir kimse veya kendisine mal teslim edilen yahut hizmet ifa edilen kişi olabilecektir⁷."

Madde hükmü uyarınca, mükellefin yurt içinde ikametgâhı, işyeri, kanunî merkezi ve iş merkezi bulunmadığı durumlarda ve gerekli görülen diğer hallerde, Maliye Bakanlığı amme alacağının korunması maksadıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisine sahip kılınmıştır.

Kamu alacağının teminatı olması açısından yapılan bu düzenlemede yalnızca ikametgâhı, işyeri, kanunî merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar için değil, aynı zamanda Hazine ve Maliye Bakanlığı gerekli görülen diğer hallerde verginin ödenmesinden işleme taraf olanları sorumlu tutabilecektir⁸.

Vergi sorumluluğu, vergi alacağını güvence altına almak amacıyla dört ana başlık halinde öngörülmüştür:

- "-Mükellefin (mal teslim eden veya hizmet ifa edenin) Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin kanuni veya iş merkezinin bulunmaması,*
- Belgesiz mal bulundurma veya belgesiz hizmet satın alınması,*
- Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi,*
- Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca gerekli görülen haller⁹."*

"Vergi Sorumlusu" başlığını taşıyan maddede, "vergi kesintisi yapmakla sorumlu olan kişi"nin tanımına hiç yer verilmemiş olması sistemin anlaşılmasını kuşkuya düşürmektedir¹⁰. Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla KDV'de tam ve dar mükellef kavramlarına yer verilmemiştir ancak bununla birlikte KDVK'nun 9.

⁷ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekciler/KDV/cilt_2_3065_sayili_kanun.pdf, Çevrimiçi, 16.04.2016.

⁸ Mehmet Yücel, "Katma Değer Vergisinde Tevkifat(Vergi Sorumluluğu) ve Tam Tevkifat Uygulaması", Mali Hukuk Dergisi, Cilt: 11, Sayı:122, Şubat, 2015, s. 24.

⁹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s. 284.

¹⁰ Erdoğan Arslan, "KDV'de Sorumluluk ve Tevkifat", Vergi Dünyası Dergisi, Mayıs, 2008.

maddesinde yer alan düzenleme dar mükellefi işaret etmektedir¹¹. İkametgâhı, işyeri, kanunî merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan gerçek ya da tüzel kişinin, Türkiye’de ticari ve mesleki faaliyetleri kapsamında yaptıkları teslim ve hizmetler KDV’ye tabidir ve mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar da KDV mükellefidir¹². Nitekim bu şekilde dar mükelleflerin teslim ve hizmet ifalarından kaynaklanan KDV’nin vergi sorumlusu durumunda bulunan kişilerden aranılması kamu alacağının teminatı ve güvencesi bakımından mecburidir¹³. Ancak bunun yanında ilgili kanun maddesinde “*gerekli görülen diğer hallerde*” ifadesiyle Hazine ve Maliye Bakanlığı’na KDV’de “*vergi sorumlusu yaratma yetkisi*” verilmektedir ki, bu yetkiyi sınırlayabilecek tek husus “*vergi alacağının güvence altına alınması amacıdır.*”

Verilen yetkinin de amacı doğrultusunda kullanılması kanun maddesinin gerekçesinde “*mükelleflerin idarece takibinin güç olduğu, dolayısıyla vergi tarh, tahakkuk ve tahsilatında kaybın ve gecikmenin mümkün olduğu haller*” olarak belirtilmiştir. Dolayısıyla Kanunda belirtilen “*gerekli görülen diğer hallerde*” ifadesini, “*kanun koyucunun maddede açıklanan nitelikteki durumlara uygulanmasını öngördüğü ancak uygulamada ortaya çıkabilecek nitelikte olup da tasavvur edemediği tanımlanamamış olaylara özgü olarak değerlendirmek gerekmektedir*”¹⁴.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, kanunda verilen bu yetkiye dayanarak KDV tevkifatı yapmak zorunda olanlar ve bu hususa ilişkin düzenlemeleri içeren genel tebliğler yayımlamıştır. Bu konuya ilişkin ilk düzenleme 15 seri no.lu KDV Genel Tebliğinde yurt dışından temin edilen hizmetler konusunda yapılmış, daha sonra muhtelif genel tebliğlerle tevkifat kapsamına alınan işlemlerin sayısı artırılmış, 117 seri no.lu Genel Tebliğde yapılan düzenleme ile KDV tevkifatına ilişkin daha önce çıkarılan genel tebliğler kaldırılarak, tevkifata ilişkin düzenlemeler tek bir yerde toplanmış, en son olarak da 1 Mayıs 2014 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımlanan KDV Uygulama Genel Tebliği ile daha önce çıkarılan bu hususa ilişkin

¹¹ Şükrü Kızılot, **Açıklamalı ve İctihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, 6.bs, Yaklaşım Yayıncılık, 2012, s. 487, Aktaran: Taşkın, a.g.e., s. 119.

¹² Arslan, a.g.m.

¹³ A.e.

¹⁴ A.e.

tebliğler kaldırılmış ve KDV konusuna ilişkin açıklamalar tek bir düzenlemede toplanmıştır¹⁵.

KDVK'nun 9. maddesi “*mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden*” sorumlu tutmuş olup, 30.11.1984 tarih ve 18591 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 seri no.lu KDV Genel Tebliğinde “*işlemlere taraf olanlar*”, “*mükellefin temsilcisi, vekili, mükellef adına hareket etmeye yetkili herhangi bir şahıs veya kendine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişiler olup, bu kişiler verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevlerin yerine getirilmesinden mükellef gibi sorumludurlar*”¹⁶ ifadeleri ile işlemlere taraf olanların kimler olduğu açıklanmıştır.

26.4.2014 tarih ve 28983 sayılı (halen uygulanmakta olan) KDV Genel Uygulama Tebliğine göre, “*KDV’de tevkifatta teslim ya da hizmet bedeli üzerinden hesaplanan vergi, teslim ya da hizmeti yapanlar tarafından değil, bu işlemlere muhatap olanlar tarafından kısmen veya tamamen vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilmekte ve ödenmektedir*”¹⁷.

KDV’de tevkifatı tam tevkifat ve kısmi tevkifat olarak ayırmak mümkündür. Tam tevkifatta, mükellef tarafından vergi idaresine yatırılması gereken KDV’nin tamamı sorumlu sıfatıyla alıcılar tarafından beyan edilerek ödenmekte, dolayısıyla KDV mükelleflerinin KDV’yi beyan etme zorunlulukları ortadan kalkmaktadır. Kısmi tevkifatta ise, mükellefin yatırması gereken KDV’nin bir miktarı sorumlu sıfatıyla alıcılar tarafından, diğer kısmı ise mükellef tarafından beyan edilerek yatırılmaktadır. Bu halde alıcılar müteselsil sorumluluktan kurtulmaktadır¹⁸.

Yurt dışından sağlanan teslim ve hizmetlerde, GVK’nun 18. maddesi kapsamındaki serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan teslim ve hizmetlerde,

¹⁵ Nihat Uzunoğlu, “**KDV Tevkifat Yapmak Zorunda Olanların Tanımı ve Kapsamı**”, Vergi Dünyası Dergisi, Mart, 2015.

¹⁶ <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (Çevrimiçi), 16.04.2019.

¹⁷ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/kdvgeneluygulamatebliği/kdv_genteb.pdf, (Çevrimiçi), 16.04.2019.

¹⁸ Sarılı, a.g.e., s. 137.

GVK'nun 70. maddesi kapsamındaki mal ve hakların kiralama işlemlerinde ve reklam verme işlemlerinde tam tevkifat uygulamasının bulunduğu söylenebilir¹⁹.

Yurtdışından sağlanan teslim ve hizmetlere ilişkin İstanbul 10.Vergi Mahkemesinin 21.2.2018 tarih ve E.2017/209, K.2018/1121 sayılı kararında²⁰

“ ...Türkiye sınırları içerisinde ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan hizmet ifaları KDV'nin konusuna girmekle birlikte, hizmetten faydalanma konusunda 3065 sayılı KDVK'nunda herhangi bir belirleme yapılmadığından Maliye Bakanlığınca yayımlanan 26 ve 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde hizmetten faydalanma kriterleri açıklanmıştır.

26 Seri No.lu KDV Genel tebliğinde hizmet ihracatında KDV istisnası uygulanabilmesi için dört şartın birlikte gerçekleşmiş olmasının zorunlu olduğu belirtilmiştir. Bu şartlar: Hizmet Türkiye'de yurtdışındaki bir müşteri için yapılmış olmalı, fatura ve benzeri nitelikteki belge yurtdışındaki müşteri adına düzenlenmeli, hizmet bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmeli ve hizmetten yurtdışında yararlanılmalıdır; diğer bir anlatımla yurtdışındaki müşteri için verilen hizmetin bu müşterilerin Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması gerekmektedir.

....

KDV için kabul olunan 'destination' ilkesine göre; bir mal veya hizmet hangi ülkede tüketiliyorsa vergilemede o ülkede yapılır. Maddi niteliği ve gümrüklemeye konu oluşu nedeniyle mallarda tüketim yerinin tespiti bakımından sorun yoktur. Ancak hizmet bir mal gibi sınır ötesine taşınması fiziki bakımdan mümkün bulunmayan bir muamele olduğundan tüketime tekabül eden kavram hizmetten faydalanma olarak kabul edilmektedir. Esasen, KDV'nin amacının yurtiçi tüketimini kavramak olduğu da göz önünde tutulduğunda hizmetin nerede tüketileceği tespiti sistemin kusursuz bir şekilde işletilmesi bakımından yeterli olacaktır. Bu çerçevede verilen reklamlar tüm dünyadaki internet kullanıcılarına ulaştığı için hizmetten Türkiye'de faydalanıp, faydalanmadığı hususu tartışmalı hale gelmektedir.

¹⁹ Sarılı, a.g.e., s. 137, Taşkın, a.g.e., s. 124.

²⁰ İstanbul 10.Vergi Mahkemesi, E.2017/209, K.2018/1121, 21.2.2018, Yayınlanmamış Mahkeme Kararı

Davacı şirket tarafından, örneğin Türkiye’de gerçekleşecek bir turistik gezi ile bağlantılı bir adwords reklam verilmesi halinde, bu hizmetten Türkiye’de faydalanıp faydalanmadığının tespiti mümkün bulunmamaktadır. Çünkü adwords olarak yayınlanan reklam yurtiçi, yurt dışı tüm kullanıcılara açıktır. Bu çerçevede hizmetten Türkiye’de faydalandığından bahsetmek oldukça zor olacaktır. Söz konusu adwords reklamı sadece yurtdışı için verilmiş olsa bile hizmet bedeli üzerinde sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanması gerektiği yolundaki argüman bu reklamı okuyan müşterilerin Türkiye’de gerçekleşecek tura katılmış olabilecekleri, dolayısıyla hizmetten Türkiye’de faydalandığı iddiasıdır. Bu yorum ile Türkiye’de faydalanılmayan hizmet neredeyse hiç kalmayacağı için, tüm yurtdışı faturalarda KDV sorumluluğunun olduğu sonucuna gidebilecektir. Ancak bu yorum KDV mevzuatına aykırıdır. Bu durumda yapılan cezalı tarhiyatta hukuka uyarlık görülmemiştir.” gerekçeleri ile KDVK’nun 9. maddesinde belirtilen vergi sorumluluğu açıklanmış ve 26 seri no.lu KDV Genel Tebliğinde hizmet ihracatında KDV istisnası uygulanabilmesi şartları açıklanarak, adwords olarak yayınlanan bir reklamın yurtiçi ya da yurtdışında hizmeti gerçekleştireceği noktasında kesinlik bulunmadığından ve yurtiçinde gerçekleşmiş olması yorumunun da KDV mevzuatına aykırı olduğundan bahisle davanın kabulüne karar verilmiştir.

Kısmi tevkifat uygulamasının bulunduğu işlemler şu şekilde sıralanabilir: “Akaryakıt teslimleri, fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri, hurda metal, plastik malzeme, atık, kağıt ve cam teslimleri (5035 sayılı Kanununun 8.maddesiyle değiştirilen 4-g bendiyle, hurda metal, plastik malzeme, atık kağıt ve cam teslimleri 1.1.2004 tarihinden itibaren KDV’den istisna edilmiştir. Dolayısıyla, 1.1.2004 tarihinden itibaren yapılacak hurda metal, plastik malzeme, atık kağıt ve cam teslimlerinde uygulanmakta olan KDV sorumluluğu ortadan kalkmıştır. Fakat, KDVK’nun 18.maddesi gereğince KDV istisnasından vazgeçen mükellefler için hurda metal, plastik malzeme, atık kağıt ve cam teslimlerine ilişkin hesaplanan KDV üzerinden yapılan tevkifat uygulamasına devam edilecektir.), yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik, mimarlık, etüt-proje hizmetleri, temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri, özel güvenlik hizmetleri, makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait

*tadil, bakım ve onarım hizmetleri, yemek servis hizmetleri ile danışmanlık ve denetim hizmetleri*²¹.”

KDV Genel Uygulama Tebliğinde kısmi tevkifat uygulaması kapsamında KDV tevkifatı yapmakla sorumlu tutulanlar sayılmış, okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları kısmi tevkifat uygulaması kapsamında değerlendirilmemiştir.

KDV'nin 9. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca belgesiz mal satın alan şahıslar da KDV'nin ödenmesinden sorumlu tutulmuşlardır. Çalışmanın ikinci bölümünde de bahsedildiği üzere, “*belgesiz mal bulundurma*” ifadesinden kastedilenin, “*yalnızca belgesiz olarak alınıp da tespit anında stokta bulunan mallar için mi, yoksa belgesiz olarak alınıp satıldığı tespit edilen mallar için mi olduğu*” konusunda farklı görüşler mevcut olup²², bunlardan ilki, fıkranın belgesiz olarak alınıp da tespit anında stokta bulunan ürünler için söz konusu olduğu, belgesiz olarak alınıp satılmış mallar için uygulanmayacağı, fıkra hükmünde geçen “*belgesiz mal bulundurma*” ibaresinin malın ticaretini kapsamadığı yönündedir²³. Diğer görüş ise, tespit esnasında stoklarda bulunan ürünlerle birlikte satış yahut farklı sebeplerden ötürü mükellefin stoklarında bulunmayan belgesiz alınan malları da kapsadığı yönündedir²⁴. Fıkra hükmündeki ibareden, stoklarda bulunan ve tespit anında da satış işlemi veya farklı sebeplerden dolayı mükellefin stoklarında yer almayan belgesiz malları da kapsadığı düşünülerek, ikinci görüşün kanun hükmüne daha uygun olduğu düşünülmektedir²⁵.

Belgesiz mal bulundurma halinde KDV sorumluluğuna ilişkin İstanbul 7.Vergi Mahkemesinin 31.01.2019 tarih ve E.2018/1570, K.2019/248 sayılı kararında²⁶ “...katma değer vergisinde, vergiyi doğuran olayın, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması, ...ithalatta, Gümrük

²¹ Sarılı, a.g.e., s. 137.

²² Sarılı, a.g.e., s. 164.

²³ Ercan Durgun, “**Belgesiz Mal Bulundurma ve Hizmet Satın Alınmasında Sorumlu Sıfatıyla KDV Uygulaması ve Vergi İndirimi**”, Vergi Dünyası, Sayı: 178, Haziran 1996, s. 66-67, Aktaran: Sarılı, a.g.e. s. 165.

²⁴ Akdoğan, Acar, a.g.m., s. 172.

²⁵ Sarılı, a.g.e., s. 165.

²⁶ İstanbul 7.Vergi Mahkemesi, E.2018/1570, K.2019/248, 31.01.2019, Yayınlanmamış Mahkeme Kararı

Kanununa göre g m r k vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, g m r k vergisine tabi olmayan işlemlerde ise g m r k beyannamesinin tescili anında meydana geldiği, bunun dışında, 4760 sayılı Kanununun 13/5.maddesinde, kendisi açısında  TV'yi doğuran olay (teslim) gerçekleşmemiş olsa ve kendileri  TV mükellefi olmasalar dahi, bulunduranların  TV'den müteselsil sorumlu tutulduğu, 3065 sayılı Kanununun 'Vergi Sorumlusu' başlıklı 9.maddesinde ise fiili ya da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan (satıcı tarafından Hazine'ye intikal ettirilmesi gereken) katma değer vergisinin, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranacağı yönünde düzenleme yapılarak, fiili ya da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulunduran mükellefler hakkında, söz konusu malın önceki teslim safhasında doğan ve satıcının hazineye intikal ettirmekle mükellef olduğu (belgesiz mal bulunduranın kendisine yapılan teslim nedeniyle mükellefi olmadığı) katma değer vergisi nedeniyle, maddede belirtilen Şartların tekemmül ettiği ortaya konularak, vergi sorumlusu sıfatıyla belgesiz mal bulunduran adına tarhiyat yapılabilmesinin mümkün kılındığı anlaşılmaktadır.

...

Olayda davacı tarafından ne eski ne de yeni işyeri sahibi olduğu, deponun anahtarının kiracılara ulaştırılmak üzere kendisine bırakıldığı, mecurun içerisinde tespit edilen malların taşınmazı kiralayana ait olduğu ileri sürülmüş ise de, davacının bu iddiasını ispatlayacak bilgi ve belge sunulmamıştır ancak davacının söz konusu kaçak sigaraların yurtiçinde ticaretini yaptđı ve ticari amaçla satarak başkalarına teslim ettiği veya katma değer vergisine tabi olacak ve adına vergi mükellefi sıfatıyla tarhiyat yapılmasını gerektirecek Şekilde herhangi bir işleme tabi tuttuğu yolunda davalı idarece herhangi bir tespit yapılmadığından adına vergi mükellefi sıfatıyla tarhiyat yapılmasına olanak bulunmadığı sonucuna varılmaktadır.

Öte yandan, davacının belgesiz mal bulundurduğundan bahisle 3065 sayılı Kanununun 9/2. maddesi uyarınca vergi sorumlusu sıfatıyla adına vergi ziya cezalısı katma değer vergisi tarhiyatı yapılmasını gerektirecek yasal koşullar da olayda mevcut bulunmamaktadır." gerekçeleri ile davacının sorumlu sıfatıyla KDVK'nun 9/2. maddesi uyarınca sorumlu olmadığı açıklanmıştır.

Ancak yine aynı davacı mükellefin bulunduğu İstanbul 7.Vergi Mahkemesinin 31.01.2019 tarih ve E.2018/1569, K.2019/247 sayılı başka bir kararında²⁷ ise; “*Olayda, 28.07.2015 tarihli tutanakta; davacının bandrolsüz sigara bulunan deponun daha önceden sahibi ile ortaklığının olduğu, ancak depoyu sattıklarını, satmadan önce işyerini, ortağının kiraya verdiğini ve aynı kiracıların devam ettiğini, kiracıyı, ortağının tanıdığı beyan edilmiş ve tutanak davacı tarafından işyeri eski sahibi olarak imzalanmış, dava dilekçesinde ise davacının ne eski ne de yeni işyeri sahibi olduğu, deponun anahtarının kiracılara ulaştırılmak üzere davacıya bırakıldığı, mecurun içerisinde tespit edilen malların taşınmazı kiralayan kiracıya ait olduğu ileri sürülmüş ise de, deponun anahtarının davacıda olduğu, davacı tarafından ne tespit anında, ne de dava aşamasında deponun kim/kimler tarafından kiralandığı konusunda bilgi ve belge sunulmadığı, dolayısıyla davacının söz konusu iddiasını ispatlayamadığı anlaşıldığından, davacının bu yöndeki itirazına itibar edilmemiştir.*

Bu durumda, 4760 sayılı ÖTVK'nun 4.maddesinde mükellefin tanımlanmış olduğu, bu tanıma göre belirtilen listelerdeki malları imal, inşa veya ithal edenler ile bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerin mükellef kapsamında sayıldığı, olayda her ne kadar imal, inşa veya ithal eden sıfatı bulunmasa da kaçak sigaraların davacının uhdesinde yakalandığı anlaşıldığından, malı bulunduran olarak davacı adına yapılan vergi ziyai cezalı özel tüketim vergisi tarhiyatında hukuka aykırılık bulunmamaktadır.” gerekçeleri ile davanın reddine karar verilmiştir. Her iki kararda da gerekçeler benzer olmasına karşın birinde davanın kabulüne karar verilerek, belgesiz mal bulundurmadan KDV sorumluluğunun oluşmadığı belirtilmiş, ancak aynı tutanakta yer alan bilgilere göre de ikinci kararda ÖTV tarhiyatı hukuka uygun kabul edilmiştir.

Vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, vergi kesintisi ile ilgili beyanname vermek zorunda olup, KDVK'nun 39. maddesinde vergi kesmekle mesul olanlar için vergilendirme dönemi bir ay olarak belirlenmiştir. Söz konusu madde hükmü gereğince, üç aylık vergilendirme dönemine tabi olanlar da KDVK'nun 9. maddesi

²⁷ İstanbul 7.Vergi Mahkemesi, E.2018/1569, K.2019/247, 31.01.2019, Yayınlanmamış Mahkeme Kararı.

uyarınca aylık dönemler itibariyle beyanname vermek zorundadırlar ancak vergi kesme sorumluluğu bulunan kişiler, vergi kesintisine tabi işlemlerinin bulunmadığı vergilendirme dönemlerinde sorumlu sıfatıyla beyanname vermek zorunda değildirler²⁸ “çünkü vergi sorumluluğu sürekli mükellefiyet getiren bir yükümlülük değildir²⁹.” KDV açısından vergi kesmekle sorumlu olanlar ilgili işlem bedeli üzerinden ayrıca hesaplamaları gereken KDV’yi 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan ederek ve ilgili vergi idaresine yatırmak mecburiyetindedirler, KDV sorumluluğu gerektiren işlemin bulunmaması, vergi kesintisi yapılmasının gerekmemesi halinde 2 no.lu KDV beyannamesi verilmesine lüzum yoktur³⁰. KDV kesintisine tabi işlemler nedeniyle, KDV kesintisi yapanlar bu vergileri 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan etmek şartıyla vergi sorumlusu olarak beyan ettikleri vergiyi, aynı dönem içerisinde kendi faaliyetleri ile ilgili olarak beyan edecekleri 1 no.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapabilirler. İndirimin yapılabilmesi için 2 no.lu KDV beyannamesinin verilmiş olması yeterli olup, verginin ödenmesi şart değildir fakat ödenmeyen vergi için AATUHK’nun 22. maddesi gereğince işlem yapılır³¹.

3.2. Vergi Usul Kanununun 11. Maddesi Uyarınca Mütessesil Sorumluluğu

Vergi hukukunda teselsül demek, bir vergi konusunda, bir vergiyi doğuran olayda, bir vergide; ancak, birden fazla vergi yükümlüsünün bulunması ve teselsül vergi suçları dışında, vergi borcu ile ilgili bütün usul işlemlerini kapsamaması demektir³². Türk Vergi Hukukunda 4.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanunun 2. maddesiyle kusursuz (objektif) sorumluluk esasına dayanan teselsüle yer verilmiş ve bu düzenleme ile VUK’nun 11. maddesine eklenen üçüncü fıkra ile mütessesilen

²⁸ Sarılı, a.g.e., s. 165.

²⁹ İlhan Kırıktaş, “Konfeksiyon ve Tekstil Sektörünün Yaptırdıkları Fason İşler İle Hurda Metal Alımlarında Katma Değer Vergisi Sorumluluk Uygulaması”, Vergi Dünyası Dergisi, Şubat, 1996, s. 30.

³⁰ Mehmet Maç, **KDV Uygulaması**, Denet Yayıncılık, 4.Baskı, İstanbul, 1998, s. 9.2.

³¹ Sarılı, a.g.e., s. 166.

³² S. Ateş Oktar, “Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Mütessesil Sorumluluk Üzerine Düşünceler”, Sayıştay Dergisi, 135.Kuruluş Yıldönümü Özel Sayısı, sayı:25, Nisan-Haziran, 1997, s. 74.

sorumluluk kurumu yer almış, 3418 sayılı kanunla müteselsil sorumluluk kurumunun kapsamı genişletilmiştir³³.

KDVK'nun 9. maddesinde düzenlenen sorumlu sıfatıyla KDV sorumluluğu uygulaması, verginin güvenliğinin sağlanması ile birlikte alıcıların müteselsil sorumluluktan kurtarılması amacıyla da getirilmiştir fakat KDV sorumluluğunun uygulanmadığı hallerde kamu alacağının güvenliği amacıyla müteselsil sorumluluk uygulaması söz konusu olacaktır. Ancak müteselsil sorumluluk uygulaması KDVK'da değil, VUK 11. maddede düzenlenmiştir³⁴.

3239 sayılı Kanununun 2. maddesiyle VUK'nun 11. maddesine eklenen üçüncü ve dördüncü fıkranın gerekçesinde şu ifadeler yer almıştır:

“Vergi Usul Kanununun 11. maddesine eklene bu fıkra ile kesilen vergilerin (stopajın) ve tahsil edilen katma değer vergilerinin mutlaka vergi dairesine yatırılması amaçlanmıştır. Vergiyi kestiği veya tahsil ettiği halde vergi dairesine yatırmayanları zorlamak ve bu görevleri yerine getirmelerini sağlamak için, alıma, satıma taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar müteselsilen sorumlu tutularak, gerçek yükümlünün bu görevini yapmasını sağlamış olacaktır. Örneğin; tüccardan zirai ürün satın alan bir sanayici, toptancı veya ihracatçı bu zirai ürüne ait stopajın yapılıp yapılmadığını, yapılmışsa vergi dairesine yatırılıp yatırılmadığını araştırarak ve mutlaka yatırılmasını sağlayacaktır. Aksi takdirde bu verginin yatırılmasından müteselsilen sorumlu olacaktır. Katma değer vergisinin yatırılıp yatırılmadığından tarafların sorumlu tutulmasında da aynı durum söz konusu olacağından, devlet adına tahsil edilen vergiler mutlaka ve gününde ilgili vergi dairesine yatırılmış olacaktır.

Ancak, maddede belirtilen müteselsilen sorumluluk mal üreten çiftçiler ile nihai tüketiciler için söz konusu değildir. Zirai ürün alımı ile uğraşan zirai ürün stopajı yapmış olan bir kısım mükellefler ile katma değer vergisi kanunu gereğince katma değer vergisi tahsil edip vergi dairesine yatırmak zorunda olan bir kısım firmalar, bu yükümlülüklerini yerine getirmemek amacıyla bir takım paravan firmalar kurmaktadır. Bu firmalar alım ve satıma aracılık eder durumda

³³ Oktar, a.g.m., s. 75.

³⁴ Sarılı, a.g.e., s. 167.

gözükmekte olup, uhdelerinde önemli vergi birikmesine karşılık bu vergileri süresi içinde vergi dairesine yatırmamakta ve bilahare ortadan kaybolmaktadırlar. Herhangi bir mal varlığı bulunmayan bu firmaların vergi borcu tahsil edilmemektedir. Söz konusu firmalar çoğu kez vergi kaçırmak amacıyla büyük alıcılar tarafından kurulmaktadır.

Büyük şikayetlere yol açan bu davranışlar önemli sayıda çiftçi ve çok sayıda katma değer vergisi ödeyicisi kitlelerin mağdur olmasına yol açmaktadır. Bu tür paravan şirket kurulmasının önlenmesi ve cazibesinin azaltılması amacıyla bu maddenin düzenlenmesi gerekli görülmüştür. Bu sorumluluğu yerine getirmeyen cezai müeyyidesi, genel hükümlere tabi olacaktır.”

Gerekçede belirtildiği üzere, müteselsil sorumluluk uygulamasıyla, kaynakta vergileme yoluyla kesilen vergiler ve tahsil edilen KDV'lerin zamanında ve tam olarak vergi idaresine yatırılmasının sağlanması, kaynakta kesinti yaptığı halde vergiyi yatırmayanların zorlanması için alım satıma taraf olanlar ile hizmetten faydalananların müteselsil olarak sorumlu tutularak mükelleflerin görevlerini tam ve eksiksiz bir biçimde yapmaları amaçlanmıştır³⁵.

Diğer yandan, söz konusu kanunun dördüncü fıkrasının gerekçesinde, zirai ürün alım işiyle uğraşarak bunun stopajını yapan bir takım mükellefler ile KDV tahsil etmiş olan bazı mükelleflerin paravan şirket kurarak vergileri bu şirket bünyesinde tutmaları ve ortadan kaybolmalarının önüne geçileceği de vurgulanmıştır³⁶.

VUK'nun 11. maddesinin üçüncü fıkrası ile de Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergiyi doğuran olayın başlangıcından verginin tahsiline kadarki aşamalar boyunca uygulanacak işlemleri değiştirme, GVK'nun 121. maddesi hilafına vergi mükelleflerine önceden ödedikleri vergilerin mahsup ya da ret ve iadesi yoluyla geri ödenmesini önleyerek mükerrer vergi alınmasına yol açacak düzenlemeler yapma ve

³⁵ Sarılı, a.g.e., s. 117.

³⁶ Sarılı, a.g.e, s. 118.

vergi yükümlülükleri ile ilgili sorumluluklar yükleme yetkisiyle donatılmış olmaktadır³⁷.

Öte yandan, müteselsil sorumluluğa ilişkin bu hükümler, kesilen gelir ve katma değer vergilerinin zamanında ve tam olarak hazineye intikal etmesinin gerekçesi olarak gösterilmesine karşın, katma değer vergisi açısından teknik olarak bir tevkifat ve sorumluluğun söz konusu olmaması gerektiği, vergi kesintisi yapan kişilerin verginin kanuni mükellefleri olduğu da ifade edilmektedir³⁸.

VUK'nun 11. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından konu ile ilgili düzenlemeler getiren tebliğler yayımlanmış ve en son olarak çıkarılan ve kendinden önceki tebliğleri kaldırarak tüm düzenlemeleri bünyesinde barındıran 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliğinde müteselsil sorumluluk ve şartları yer almıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğindeki düzenlemeler uyarınca, mal teslimlerinde alım ve satıma taraf olanlar ile hizmet ifalarında hizmetten faydalananlar, diğer bir ifade ile işleme doğrudan taraf olanlar bu aşamadaki işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV ile sınırlı olmak üzere hazineye yatırılması sağlanmayan KDV'den, tebliğde belirtilen şartlara göre satıcı ile birlikte müteselsilen sorumludurlar.

VUK 11/3. maddesindeki düzenlemeye gidilebilmesi için öncelikle, mal alım satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi idaresine yatırmak zorunda olanların (vergi mükelleflerinin) bu ödevlerini yerine getirmemiş olmaları gerekir. Bu durumda vergi mükellefi,

“-alım satıma taraf olanlar (ve/veya hizmetten yararlananlar) ile arasında doğrudan bir ilişki var ise (bu husus tanımlanmamış olmakla birlikte hısımlığı buraya dahil ederek kişisel ilişkiler biçiminde değerlendirmek mümkündür),

-alım satıma taraf olanlar (ve/veya hizmetten yararlananlar) ile arasında dolaylı bir ilişki var ise (bu sermaye, organizasyon veya yönetime katılmak

³⁷ Oktar, a.g.m., s. 83.

³⁸ Önceli Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 83, Oktar, a.g.m., s. 78, Taşkın, a.g.e., s. 35.

veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı ilişkide bulunduğu biçimindeki sayım maddi ilişkiler olarak değerlendirilebilir) bu durumlarda müteselsil sorumluluk söz konusu olacaktır³⁹.”

Mal satın alanlar ya da hizmet yaptırılanın ödedikleri verginin hazineye intikal ettirilmemesi çeşitli şartlarda gerçekleşebilir:

- Saticı firma, düzenlediği faturayı kayıtlarına ve beyannamesine hiç dahil etmemiş veya eksik dahil etmiş olabilir.
- Saticı firma, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak suretiyle ödenmesi gereken vergiyi ödememiş veya eksik ödemiş olabilir.
- Saticı firma, düzenlediği faturayı beyan etmiş olmasına rağmen tahakkuk eden vergiyi ödememiş olabilir⁴⁰.

Bu hususlardan hangilerinin varlığının doğrudan müteselsil sorumluluğu gerektirdiğine dair doğrudan bir düzenleme olmamakla birlikte, bugüne kadarki uygulamalar göz önüne alındığında;

- Alıcı ile satıcı veya daha alt kademeler arasında VUK'nun 11. maddesinde sayıldığı şekilde dolaylı veya dolaysız bir ilişki veya organizasyon bulunmaması,
- Gerçek bir mal veya hizmet teslimine dayalı gerçek bir belgenin mevcut olması,
- Belgede gösterilen katma değer vergisinin satıcı firma tarafından kayıtlarına intikal ettirerek ilgili dönem KDV beyannamesine dahil edilmiş olması hallerinde, satıcının bu işleme ilişkin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmiş olduğu kabul edilebilir⁴¹.

Bunların dışında, satıcı firmanın sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak veya beyan ettiği vergiyi ödememek suretiyle verginin hazineye

³⁹ Saban, a.g.e., s. 114.

⁴⁰ Nihat Uzunoğlu, “84 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinde Müteselsil Sorumluluk Uygulaması”, (Müteselsil Sorumluluk olarak adlandırılmıştır.), Vergi Dünyası Dergisi, Ocak, 2002.

⁴¹ Uzunoğlu, (Müteselsil Sorumluluk).

intikal etmemesi halinde alıcının, bu işlemlerle doğrudan veya dolaylı olarak bir ilişkisinin bulunduğu veya menfaat temininin ya da organizasyon içinde bulunduğu vergi inceleme raporu ile tespit edilmediği takdirde herhangi bir sorumluluğu da söz konusu olamayacaktır⁴².

Ancak tebliğde belirtildiği üzere, satıcının belgede gösterilen vergiyi, kayıtlarına ve ilgili dönem beyannamesine dahil etmemesi, satıcının adreslerinde bulunamaması veya defter ve belgelerini ibraz etmemesi nedeniyle gerekli tespitlerin yapılamaması ve aksinin de alıcı tarafından tevsik edilememesi hallerinde satıcının bu yükümlülüğünü yerine getirmediği kabul edilerek, işleme taraf olan alıcı da müteselsil sorumlulukla karşı karşıya kalacaktır.

Anılan Tebliğin “B. Çeşitli Hususlar 2. Müteselsil Sorumluluk” başlıklı müteselsil sorumluluğa ilişkin düzenlemesinde KDV dahil toplam işlem bedelini,

“-5411 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar vasıtasıyla ödemeleri ve bankaya yapılacak ödeme sırasında düzenlenecek belgede satıcının(veya adına hareket edenlerin) adı-soyadı (tüzel kişilerde unvanı) ile bankadaki hesap numarasını ve vergi kimlik numarasını doğru olarak yazdırmaları,

-Ödemenin çekle yapılmış olması halinde çekin Türk Ticaret Kanununun 785/1.maddesi kapsamında düzenlenmiş olması,

-Ödemenin kredi kartı(iade talebinde bulunan kişi veya kuruma ait), tapu devri, kamu kurum ve kuruluşları aracılığıyla (ön ödeme avansı şeklinde kamu kurum ve kuruluşlarının veznesine ödeme gibi) yapılması,

-Ödemenin PTT yoluyla yapılması halinde, ödeme sırasında düzenlenecek belgenin ibrazı (satıcının veya adına hareket edenlerin adı- soyadı (tüzel kişilerde unvanı) ile banka hesap numarası ve vergi kimlik numarası doğru olarak yazdırılmak kaydıyla) halinde müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmazlar.

Bu çerçevede herhangi bir hesaba bağlı olmaksızın, örneğin kasadan ödeme yapılması şeklinde gönderilen havaleler sorumluluğu kaldırmaz. Ayrıca dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri gibi ihracata aracılık eden

⁴² Uzunoglu, (Müteselsil Sorumluluk).

mükelleflerin bu uygulamadan yararlanabilmeleri için ihracatına aracılık ettikleri mükelleflerin de ödemelerini yukarıda belirtilen şekilde tevsik etmeleri gerekir. Ancak alıcı ile satıcı arasında muvazaaya dayanan bir işlem yapıldığının veya menfaat sağlayan doğrudan bir ilişkinin veya hisımlık, 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 kalkmaz.

Öte yandan KDVK'nın 17/1. maddesinde sayılan (tarımsal amaçlı kooperatifler hariç) kurum ve kuruluşlar ile sermayelerinin % 51 veya daha fazlası söz konusu kurum ve kuruluşlara ait iktisadi işletmelerin mal teslimi veya hizmet ifalarında taraf olduğu alım-satım işlemlerinde müteselsil sorumluluk uygulanmaz.

Buna göre;

-Yukarıda sayılan kuruluşların mal ya da hizmet satın aldıkları mükelleflerin bu alışlarla ilgili vergiyi,

-Bu kuruluşlardan mal ya da hizmet satın alanların ise sözü edilen kuruluşların bu satışlarıyla ilgili vergiyi, Hazine'ye intikal ettirmemeleri nedeniyle müteselsil sorumluluk kapsamında işlem yapılmaz.

İşleme doğrudan taraf olmayanlar açısından ise, bir mükellefin, mal veya hizmet temin ettiği safhalardan daha önceki safhalarda, bu mal veya hizmetle ilgili KDV'nin Hazine'ye intikal ettirilmemiş olması nedeniyle müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulabilmesi için, sözü edilen mükellef ile vergiyi Hazine'ye intikal ettirmeyenler arasında; menfaat sağlayan doğrudan bir ilişkinin veya hisımlık, sermayesine katılma, organizasyon veya yönetimi içinde yer alma şeklinde dolaylı bir ilişkinin mevcudiyetinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlarda açıkça belirtilmiş olması zorunludur.”

Bu tebliğ ile iyi niyetli mükellefler lehine müteselsil sorumluluğun kapsamı daraltılmış ve böylece verginin ödenmediğini bilebilecek durumda olmayan alıcıların, işlem bedelini ödediğini belgelendirdiği halde satıcının veya hizmet

verenin kusur veya ihmalden kaynaklanan nedenlerle ödenmeyen veya kasıtlı olarak ödenmediği tespit edilen vergiden sorumlu olmayacağı belirtilmiştir⁴³.

Fakat yapılacak ödemelere ilişkin Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 24.03.2000 tarih ve E.1999/377, K.2000/118 sayılı kararında⁴⁴;

“213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde; vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek niteliğinin esas olduğu kurala bağlandığından, vergilendirme ile ilgili belgelerin biçimsel kurallara uygun düzenlenmiş olması, olayın gerçek niteliğinin araştırılmasına ve sonucuna göre işlem yapılmasına engel değildir. Bu tür belgelerin gerçeğe aykırı veya içeriği yönünden yanltıcı olduğu usulen geçerli başka kanıtlarla ispatlanabilir.

Faturaların biçimsel kurallara uygun olması, borsada tescil yapılması, çek düzenlenmesi gibi işlemler faturalarda gösterilen emtianın gerçekte faturanın düzenleyicisi görünen kimselerden alındığını kanıtlamaya yeterli değildir.

Yükümlünün fatura aldığı kişi ve firmalar hakkında yapılan tespitlerden bunların gerçekte tacir olmadığı, ihtiyaç duyanlara belli bir bedel karşılığı fatura verdikleri sonucuna ulaşıldığında yükümlü adına yapılan tarhiyatın kaldırılması yolundaki direnme kararında Yasa'ya uygunluk görülmemiştir.”

Gerekçeleri ile faturaların şekli usule uygun düzenlenmesi, borsada tescil yapılması, ödeme karşılığı çek verilmesi gibi işlemler faturalarda gösterilen emtianın gerçekte faturanın düzenleyicisi görünen kimselerden alındığını ispatlamaya yeterli olamayacağı belirtildiğinden, bu nedenle her olayın kendine özgü şartları değerlendirilerek ödemelerin gerçeği yansıtmadığı tespit edildiğinde bu hususun göz önüne alınması gerektiği sonucuna varılmaktadır.

Yine Tebliğ hükümleri uyarınca müteselsil sorumluluk uygulaması ile ilgili işlemler şu sıra takip edilerek yapılacaktır:

⁴³ Sarılı, a.g.e., s. 170.

⁴⁴Danıştay VDDGK, E.1999/377, K.2000/118, 24.03.2000, (Çevrimiçi), <https://www.kazanci.com.tr/>, 16.04.2019.

“-Vergi, mükellef adına tarh ve tahakkuk ettirilir ve öncelikle mükelleften aranır.

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

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

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 tebliğ 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 başlanır.

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 alınır.”

VUK 11/3. maddesi KDV’de müteselsil sorumluluk düzenlemesinin uygulaması yönünden eleştirilmiş, söz konusu madde hükmünün bir sorumluluk kurumu düzenlemediği, ayrıca tüketime dayalı vergilerde vergi sorumluluğu kurumunun bulunmadığı⁴⁵, vergi ödemek yükümlülüğü ile kesmek sorumluluğunun farklı kavramlar olduğu, bu nedenle vergi kesmek zorunda olanlar ile ilgili kurum katma değer vergisinde işletilebilecek bir mekanizma olmadığı, çünkü tüketicilerin verginin yasal yükümlüsü olmadığı gibi, verginin yasal yükümlüsünün de sorumlu olmadığı, KDVK 8. ve 29. maddede yer alan indirim ile kuralların vergi mükellefinin ödevleri olup, vergi mükellefinin bunları hukuka uygun olarak yerine getirmemesi

⁴⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.77.

halinde nihai tüketicilerden aranmasının hukuka uygun olmadığı eleştiri argümanları olarak vurgulanmıştır⁴⁶.

Söz konusu eleştiriler ışığında VUK 11. madde Anayasa'ya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi önüne gelmiş, Anayasa Mahkemesi aykırılık iddiasını inceleyerek aykırılık bulunmadığına karar vermiş, daha sonra Danıştay kararları ve içtihatları ile Anayasa Mahkemesinin gerekçesinden biraz farklı olarak olaya bakış açısı geliştirmiş ve İdare de söz konusu maddenin verdiği yetkiye dayanarak tebliğler çıkarmış ve en son olarak da yukarıda bir kısım maddelerinden de bahsedildiği üzere KDV Genel Uygulama Tebliğini yayımlayarak çeşitli düzenlemeler yapmıştır. Türk Yargısının ve Türk İdaresinin vergi kesenlerin sorumluluğuna müteselsil yaklaşımı aşağıdaki kısımda incelenecektir.

3.3. Türk Yargısının Katma Değer Vergisinde Müteselsil Sorumluluk Hükümlerine Yaklaşımı

3.3.1. Anayasa Mahkemesi Kararları ve Yaklaşımı

Vergi kanunlarında geniş kapsamlı değişiklikler yapan 3239 sayılı kanunun 2. maddesi ile VUK'nun 11. maddesine üç yeni fıkra eklenmiş ve bu değişikliklerle, “*mal alım satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi idaresine yatırmak zorunda olanların bu görevlerini yerine getirmemeleri durumunda müteselsilen sorumlu oldukları ve müteselsil sorumluluğun sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esasların Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirleneceği*” hükme bağlanmıştır⁴⁷.

Söz konusu düzenlemenin Anayasa'nın 38/6. maddesinde belirtilen “*suç ve cezaların şahsiliği*” ilkesine ve 38/3. maddesinde belirtilen “*cezaların kanuniliği*” ilkesine aykırı olduğundan bahisle iptal davası açılmıştır. Anayasa Mahkemesi

⁴⁶ Saban, a.g.e., s. 113.

⁴⁷ Saban, a.g.t., s. 54.

12.11.1987 tarih ve E.1986/5, K.1987/7 sayılı kararı⁴⁸ ile iptal davasına konu olan hükmün Anayasa hükümlerine aykırı olmadığına oy çokluğu ile karar vermiştir. Yüksek Mahkeme kararının gerekçesinde; iptal davasına konu olan iddiaların özünün, müteselsil sorumluluğun bir ceza olduğu düşüncesi ve ceza olarak kabul edilmesi halinde hem ‘cezaların şahsiliği’, hem de ‘cezaların kanuniliği’ ilkesinin ihlalini oluşturacağı,

“...Bunun için söz konusu iddianın yerinde olup olmadığını araştırmaya, her şeyden önce Kanun Koyucunun bu fıkraları getirmekteki amacını tespitle başlamak gerekir. İptali talep edilen fıkroda "Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi" yapılmasından söz edilmektedir. Bu hükmün uygulanması Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.maddesinde yer alan vergi kesme sorumluluğundan çok Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yer alan mal alım satımı ve hizmet ifası nedeniyle yapılan kesintiler için söz konusudur. Bilindiği gibi Katma Değer Vergisi, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile getirilen yeni bir vergi olup bu Kanunun Bakanlar Kurulu ile Bakanlığa yetki veren hükümleri 2/11/1984'de, diğer hükümleri 1/1/1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir Katma Değer Vergisinin konusunu oluşturan işlemler çok çeşitli olduğu gibi, mükellefleri de Türkiye'de bu işlemlerle ilgili yerli ve yabancı şahıslarla, özel hukuk tüzel kişileri ve her türlü kamu tüzel kişileri olabilmektedir. Öte yandan bu verginin, üretimin her kademesinde tahsili söz konusudur. Gösterdiği bu özellikler nedeniyle Katma Değer Vergisini doğuran işlemlerle ilgili gerçek ve tüzel kişiler sayıca çok fazla olabilecektir. Kanun Koyucu bu nedenle vergi tahsilatını güvence altına almak için vergiyi doğuran işleme doğrudan veya dolaylı olarak, açık veya zımnî ilişkisi olan kimselerin verginin ödenmesi açısından müteselsilen sorumlu tutulmalarını gerekli ve yararlı görmüştür.

Gerçi vergisini ödemiş bulunan bir kimsenin, kendi bilgisi ve isteği dışında; ödemediği verginin vergi idaresine ulaşmış olması nedeniyle, ikinci defa ödemeye mecbur bırakılması, ilk bakışta hakkaniyet ve genel hukuk ilkelerine aykırı görünmekteyse de, vergi sisteminin verimli, etkin ve adaletli bir biçimde işlemesini

⁴⁸ Anayasa Mahkemesi, E.1986/5, K.1987/7, 12.11.1987, (Çevrimiçi), <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/a6322932-ab7f-440a-b197-9e140c0dabb8?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>, 17.04.2019.

sağlamak için bu tür bir 'otokontrol' mekanizmasının getirilmesi Yasa Koyucu tarafından gerekli görülmüştür. Bunda kamu yararının korunması açısından zaruret vardır. 'Objektif sorumluluk' adı verilen böyle bir sorumluluk, pek çok ülkenin vergi hukukunda yer almış olduğu gibi, 1950 yılından beri Türk Vergi Usul Kanunu'nda da mevcuttur. Görülüyor ki, Yasa Koyucu, 'müteselsil sorumluluk' ilkesini düzenlerken, vergi tahsilatını güvence altına alacak bir 'otokontrol' mekanizmasını çalıştırmayı amaçlamış, bir 'ceza' uygulamasını düşünmemiştir. Bunun içindir ki müteselsil sorumluluk, Vergi Usul Kanunu'nun 'ceza hükümleri' ile ilgili dördüncü kitabında değil; 'genel esaslar' başlığını taşıyan birinci kitabında yer almıştır." ifadeleri ile müteselsil sorumluluğun bir ceza müeyyidesi olarak değil, verginin tam olarak beyan edilip ödenmesi bakımından bir otokontrol mekanizması, bu anlamda da bir objektif sorumluluk kriteri olarak değerlendirileceği belirtilerek, Anayasa'ya aykırılık bulunmadığına hükmedilmiştir. Öte yandan kanun metninde yer almamasına rağmen hükmün uygulanmasının GVK'nun 94. maddesinde düzenlenen vergi kesme sorumluluğundan ziyade KDV'de yer alan mal alım satımı ve hizmet ifası dolayısıyla yapılan kesintiler için söz konusu olacağı açık bir biçimde belirtilmiştir.

Anayasa Mahkemesinin gerekçesi, VUK'un 11/3. maddesinin müteselsil sorumluluk uygulaması ile düzenlenmesinin sebep ve amaç unsurları bakımından Anayasa'ya aykırı olmasa da, konu unsuru bakımından Anayasa'ya aykırı olduğu⁴⁹, bir ceza olarak nitelendirilebilecek müteselsil sorumluluğun sınırlarını ve konuya müteallik usul ve esasların Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmesinin vergi ödevi ilişkisi boyutlarını aştığı, Anayasa'nın "cezaların kanuniliği" ilkesine aykırı olduğu⁵⁰, iptal davasında kanunun Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanmış gerekçesine dayanarak, iptali talep edilen fıkranın özellikle KDV'ye uygulanacağından bahsedilmesinin, Yüksek Mahkeme'nin kendisinden talep edilmeyen bir konuda görüş bildirmesi olduğu⁵¹ yönlerinden eleştiriler almıştır.

Ancak karar oy çokluğu ile verildiği için karşı oy yazıları yazılmış ve karşı oylarda da şu hususlar belirtilmiştir:

⁴⁹ Sarılı, a.g.e., s. 118.

⁵⁰ Saban, a.g.t., s. 55.

⁵¹ Baykara, a.g.m., s. 12.

“Kanunun, ne metninde ne de gerekçe ve TBMM görüşme tutanaklarında, bu fıkraların münhasıran Katma Değer Vergisi için konulduğuna dair bir anlam bulunmamasına, bilâkis diğer vergileri de kapsadığı açıklanmasına, ‘örneğin, tüccardan zirai ürün satın alan bir sanayici, toptancı veya ihracatçı bu zirai ürüne ait stopajın yapıp yapılmadığını, yapılmışsa vergi dairesine yatırılıp yatırılmadığını araştırarak ve mutlaka yatırılmasını sağlayacaktır. Aksi takdirde bu verginin yatırılmasından sorumlu olacaktır.’ şeklinde ifadeler bulunmasına rağmen, çoğunluk kararında, söz konusu hükmün yalnız Katma Değer Vergisine ait olduğu belirtilerek ona göre sonuca ulaşılmadaki isabetsizlik aşikârdır. ...Dava konusu bu hüküm ile hususi hukuktaki objektif sorumluluk ilkeleri arasında da bir ilgi ve irtibat kurulamaz. Vergi hukuku hususi hukuka değil, kamu hukukuna dahildir. Dolayısıyla ‘ceza sorumluluğu şahsidir’ ilkesi vergi sorumluluğunda da uygulanması gerekir.”

Söz konusu karşı oy yazısında, Kanun metninde yer almamasına karşın müteselsil sorumluluğun KDV’de uygulanacağını gerekçede gösterilmesinin uygun olmadığı, diğer yandan verginin yatırılmamasından müteselsil sorumluluğun hukuk ve adalet ilkelerine de aykırılık teşkil edeceği, bu hüküm ile özel hukuktaki objektif sorumluluk arasında bağ kurulamayacağı, zira vergi hukukunun kamu hukukuna dahil olduğu, bu nedenle “cezaların şahsiliği” ilkesinin vergi hukukunda da uygulanması gerektiği vurgulanmıştır.

Diğer karşı oy yazılarında ise;

“...Bu hükümlere göre, mal alım satımına taraf olan veya hizmetten yararlanan bir kimse, karşı tarafın kesmek ve vergi dairesine yatırmak zorunda olduğu bir vergiden dolayı, kendisine düşen mükellefiyeti tam olarak yerine getirdiği, kesilen verginin vergi dairesine yatırılıp yatırılmadığını bilmediği, hatta bilmesinin mümkün olmadığı hallerde dahi, bu konuda kusurlu bulunan kimselerle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmaktadır. Vergiyi kesmek ve yatırmak zorunda olan şahısla aralarında bir irtibat bulunup bulunmadığı bile aranmayacak, sadece, alım satıma taraf olmuş veya hizmetten yararlanmış olması, sorumluluğuna hükmetmek için yeterli görülecektir. Sözü geçen fıkrada ‘aralarında zımnen dahi olsa irtibat olduğu tespit olunanlar’ın durumu ayrı bir şık olarak ile alınmıştır.

Eğer, 3. ve 5. fıkraların arasındaki 4. fıkra ile ‘Ancak üçüncü fıkrada belirtilen sorumluluk mal üreten çiftçiler ile nihai tüketiciler için söz konusu değildir’ diye bir istisna hükmü getirilmemiş olsa idi, bakkaldan pirinç veya yağ alan bir yurttaşın dahi, o bakkalın vergi dairesine yatırmadığı katma değer vergisinden sorumlu tutulması gerekecekti. Halbuki nihai tüketici olmamakla birlikte, alım satımına taraf olan veya hizmetten yararlanan birçok kimselerin, bu konuda, nihai tüketici kadar masum ve kusursuz olmaları mümkündür.” denilerek devletin alacağını kolaylık tahsil edebilmesi için kusuru olmayan kimseleri sorumlu tutmasının hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmadığı belirtilmiş, devletin vergi kaybını önlemek için çalışırken alacağı önlemlerin hukuka uygun olması, adil olması gerektiği vurgulanmış, dava konusu hükmün ise “*vergi yükümlülüğünü yerine getirmeyen bir mükellefin fiilinden dolayı üçüncü kişi durumundaki bir vatandaşı müteselsil sorumlu tutmakta olduğu*” hukuka bağlı bir yönetimde herkesin kendi fiilinden sorumlu olmakla birlikte başkasının fiilinden sorumlu tutulamayacağı, dolaylı bir ilişki kurularak başkasının fiiline ortak edilemeyeceği, kişinin bazı durumlarda başkasının fiilinden sorumlu tutulmasını gerektirecek hallerde aralarındaki hukuki bağ veya eylem ve işlemin niteliğinin bu müteselsil sorumluluğu zorunlu hale getirebileceği, bu zorunluluk halinde hukuka aykırılıktan söz edilemeyeceği, dava konusu hükümde ise “*vergi yükümlülüğünü yerine getirmeyen kimse ile, uzak yakın bir menfaat ilişkisi, eylem ve işlem birliği bulunmayan diğer bir kimsenin, onunla birlikte müteselsilen sorumlu tutulduğu*”, dava konusu edilen fıkra hükmünün Anayasa'nın ‘hukuk devleti’ ilkesiyle bağdaşmadığı “*bir ‘ceza’ niteliği taşımasa bile, hiçbir suç ve kusuru bulunmayan bir vatandaş için bunun bir ‘eza’ bir ‘eziyet’ olduğu*”, vergi tahsilatını kolaylaştırıp vergi kaybını önlemek için başka yöntemlerin kolaylıkla bulunabileceği ve dava konusu hükmün Anayasa’ya aykırı olduğu savunulmuştur.

Anayasa Mahkemesi kararının, müteselsil sorumluluk düzenlemesi ile bazı kişileri, ödedikleri vergileri tekrar ödemeye zorlamak suretiyle taşımaları gerekenden daha ağır bir vergi yükü altına sokuldukları düşünülerek Anayasa’nın 10.

maddesinde yer alan eşitlik ilkesine aykırılık teşkil edeceği yönünden eleştiriler de mevcuttur⁵².

Çalışmanın İkinci Bölümünde “Vergi Usul Kanununun 11. Maddesi” başlıklı kısımda belirtildiği üzere, VUK’nun 11. maddesine 3418 sayılı Kanunla eklenen beşinci fıkra hükmü Ankara ve Gaziantep Ticaret Borsalarının açmış olduğu davalar sebebiyle iki farklı kez Anayasa’ya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi önüne gelmiştir. Çalışmanın ikinci bölümü “Vergi Usul Kanununun 11. Maddesi” başlıklı kısımda gerekçelerine yer verilmiş olan Anayasa Mahkemesi 25.5.1993 tarih ve E.1993/3, K.1993/20⁵³ ve 18.7.1994 tarih ve E.1994/46, K.1994/57⁵⁴ sayılı kararlarında söz konusu fıkranın Anayasa hükümlerine aykırı olmadığına oy çokluğu ile karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesi 25.5.1993 tarih ve E:1993/3, K:1993/20 sayılı kararında; müteselsil sorumluluğa ilişkin sınırların kanun maddesinde düzenlendiği ve çizildiği, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na verilen yetkinin vergilendirme ile ilgili olmayıp, sorumluluğun uygulanmasına ait teknik düzenlemeler olduğunu belirtmiş ve Anayasa’ya aykırılık olmadığına karar verilmiştir.

Ancak oy çokluğu ile verilen kararın karşı oy gerekçesinde şu açıklamalar yer almıştır:

“Kuralın amacı, konuluş nedeni, uygulama alanı, vergi kesintisinin (tevkifatının) sorumlusu ve ilgili durumların anlamı konusunda sıralanan değerlendirmeler hukuksal çarpıklığı gidermek yerine doğrulamaktadır. Aracılık yapan kuruluşlarla Ticaret Borsalarını, ürünlerin satın alınması sırasında yapılacak vergi kesintisinden zincirleme biçimde sorumlu tutmak yetkisinin Maliye Bakanlığı'na verilmesi Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasına açıkça aykırıdır. Anayasa'nın, savsaklanması ve göz ardı edilmesi olanaksız (Anayasa

⁵² Oktar, a.g.m., s. 93.

⁵³ Anayasa Mahkemesi, E.1993/3, K.1993/20, 25.5.1993, (Çevrimiçi), <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/7093db43-519c-431f-b3d3-938aa96288bb?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>, 17.04.2019.

⁵⁴ Anayasa Mahkemesi, E.1994/46, K.1994/57, 18.7.1994, (Çevrimiçi), <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/87fa17cd-e3ea-4db6-b561-c2dee0bc7193?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>, 17.04.2019.

Mad.11) bu kuralı vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin yasayla konulacağını, değiştirilip kaldırılacağını öngörmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın belirlemede yasayla yetkili kılınması ya da görevlendirilmesi, düzenlemenin yasayla yapılması değildir. Zorunlu olan, zincirleme sorumlu tutulacakları Yasanın doğrudan belirlemesi, kimlerin sorumlu olacağını yasa tarafından gösterilmesidir. Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrası gereğince vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin bağışıklık, ayrıklık ve indirimleriyle oranlarına ilişkin kurallarda yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişikliği ancak Bakanlar Kurulu yapabilirken bir kuruluşu yükümlü kılmak, onu vergi ödemek durumunda bırakmak, ona karşı kovuşturma ve alacak işlemi yürütme yetkisini Hazine ve Maliye Bakanlığı'na vermek Anayasa'nın açık buyruğuna karşı çıkmaktır. Anayasa yargısı, böyle bir durumu olağan karşılayamaz, bu duruma geçerlik tanıyamaz. Ticaret Borsası'nın sorumlu tutulması gereği ve bunun yararı ayrıdır. Bu gerek doğrudan yasayla yerine getirilir ve yarar Anayasa'ya uygun yöntemle sağlanır.” açıklamalarından sonra yasal sorumluluğun ancak kanunla belirleneceği, madde hükmü ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'nı yetkili kılmanın kanun yerine Bakanlığı geçirmek olduğu, konunun cezalandırmakla ilgilinin yanının bulunmadığı, ancak başkasının fiilinden sorumlu tutulma işleminin vergi konusunda yalnızca kanunla konulabileceği, devletin yararı ya da vergi kaçacağı gibi nedenlerin Anayasal gereklerin üstüne çıkamayacağı ve Anayasa'ya uygunluk denetiminde de ölçü olarak alınamayacağı, hukuk devleti niteliği taşıyan bir devletin parasal çıkardan ziyade hukuki uygunluğu aradığı, yarar sağlamak veya kimi bozuklukları gidermek için hukuka aykırı bir yol izlenmesinin mümkün olamayacağı, “Devletin zararını önlemek, vergi yitkilerini azaltmak için iptal kararıyla birlikte yeni düzenleme için süre vermek yeterli iken, antidemokratik kuralları ayıklamak için Anayasa Mahkemesi'nin, hiçbir ayırım gözetmeden ve hiçbir yarar ölçüsü aramadan olaya yaklaşması, devletle kuruluşları ve yurttaşları -zorunlu özgün durumlar, özelliği olan konular dışında- bir tutarak hukuksal sonucu ortaya koyması gerekirken” bu hususun gözetilmediği vurgulanmıştır.

Anayasa Mahkemesi'nin 18.7.1994 tarih ve E.1994/46, K.1994/57 sayılı kararında⁵⁵ ise bir önceki kararlar benzer gerekçeler yer alarak Anayasa'ya aykırılık görülmediği sonucuna varılmıştır. Söz konusu Yüksek Mahkeme kararı da yine oy çokluğu ile verildiğinden, karara katılmayan karşı oy gerekçeleri şu şekilde kararda yer almıştır:

“Bir mali yükümlülüğün yasa ile konulmuş sayılabilmesi için yükümlülüğün mükellef, matrah, oran, tarh, tahakkuk gibi öğelerinin yasa tarafından saptanması zorunludur. Yasa tarafından saptanması gereken bu öğelerden hiçbirisi yönetimin takdirine bırakılamaz. Böyle bir takdir yetkisi tanındığında yönetim, buna dayanarak, mükellefler arasında ayırımlar yaparak çok ağır mali yükümlülükler koyarak keyfi uygulamalara neden olabilir. Anayasa'da mali yükümlülüklerin yasayla konulması öngörülürken, kuşkusuz kişisel değerlendirmelere göre uygulamaları önleyecek ilkelere yasalarda yer verilmesi amaçlanmıştır. Bu yapılmadıkça bir mali yükümlülük yasa ile konulmuş sayılmaz. Vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutulan kişilerin belirlenmesi de mali yükümlülük ve vergi koyma kavramları içerisine girer. Bu nedenle, müteselsil sorumlu tutulan kişilerin yasa tarafından saptanması gerekir.

Oysa, itiraz konusu kuralda, tarımsal ürünlerin alım satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutmaya Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Böylece, aracı kuruluşlar ile Ticaret Borsalarının vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutulup tutulmaması yetkisi Hazine ve Maliye Bakanına verilmiştir. Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrası gereğince malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi yalnızca Bakanlar Kuruluna verilebilirken, aracı kuruluşlar ile Ticaret Borsalarının müteselsil sorumlu tutulup tutulmayacaklarını takdir yetkisinin Maliye ve Gümrük Bakanına verilmesi yukarıda açıklanan nedenlerle, malî

⁵⁵ Anayasa Mahkemesi, E.1994/46, K.1994/57, 18.7.1994, (Çevrimiçi), <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/87fa17cd-e3ea-4db6-b561-c2dee0bc7193?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>, 17.04.2019.

yükümlülüğün yasayla konulacağına ilişkin Anayasa'nın 73. Maddesi üçüncü fıkrasına aykırıdır.”

İptal davasına konu olan söz konusu fıkra hükmü, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na ancak kanunla verilecek bir düzenleme yetkisi verildiği, böylece Bakanlığın vergiyi doğran olayın meydana gelmesinden tahsiline kadar olan süreç boyunca uygulanacak işlemlerin basamaklarını değiştirme, GVK'nun 121. maddesi aksine mükelleflere önceden ödemiş oldukları vergilerinin mahsup ya da ret ve iadesi yoluyla geri almalarını önleyerek mükerrer vergi tahsiline yol açacak düzenlemeler yapma ve vergi ödevleri ile ilgili sorumluluklar yükleme yetkisi ile donatılmış olacağı gerekçeleri ile eleştiri konusu olmuştur⁵⁶.

Anayasa Mahkemesinin kararları ve konuya bakış açısı bu yönde iken, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, KDV'de müteselsil sorumluluk uygulamasına ilişkin KDV'de mal alımı nedeniyle alıcının satıcıya ödediği KDV'yi indirim konusu yapma talebinin, satıcının bu vergiyi zamanında defterlerine kaydetmemesi nedeniyle reddedilmiş olmasından kaynaklanan önüne gelen bir davada (Bulves/Bulgaristan Kararı), başkasının ödemekle yükümlü olduğu KDV'den sorumlu olma hususunu, “*malvarlığına haksız müdahale*” olarak nitelendirmiştir⁵⁷. Mahkeme, Bulves şirketinin KDV tedarik zincirinin hileli olarak suistimal edildiğine doğrudan karıştığına yahut bu konuda bilgisinin bulunduğuna ilişkin bir belirti olmadığını vurguladıktan sonra, “...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. ...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 adil dengeyi bozduğuna” karar vermiştir⁵⁸. Dolayısıyla karar

⁵⁶ Oktar, a.g.m., s. 83.

⁵⁷ <http://ngahukuk.com/makalelerimiz/aihm-kararlari-ve-turk-vergi-sistemi>, (Çevrimiçi), 26.04.2019.

⁵⁸ <http://cinaroglu.com.tr/mak-detay-KDV-de-Muteselsil-Sorumluluk-Uygulamasi-ve-Degerlendirmeler-2010>, (Çevrimiçi), 26.04.2019.

sonucunda, sorumluluk bakımından KDV'nin satıcı tarafından ödenip ödenmediğinin takip yetkisinin verilmiş olması gerektiği ve alıcının üzerine düşeni yaptıktan sonra vergisel yükümlülüklerin yerine getirmesine rağmen, satıcının vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemesinden sorumlu tutulması ve bunun sonuçlarına katlanmak zorunda bırakılmasının beklenemeyeceği belirtilmiştir.

AİHM kararı ve gerekçesine bakıldığında, Anayasa Mahkemesi görüşünden uzaklaşıldığı, KDV'de müteselsil sorumluluk uygulamasında vergisel yükümlülüklerini yerine getiren alıcının, kendi vergisel yükümlülüğünü yerine getirmeyen satıcı ile müteselsil sorumlu tutulmasının beklenemeyeceğinin vurgulandığı görülmektedir.

3.3.2. Danıştay Kararları ve Yaklaşımı

Anayasa Mahkemesi VUK'nun 11. maddesinin KDV'de uygulama alanı bulacağını, Yüksek Mahkeme kanun metninin gerekçesinden de söz ederek ilgili faturaların esas olarak KDV'de uygulanacağını ve bu uygulamanın da “objektif sorumluluk” esasına dayanacağını vurgulamıştır⁵⁹.

Danıştay'da kararlarında VUK'un 11.maddesinin KDV'de uygulanacağını belirtmiş ancak bu uygulama şekil ve şartlarının Yüksek Mahkemenin belirlediğinden daha farklı olarak belirlemiş ve Anayasa Mahkemesi müteselsil sorumluluk esasını “objektif sorumluluk” a dayandırırken, Danıştay ise bunun tam tersine müteselsil sorumluluğu “subjektif sorumluluk” esasına dayandırmıştır⁶⁰. Danıştay, müteselsil sorumlu kişilerin aralarında vergiyi ziyaa uğratma konusunda irade birliği yoksa sorumluluk da yoktur diyerek müteselsil sorumluluğun subjektif olduğunu belirtmiştir. Üstelik hem Anayasa Mahkemesi, hem de Danıştay yorumlarını kanunun gerekçesine dayandırmaktadır⁶¹. Danıştay 11.Dairesinin

⁵⁹ Baykara, a.g.m. s. 8.

⁶⁰ A.e.

⁶¹ A.e.

13.20.1998 tarih ve E.1997/4001, K.1998/3423 sayılı kararında ⁶² sübjektif sorumluluğa ilişkin şu şartlar belirtilmiştir:

“...213 sayılı Vergi Usul Kanununun 11.maddesine 3239 sayılı Kanunun 2. maddesiyle eklenen 3. fıkrasının gerekçesinde, kesilen vergilerin ve tahsil edilen katma değer vergilerinin mutlaka vergi dairesine yatırılmasının amaçlandığı, 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 yapmasının sağlanmış olacağı belirtildikten sonra, katma değer vergisi tahsil edip vergi dairesine yatırmak zorunda olan bir kısım mükellefler tarafından, bu yükümlülüklerini yerine getirmemek amacı ile birtakım paravan firmalar kurulduğu, bu firmaların uhdelerinde önemli vergi birikmesine karşın bu vergileri süresi içinde vergi dairesine yatırmadan ortadan kayboldukları, herhangi bir mal varlığı bulunmayan bu firmaların vergi borcunun tahsil edilemediği, söz konusu firmaların ise çoğu kez vergi kaçırmak amacıyla büyük alıcılar tarafından kurulduğu, bu tür paravan şirket kurulmasını önlemek maksadıyla bu maddenin düzenlendiği vurgulanmıştır.

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 uğratma yönünden bir irtibat bulunduğunun idarece tespit edilmesi veya hükme esas alınabilecek kuvvette bir izlenim edinilmesi şarttır. Bu durumda, yükümlü şirket ile ... Tekstil Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi arasında bir irtibat olduğunun saptanması halinde bu şirket tarafından hazineye intikal ettirilmediği saptanan vergilerin ödenmesinden 213 sayılı Kanunun 11.maddesinin 3. fıkrası uyarınca yükümlü şirketin müteselsilen sorumlu tutulabileceği tartışmasızdır.”

⁶²Danıştay 11.D., E.1997/4001, K.1998/3423, 13.20.1998, (Çevrimiçi), <https://www.kazanci.com.tr/>, 17.04.2019.

Danıştay 11.Dairesinin 12.10.2000 tarih ve E.1999/3761, K.2000/3902 sayılı kararının⁶³ gerekçesinde de benzer ifadelerle KDV'den müteselsil sorumluluğa ilişkin sübjektif sorumluluk esası benimsendiği ve buna göre karar verildiği görülmektedir:

“...Dosyanın incelenmesinden, 1997 yılının Haziran döneminde yükümlü şirket adına fatura düzenleyen ... Tekstil Mamülleri San. ve Tic. Ltd. Şti.'nin bu döneme ilişkin katma değer vergisi beyannamesini vererek söz konusu faturalarda yer alan katma değer vergisini beyan ettiği, ayrıca bu faturaları yasal defterlerine kaydettiği, ... Tekstil'in bir kısım alışlarının gerçek olmamasının yükümlü şirkete yaptığı satışların da gerçek olmadığını göstermeyeceği, öte yandan yükümlü şirketin satın aldığı malları yurtdışına ihraç ettiği ve bu ihracata ilişkin döviz alım belgelerinin ve gümrük çıkış beyannamelerinin ibraz edildiği anlaşılmış olup, yükümlü şirketin mal aldığı şirket ile aralarında vergiyi ziyaa uğratma yönünden irtibat bulunduğu hususunda herhangi bir tespit yapılmadığı görülmektedir.

Bu durumda, yasaların kendisine yüklediği ödevleri eksiksiz yerine getiren iyi niyetli yükümlülerin mal aldığı kişilerin vergiyi ödeyip ödemediklerini takip etmesi ve onları bu yönde icrai bir güçle zorlaması mümkün olmayıp bu kişilerin hareketlerinden sorumlu tutulması hukukun temel ilkelerine aykırı düşeceğinden, yükümlü şirketin mal alımlarıyla ilgili olarak hazineye intikal ettirilmediği ileri sürülen katma değer vergilerinden 213 sayılı Yasa'nın 11/3.maddesi uyarınca sorumlu tutularak vergi dairesine vermiş olduğu banka teminat mektubunun iade edilmemesine ilişkin işlemde yasal isabet bulunmamaktadır.”

Danıştay'ın müstekar kararlarına göre KDV'de müteselsil sorumluluğun söz konusu olabilmesi için bir kısım şartların sağlanmış olması gerekmektedir:

“-Gerçek bir mal alım satımı olmaksızın komisyon karşılığında sahte fatura temin edildiğinin veya

⁶³Danıştay 11.D., E.1999/3761, K.2000/3902, 12.10.2000, (Çevrimiçi), <https://www.kazanci.com.tr/>, 17.04.2019.

-Kişi ve kuruluşlar arasında vergiyi ziyaa uğratma konusunda bir bağlantının bulunduğunun tespit edilmesi veya

-Hükme esas alınabilecek kuvvette bir izlenim edinilmesi gerekmektedir⁶⁴.”

O halde denilebilir ki; Danıştay VUK’un 11/3.maddesi uyarınca, KDV’de müteselsil sorumluluğun söz konusu olabilmesi için, sorumlu olacak kimsenin, ödevlerini yerine getirmeyen ve KDV’yi ödemeyen gerçek veya tüzel kişilerin faaliyetlerine iştirak ettiği ya da onlarla bağlantılı olduğu yönünde bir tespitin varlığını, yani kusur sorumluluğunu aramaktadır⁶⁵.

Danıştay’ın müteselsil sorumluluk için öngördüğü şartlar, Anayasa Mahkemesi’nin objektif sorumluluk esasından farklı olduğu gibi, idarenin belirlemiş olduğu şartlardan da farklıdır. İdare, belirli bir fiili durum ya da statü oluştuğunda müteselsil sorumluluğun söz konusu olacağını düşünürken Danıştay, İdarenin belirlediği objektif durumların yanında gerçek bir mal alım satımı olmadan komisyon karşılığı fatura temin edildiğinin yahut gerçek ve tüzel kişiler arasında vergi ziyama uğratma konusunda bir bağlantı bulunduğunun tespitini ya da hükme esas alınabilecek kuvvette bir izlenim edinilmesini gerekli görmektedir⁶⁶.

Danıştay 11.Dairesinin 27.3.2000 tarih ve E.1998/4856, K.2000/1115 sayılı kararında⁶⁷; VUK’nun 11. maddesinin vermiş olduğu yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığınca 10.9.1998 tarih ve 23459 sayılı Resmi Gazete ile yayımlanan 70 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin "*Müteselsil Sorumluluk*" başlığını taşıyan 5. bölümünde yer alan, "*öte yandan, müteselsil sorumluluk kapsamına girmese dahi herhangi bir nedenle Hazineye intikal etmeyen vergi, Katma Değer Vergisi Kanununun 29 ve 32. maddelerine göre indirim ve iade konusu yapılmayacaktır.*" yolundaki sondan bir önceki paragrafın, müteselsil sorumluluk kapsamını genişlettiği, bu nedenle dayanağı olan kanun hükmüne aykırılık

⁶⁴ Baykara, a.g.m. s. 8.

⁶⁵ Saban, a.g.t., s. 155.

⁶⁶ Baykara, a.g.m., s. 13.

⁶⁷ Danıştay 11.D., E.1998/4856, K.2000/1115, 27.3.2000, (Çevrimiçi), <https://www.kazanci.com.tr/>, 18.04.2019.

oluşturduğu öne sürülerek iptali istenilmiş ve davanın kabulüne şu gerekçelerle hükmedilmiştir:

“... kanun koyucu, müteselsil sorumluluk kapsamına aldığı kişi ve kuruluşların, mutlaka mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanlarla doğrudan veya dolaylı ilişkilerinin mevcudiyetini bir ön koşul olarak aramış ve bu ilişki, alım satım taraf olmak, hizmetten yararlanmak, sermaye organizasyon ve yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak şeklinde açıklanmıştır. Ancak böyle bir ilişkinin varlığı halinde, vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak gibi yükümlülüklerin yerine getirilmemesi durumunda, bunlarla belirtilen şekilde bir ilişkisi olanların müteselsil sorumluluğu gündeme gelebilir. Olayda ise iptali istenilen 70 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 5.bölümünde müteselsil sorumlulukla ilgili açıklamalar yapıldıktan sonra aynı bölümde yer alan, ‘öte yandan, müteselsil sorumluluk kapsamına girmese dahi herhangi bir nedenle Hazine'ye intikal etmeyen vergi, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29 ve 32. maddelerine göre indirim ve iade konusu yapılmayacaktır.’ yolundaki hükümlerle, müteselsilen sorumlu tutulamayacak birinin, diğer bir deyişle mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olan biriyle yukarıda açıklanan şekilde ilişkisi bulunmayan bir mükellefin, söz konusu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi sonucu hazineye intikal etmeyen vergiden, Kanunda belirtilen sorumluluk kapsamı genişletilmek suretiyle müteselsilen sorumlu tutulması öngörülmektedir. Yukarıda da değinildiği gibi, hazineye intikal etmeyen vergiden müteselsilen sorumlu tutulacak kişi ve kuruluşun, söz konusu vergiyi hazineye intikal ettirmeyenlerle doğrudan veya dolaylı bir ilişkisinin bulunması gerekir. Aksi halde mevcut bir alım satım veya hizmet ifası ilişkisinin doğrudan tarafı olmayan, bu ilişkinin daha alt kademelerinde yer alan üçüncü bir kişinin, tahsil ettiği vergiyi hazineye intikal ettirmeme şeklinde gerçekleşecek bir davranışı yüzünden, bu alım satım ilişkisinin en son kademesinde bulunan iyi niyetli bir mükellefin indirim ve iadelerinin kabul edilmemesi, böyle bir mükellefin bu şekilde fiilen müteselsil sorumluluk kapsamına alınması sonucunu doğurur ki, bu sonucun Kanuna aykırı olması yanında, hukukun temel ilkeleriyle bağdaştığı da söylenemez.” gerekçeleri ile kanunun öngördüğü yetki sınırlarının

aşılarak kanunda öngörülmeven bir yükümlülüğün tebliğ ile getirilemeyeceği belirtilmiştir.

Danıştay 11.Dairesinin 27.3.2000 tarih ve E:1998/4856, K:2000/1115 sayılı kararı, Maliye Bakanlığı tarafından temyiz edilmiş ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 12.1.2001 tarih ve E:2000/238, K:2001/20 sayılı kararıyla temyiz istemi reddedilmiş ve karar onanmıştır. Böylece 70 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 5. bölümünde müteselsil sorumluluğun sınırlarını genişleten tebliğ hükmü iptal edilmiştir.

Başka bir uyuşmazlık konusu olayda Danıştay 7.Dairesinin 20.12.2000 tarih ve E.2000/3606, K.2000/4098 sayılı kararında⁶⁸ müteselsil sorumluluğun KDV’de subjektif sorumluluk esası ile uygulanacağı ve şartları karar gerekçesinde şu şekilde açıklanmıştır:

“...Ancak bu maddedeki müteselsil sorumluluğun katma değer vergisi uyuşmazlıklarında uygulanabilmesi için, emtianın gerçekten alınıp satılmadan, komisyon karşılığında fatura temin edildiğini, yahut kişi ve kuruluşlar arasında vergiyi ziyaa uğratma yönünde bir irtibat bulunduğunun idarece tespit edilmesi gerekmektedir. ... Olayda, davacı şirketin mal alımlarıyla ilgili yasal defterlerine kaydederek indirim konusu yaptığı katma değer vergilerinin dayanağı faturaların yanılıcı olduğu; mal aldığı şirket veya onun altındaki şirketle davacı arasında Kanunun tanımladığı anlamda bir ilişki veya bir irtibat bulunduğu hususlarının saptanabilmesi için söz konusu raporun tamamlanmasından sonra Vergi Mahkemesince incelenerek, rapordaki tespitlere göre uyuşmazlık hakkında karar verilmesi gerekirken, 213 sayılı Kanunun anılan hükmünün olaya uygulanabilmesinin, gerçek bir mal alım satımı olmadan, komisyon karşılığında fatura temin edildiğinin veya kişi ve kuruluşlar arasında vergiyi ziyaa uğratma yönünde bir irtibat bulunduğunun idarece tespit edilmesi halinde mümkün olabileceği gerekçesiyle, dava konusu ödeme emirlerinin iptalinde hukuka uyarlık görülmemiştir.”

⁶⁸ Danıştay 7.D., E.2000/3606, K.2000/4098, 20.12.2000, (Çevrimiçi), <https://www.kazanci.com.tr/>, 18.04.2019.

Diğer bir uyuşmazlık konusu olayda, fason dikim işçiliği karşılığında kesilen faturalardaki KDV'lerin tahsil edildiği halde vergi idaresine intikal ettirilmemesi hususunda Danıştay 7.Dairesinin 16.11.2000 tarih ve E.1999/2290, K.2000/3355 sayılı kararında⁶⁹ ödevlerini yerine getiren iyi niyetli mükellefler korunmuş ve KDV'de müteselsil sorumluluğun dava konusu ihtilafa uygulanması şu gerekçelerle açıklanmıştır:

“...Ancak, bu maddedeki müteselsil sorumluluğun katma değer vergisi ihtilaflarına uygulanabilmesi için, alım satıma taraf olan kişi ve kuruluşlar arasında vergiyi ziyaa uğratma yönünden bir irtibat bulunduğu idarece tespit edilmesi veya hükme esas alınabilecek kuvvette bir izlenim edinilmesi şarttır. ... Dosyada mevcut vergi inceleme raporu ve eklerinin incelenmesinden, davacı şirketin satın aldığı mal bedelini katma değer vergisi ile birlikte ödediği, faturaları yasal defterine kaydederek indirim konusu yaptığı, mal alımında bulunduğu şirket ile davacı şirket arasında vergiyi ziyaa uğratma yönünden bir irtibat bulunduğu hususunda da herhangi bir tespit yapılmadığı gibi, iddia da ileri sürülmediği anlaşılmaktadır.

Bu durumda, yasaların kendisine yüklediği ödevleri eksiksiz yerine getiren iyi niyetli yükümlülerin mal aldığı kişilerin vergiyi ödeyip ödemediklerini takip etmesi ve onları bu yönde icrai bir güçle zorlaması mümkün olmayıp, bu kişilerin hareketlerinden sorumlu tutulması hukukun temel ilkelerine aykırı düşeceğinden, davacı şirketin mal alımlarıyla ilgili olarak Hazineye intikal ettirilmeyen katma değer vergilerinden sorumlu tutularak, 213 sayılı Kanunun 11/3.maddesi hükmü uyarınca adına düzenlenen ödeme emrinde ve ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davayı reddeden mahkeme kararında isabet görülmemiştir.”

Danıştay 9.Dairesinin 24.2.1998 tarih ve E.1997/1867, K.1998/688 sayılı kararında⁷⁰, müteselsil sorumluluğun KDV uyuşmazlıklarına uygulanabilmesi için, gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifası olmaksızın sahte fatura kullanıldığıının ya da vergiyi ziyaa uğratmak amacıyla kişiler arasında bir bağlantı bulunduğuunun

⁶⁹Danıştay 7.D., E.1999/2290, K.2000/3355, 16.11.2000, (Çevrimiçi), <https://www.kazanci.com.tr/>, 18.04.2019.

⁷⁰ Danıştay 9.D., E.1997/1867, K.1998/688, 24.2.1998, (Çevrimiçi), <https://www.kazanci.com.tr/>, 18.04.2019.

saptanması gerektiğini vurgulayarak, yükümlülüklerini tam olarak yerine getiren iyi niyetli mükelleflerin verginin ödenmiş olup olmadığını takip etmesi imkansız olan diğer kişilerin hareketlerinden sorumlu tutulmalarının mümkün olmadığını şu gerekçelerle belirtmiştir:

“...Yasaların kendilerine yüklediği ödevleri eksiksiz yerine getiren hüsnü niyetli yükümlülerin vergi ödeyip ödemediklerini takip etmesi ve onları bu yönde icrai bir güçle zorlaması imkansız olan diğer kişilerin hareketlerinden sorumlu tutulması hukukun temel ilkelerine aykırı düşer.

Söz konusu olayda, ihracatın gerçek olduğu, mal temini sırasında yükümlünün katma değer vergisi ödediği sabit olduğundan, bunun aksi de idarece kanıtlanamadığından ve katma değer vergisini tahsil ettiği halde sahte fatura kullanma suretiyle tahsil ettiği vergileri ziyaa uğratan Halı Sanayi Tic.Ltd.Şti. ile yükümlü arasında bir irtibat bulunduğu hususunda tespit de yapılmadığından, yükümlünün 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 11/3. maddesine göre verginin ödenmesinden sorumlu tutularak adına cezalı tarhiyat yapılmasında isabet görülmemiştir.”

Danıştay 4.Dairesinin 14.2.2012 tarih ve E.2009/6694, K.2012/458 sayılı kararında⁷¹ “Mükelleflerin işlem ve ödemelerinde idarece belirlenen bir takım usullere uygun hareket etmeleri halinde katma değer vergisi yönünden müteselsil sorumluluğa muhatap olmayacaklarına ilişkin olarak yapılan düzenlemelerden hareketle, olayın gerçek mahiyetini ortaya koymaya yönelik diğer veriler değerlendirilmeksizin, sadece söz konusu usullerin uygulanmış olması nedeniyle faturaların gerçek bir ticari muameleye dayandığının kabulü mümkün olmayacağı” belirtilerek, KDV uygulamasında müteselsil sorumluluğa ilişkin şu açıklamalar yapılmıştır:

“Uyuşmazlık, gerçek bir ticari ilişki mevcut olmadan düzenlenen faturalarda gösterilen katma değer vergisinin davacının beyan ettiği vergiden indiriminin

⁷¹ Danıştay 4.D., E.2009/6694, K.2012/458, 14.2.2012, (Çevrimiçi), <https://www.kazanci.com.tr/>, 18.04.2019.

mümkün olmadığı savıyla düzenlenen rapor uyarınca yapılan tarhiyatın hukukiliğine ilişkin olduğundan, çözümü de bu hususun hukuken geçerli ve somut verilerle tespit edilip edilmediğinin değerlendirilmesini gerektirmektedir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinde; vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, aynı Kanunun 134. maddesinin 1. fıkrasında ise; vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu açıklanmıştır. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29.maddesinin 1.fıkrasının (a) bendinde; mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri hükmüne yer verilmiştir.

Katma değer vergisi, bünyesinde yer alan indirim müessesesiyle yansıtılabilir bir vergidir. Katma değer vergisi sisteminde mükellef, üretim ve dağıtım kademeleri içinde, verginin tahsiline, indirimlerin yapılmasına, beyan edilip ödenmesine aracılık eder. Bu bakımdan indirim, mükellefiyete bağlı bir görev olduğu kadar aynı zamanda bir haktır. Katma değer vergisinde genel prensip, vergiye tabi teslimler üzerinden hesaplanan vergiden, alış faturalarında gösterilen verginin indirilmesidir. Katma değer vergisi indirimi hakkından yararlanabilmek için Kanun bazı şartların varlığını öngörmüştür. Bu şartların bir kısmı esasa, bir kısmı ise şekle ilişkindir. Katma değer vergisi, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi halinde, zincirleme olarak kendi içinde otokontrol sistemi taşımakta, bu bağlamda, Kanunda ve Kanunla verilen yetkiye dayanılarak çıkarılan yasa altı düzenleyici işlemlerde öngörülen şekil şartları ile kayıt ve belge nizamına sıkı sıkıya bağlılık söz konusu olmaktadır.” açıklamalarından sonra faturaların gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanması ve kayıt ve belge düzenine uygun olması halinde tahsil edilen KDV'den mükelleflerin kendilerine yapılan teslim ve ifaya ilişkin ödedikleri KDV'yi indirebilecekleri, aksi halde faturalar gerçek bir mal teslimi ya da hizmet ifasına dayanmıyor ise KDV indiriminin de mümkün olmayacağı belirtilmiş ve dava konusu uyuşmazlığa ilişkin

düzenlenen vergi inceleme raporu ile raporda yer alan tespitler neticesinde davacıya fatura düzenleyen firmaların gerçek bir ticari faaliyetinin bulunmadığı, düzenledikleri faturaların muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı nitelikte olduğu sonucuna varıldığından faturalarda gösterilen KDV'lerin indirimlerinin mümkün olmadığı yönünde karar verilmiştir.

Danıştay kararlarında, KDV'den müteselsil sorumlu tutulmasının şartlarını kusur sorumluluğuna yani sübjektif sorumluluk esasına dayandırarak, müteselsil sorumluluğun katma değer vergisi ihtilaflarına uygulanabilmesi için *“gerçek mal alım satımı olmadan, komisyon karşılığında fatura temin edildiğinin yahut kişi ve kuruluşlar arasında vergi ziyaına uğratma yönünden bir irtibat bulunduğunun idarece tespit edilmesi veya hükme esas alınabilecek bir izlenim edinilmesinin şart olduğu, bu hususlar ispatlandığı takdirde müteselsil sorumluluk müessesesinin uygulanacağı aksi halde iyi niyetli mükelleflerin korunacağına”* hükmetmiştir.

Benzer gerekçeler ve ifadeler Danıştay 9.Dairesinin 26.10.1993 tarih ve E:1992/4540, K:1993/3751, Danıştay 9.Dairesinin 15.11.2006 tarih ve E:2005/2301, K:2006/4414, Danıştay 7.Dairesinin 20.5.2002 tarih ve E:2000/6556, K:2002/1971, Danıştay 9.Dairesinin 15.1.2002 tarih ve E:2001/4221, K:2002/13 sayılı kararlarında da yer almaktadır⁷². Danıştay'ın uygulama ve kararlar ışığında, KDV'de müteselsil sorumluluk uygulamasının sübjektif sorumluluk olmak üzere belirli şartlar altında benimsendiği ve kabul edildiğini söylemek mümkündür.

3.4. Türk İdaresinin Katma Değer Vergisinde Vergi Kesenlerin Sorumluluğu Hükümlerine Yaklaşımı

213 sayılı VUK'un 11.maddesine 3418 sayılı Kanun ile eklenen fıkrada *“Hazine ve Maliye Bakanlığı zirai ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil)alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkiyatından müteselsil sorumlu tutmaya, söz konusu*

⁷² Danıştay 9.D., E:1992/4540, K:1993/3751, 26.10.1993, Danıştay 9.D., E:2005/2301, K:2006/4414, 15.11.2006, Danıştay 7.D., E:2000/6556, K:2002/1971, 20.5.2002, Danıştay 9.D., E:2001/4221, K:2002/13, 15.1.2002, (Çevrimiçi), <https://www.kazanci.com.tr/>, 18.04.2019.

ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirlemeye yetkilidir. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen safhadan önceki safhalarda tevkif yoluyla alınan vergiler iade edilmez ve süresinde ilgili vergi dairesine yatırılır.” açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu düzenleme ile Bakanlığa, müteselsil sorumluluğu alım satma aracılık eden kurumlara, özellikle Ticaret Borsalarına yayma yetkisi verilmiş, tarım ürünlerin tevkif yapılma anını ve safhasını değiştirme yetkisi verilmiş, Bakanlık tarafından belirlenecek yeni vergi tevkifatı safhalarından önceki safhalarda tevkif yolu ile zirai mahsul bedelleri üzerinden alınan vergilerin iade edilmeyeceği belirtilmiş ve Hazine ve Maliye Bakanlığı verilen yetkiye istinaden Kanunun nasıl işleyeceğini açıklamak amacıyla 151, 152, 153 no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerini yayınlamıştır⁷³. Daha sonra da sırasıyla 155, 162 ve 163 no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği yayınlanmıştır.

VUK’un 11. maddesindeki vergi kesenlerin sorumluluğu ile ilgili düzenleme yetkisini KDV yönünden geniş bir şekilde kullanan Hazine ve Maliye Bakanlığı, bu konuda pek çok tebliğ çıkararak düzenlemeler yapmıştır.

KDV’deki sorumluluk ve VUK’un vergi kesenlerin sorumluluğuna ilişkin hükümlerine göre yapılan KDV tevkifatı ile ilgili sorumluluk hallerinin amacı kamu alacağının teminatını sağlamak, verginin hazineye intikalini gerçekleştirmek, tüm vergilendirme aşamalarında belge düzenine riayet edilerek yersiz vergi indirimini engellemektir⁷⁴. Vergi sorumluluğu uygulamasında, mükellef nezdinde doğması gereken verginin tamamı veya bir kısmının sorumlu tarafından vergi idaresine ödenmesi sağlanarak hazinenin gelir kaybı önlenmek istenmektedir ve vergi sorumlusunun da mükellefe ödemek yerine hazineye aktaracağı tutar, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV’nin tevkifata tabi tutulan kısmı olacaktır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın düzenleme yaptığı tebliğler sırasıyla şu şekildedir:

⁷³ Saban, a.g.t., s. 157.

⁷⁴ Dönmez. a.g.e., s. 213.

- 1.8.1988 tarihli 28 no.lu KDV tebliğinde müteselsil sorumluluktan söz etmemiş, sadece sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan veya düzenleyen mükelleflerin KDV iade veya mahsup işlemlerinin hangi koşullarda yapılacağını belirtmiş,
- 24.8.1989 tarihli 35 no.lu KDV Tebliğinde konuyu biraz daha ayrıntılı olarak açıklamış, mükellef lehine yumuşatmış,
- 8.11.1990 tarihli 37 no.lu KDV Tebliğinde “*İhracat İstisnası Uygulamasında Katma Değer Vergisi İade Ve Mahsup İşlemi ve Müteselsil Sorumluluk*” başlıklı bir bölüm yer almış ve bu bölümde sadece “*sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen ve kullananların iade ve mahsup işlemlerinin 28 ve 35 no.lu genel tebliğlere göre yapılacağı, ihracat istisnası kapsamında işlem yapan mükelleflere, kendilerine teslim safhasından önceki safhalarda sadece sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması halinde iade ve mahsubun hangi koşullarda yapılacağı belirtilmiş, bu koşulların ihracatın gerçek olması, tebliğin yayımından önce veya sonra kendilerine teslim veya hizmet yapanlar konusunda sadece sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediklerine dair raporun bulunmaması, kendilerine teslim safhasından önceki safhalarda sadece sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme dolayısıyla vergi tarh edilmişse, bu vergiyi ve buna ilişkin ceza ve gecikme zamlarının müteselsil sorumluluk kapsamında ödenmiş olması gerektiği belirtilmiş*”⁷⁵,
- 16.10.1991 tarihli 38 no.lu KDV Tebliğinde sadece sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen ve kullananlar ile ilgili hususlar düzenlenmiş, “*Katma Değer Vergisi Uygulamasında Müteselsil Sorumluluk*” başlıklı bir bölüm yer almış, buna göre “*213 sayılı VUK’un 11.maddesine 3239 sayılı Kanununun 2.maddesiyle eklenen fıkra uyarınca, vergiye tabi işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim veya iade konusu yapılan KDV’nin, ilgili mükellef tarafından beyan edilerek ödenmemiş*

⁷⁵ Baykara, a.g.m., s. 5-7.

olduğunun yapılan incelemelerle tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan KDV yönünden mükellefle birlikte işleme taraf olanlar ile aralarında zımnen dahi olsa irtibat olduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar” açıklaması yapılmış,

-10.9.1998 tarihli 70 no.lu KDV Tebliğinde doğrudan “*Müteselsil Sorumluluk*” bölümü yer almış, daha önceki tebliğlerde müteselsil sorumluluğun ve KDV iadesinin şartları belirlenirken bu tebliğde müteselsil sorumluluk uygulamasının usul ve esasları belirlenmiş ve “*Vergi, mükellef adına tarh-tahakkuk ettirilecek ve öncelikle mükelleften aranacaktır. Müteselsil sorumluluk satın alınan mal ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, varsa gecikme faizi ve gecikme zammı ile sınırlıdır. Cezalar sorumluluk kapsamı dışındadır. Mükellef dışındaki kişilerden (müteselsil sorumluda) yapılacak takibe ödeme emri tebliği sureti ile 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 tebliğ edilen mükellefin mal beyanında bulunmamış, vergi dairesince de mal tespit olunamamış veya beyan edilen veya vergi dairesince tespit olunan malların amme alacağını karşılayamayacağını 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.” Düzenlemeleri yer almış⁷⁶,

-23.11.2001 tarihli 84 no.lu KDV Genel Tebliğinde de benzer düzenleme ve açıklamalar yer almış ve son olarak da 26.4.2014 tarihli KDV Genel Uygulama Tebliği ile “*Müteselsil Sorumluluk*” başlıklı bölümde işleme

⁷⁶ Baykara, a.g.m., s. 5-7.

doğrudan taraf olanlar ve işleme doğrudan taraf olmayanlarla ilgili açıklamalar ve uygulamayla ilgili açıklamalara şu şekilde yer verilmiştir:

“2. Müteselsil Sorumluluk

2.1. Kapsam

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 11.maddesinde, mal alım ve 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 hisımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar hükmü yer almaktadır.

Buna göre, mal teslimlerinde alım-satıma taraf olanlar, hizmet ifalarında hizmetten yararlananlar, bu safhadaki işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV ile sınırlı olmak üzere, Hazine'ye intikal etmeyen KDV'den aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde müteselsilen sorumludur.

2.1.1. İşleme Doğrudan Taraf Olanlar

Mal veya hizmet alım-satımında satıcının KDV'yi Hazine'ye intikal ettirmediğinin tespit edilmesi halinde, bu satıcı tarafından doğrudan mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen mükellefler, işlem bedeli üzerinden hesaplanan vergi ile sınırlı olmak üzere, Hazine'ye intikal etmeyen vergide Tebliğin (IV/E-3.2) bölümünde belirtilen usul ve esaslara göre satıcı ile birlikte müteselsilen sorumlu olurlar.

Ancak alıcılar, KDV dahil toplam işlem bedelini;

-5411 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar vasıtasıyla ödemeleri ve bankaya yapılacak ödeme sırasında düzenlenecek belgede satıcının (veya adına hareket edenlerin) adı-soyadı (tüzel kişilerde unvanı) ile bankadaki hesap numarasını ve vergi kimlik numarasını doğru olarak yazdırmaları,

-Ödemenin çekle yapılmış olması halinde çekin Türk Ticaret Kanununun 785 inci maddesinin 1 numaralı fıkrası kapsamında düzenlenmiş olması,

-Ödemenin kredi kartı (iade talebinde bulunan kişi veya kuruma ait), tapu devri, kamu kurum ve kuruluşları aracılığıyla (ön ödeme avansı şeklinde kamu kurum ve kuruluşlarının veznesine ödeme gibi) yapılması,

-Ödemenin PTT yoluyla yapılması halinde, ödeme sırasında düzenlenecek belgenin ibrazı (satıcının veya adına hareket edenlerin adı- soyadı (tüzel kişilerde unvanı) ile banka hesap numarası ve vergi kimlik numarası doğru olarak yazdırılmak kaydıyla) halinde müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmazlar.

Bu çerçevede herhangi bir hesaba bağlı olmaksızın, örneğin kasadan ödeme yapılması şeklinde gönderilen havaleler sorumluluğu kaldırmaz. Ayrıca dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri gibi ihracata aracılık eden mükelleflerin bu uygulamadan yararlanabilmeleri için ihracatına aracılık ettikleri mükelleflerin de ödemelerini yukarıda belirtilen şekilde tevsik etmeleri gerekir.

Ancak alıcı ile satıcı arasında muvazaaya dayanan bir işlem yapıldığının veya menfaat sağlayan doğrudan bir ilişkinin veya hısımlık, 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 kalkmaz.

Öte yandan 3065 sayılı Kanunun 17.maddesinin birinci fıkrasında sayılan (tarımsal amaçlı kooperatifler hariç) kurum ve kuruluşlar ile sermayelerinin (% 51) veya daha fazlası söz konusu kurum ve kuruluşlara ait iktisadi işletmelerin mal teslimi veya hizmet ifalarında taraf olduğu alım-satım işlemlerinde müteselsil sorumluluk uygulanmaz. Buna göre;

-Yukarıda sayılan kuruluşların mal ya da hizmet satın aldıkları mükelleflerin bu alışlarla ilgili vergiyi,

-Bu kuruluşlardan mal ya da hizmet satın alanların ise sözü edilen kuruluşların bu satışlarıyla ilgili vergiyi, Hazine'ye intikal ettirmemeleri nedeniyle müteselsil sorumluluk kapsamında işlem yapılmaz.

2.1.2. İşleme Doğrudan Taraf Olmayanlar

Bir mükellefin, mal veya hizmet temin ettiği safhalardan daha önceki safhalarda, bu mal veya hizmetle ilgili KDV'nin Hazine'ye intikal ettirilmemiş olması nedeniyle müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulabilmesi için, sözü edilen mükellef ile vergiyi Hazine'ye intikal ettirmeyenler arasında; menfaat sağlayan doğrudan bir ilişkinin veya hisusluk, sermayesine katılma, organizasyon veya yönetimi içinde yer alma şeklinde dolaylı bir ilişkinin mevcudiyetinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlarda açıkça belirtilmiş olması zorunludur.

2.2. Uygulama

Müteselsil sorumluluk uygulaması aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde yerine getirilir.

a) Vergi, mükellef adına tarh ve tahakkuk ettirilir ve öncelikle mükelleften aranır.

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

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

ç) 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 tebliğ 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 başlanır.

d) 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 alınır.”

70 no.lu KDV Tebliği 5. bölümünde müteselsil sorumluluğa dair açıklamalar yapıldıktan sonra aynı bölümde yer alan, “öte yandan, müteselsil sorumluluk kapsamına girmese dahi herhangi bir nedenle Hazine'ye intikal etmeyen vergi, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29 ve 32. maddelerine göre indirim ve iade konusu yapılmayacaktır.” düzenlemesinin, müteselsil sorumluluk kapsamını genişlettiği, bu nedenle dayanağı olan Kanun hükmüne aykırılık oluşturduğu öne sürülerek iptali istenilmiş ve Danıştay 11.Dairesinin 27.3.2000 tarih ve E.1998/4856, K.2000/1115 sayılı kararı⁷⁷ ile kabul edilerek iptal edilmiş ve temyiz incelemesinden de geçerek onanmıştır.

KDV Genel Tebliğlerinde belirtildiği üzere, tevkifatın yapılmaması ve sorumlu sıfatıyla vergi idaresine ödenmemesi halinde, “mal teslimlerinde alım satıma taraf olanlar, hizmet ifalarında hizmetten faydalananların bu aşamadaki işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV ile sınırlı olmak üzere hazineye intikal etmemesinden; alım satıma taraf olmamak veya hizmetten faydalanmamakla birlikte aralarında doğrudan veya hısmılık nedeniyle veya sermaye, organizasyon ya da yönetime katılmak suretiyle dolaylı olarak ilişki bulunduğu vergi inceleme raporunda açıkça belirtilenler ise bu çerçevede hazineye intikal etmeyen KDV'nin tamamından müteselsilen sorumlu tutulacaklar” ve kaynağında kesinti yapıldığı halde KDV ile buna ait ceza, gecikme faizi ve gecikme zamları vergi idaresince yapılacak tarhiyatlar üzerine sorumlulara yansıtılacaktır ve bu nedenle ödenecek vergi asılları

⁷⁷ Danıştay 11.D., E.1998/4856, K.2000/1115, 27.3.2000, (Çevrimiçi), <https://www.kazanci.com.tr/>, 18.04.2019.

için VUK 11. madde uyarınca asıl vergi mükellefine rücu etme imkanı olurken, ceza, gecikme faizi ve gecikme zamları için rücu söz konusu olmayacaktır⁷⁸.

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından verilen özelgelere de, çıkarılan tebliğlerle uyumlu şekilde tebliğlerde aranılan şartların gerçekleşmesi halinde KDV’de müteselsil sorumluluk uygulamasının olmayacağı ancak aksi durumda müteselsil sorumlulukla muhatap kalınacağı ifade edilmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın 20.09.2001 tarih ve 49684 sayılı özelgesinde, KDV mükellefi olmayan bir bankanın da, satın almış olduğu mal ve hizmet dolayısıyla hesaplanan KDV’nin satıcı tarafından beyanı ve ödenmemesinden dolayı müteselsil sorumlulukla muhatap tutulabileceği belirtilmiştir⁷⁹.

Dolayısıyla müteselsil sorumluluk kapsamında bulunmak için işleme taraf olunması yeterli olup, mutlaka KDV mükellefi olmak da gerekmemektedir. Ancak nihai tüketicilerin müteselsil sorumlu tutulmaları yasal düzenleme nedeniyle söz konusu değildir⁸⁰.

Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 06.03.2012 tarih ve 39044742-KDV.32-884 sayılı özelgesinde⁸¹ ise,

“KDV Kanununun 32. maddesi hükmü kapsamında yer alan iade taleplerinin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esaslar muhtelif tarihli KDV Genel Tebliği ile belirlenmiş, 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği’nin ‘Müteselsil Sorumluluk/İşleme Doğrudan Taraf Olanlar’ başlıklı III/1.1. bölümünde ise mal alımlarına ait katma değer vergisi dahil toplam işlem bedelinin banka aracılığı ile yada çekle yapılmış olması halinde alıcıların müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmayacakları açıklanmıştır.

Öte yandan, 1 No.lu Vergi Usul Kanunu Sirkülerinin ‘Tahsilat ve Ödemelerde Ciro ve Beyaz Cirolu Çeklerin Kullanımı’ başlıklı 2.bölümünde çek düzenlemeleri ile ilgili genel açıklamalara yer verilmiştir.

⁷⁸ Dönmez, a.g.e., s. 215.

⁷⁹ Uzunoğlu, (Müteselsil Sorumluluk).

⁸⁰ Uzunoğlu, (Müteselsil Sorumluluk).

⁸¹ <http://www.gib.gov.tr/node/98998>, Çevrimiçi, 19.04.2019.

Bu açıklamalar çerçevesinde, mal alışlarınıza yönelik ödemelerin müşterilerinizden alınan ve üzerinde ciro bulunan çeklerle yapılması durumunda, çeklerin Türk Ticaret Kanununun 697.maddesi ve 1 No.lu Vergi Usul Kanunu Sirkülerine uygun olarak düzenlenmesi, ayrıca söz konusu çeklerin kendi ödemelerinizde kullanıldığının yeminli mali müşavir tarafından düzenlenen KDV iadesi tasdik raporunda izah veya tevsik edilmesi şartıyla, bu ödemelerin de 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin III/1.1. bölümü kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmaktadır.” Açıklamaları ile çekle yapılan ödemelerde de ödemenin gerçek olduğuna dair ispat varakalarının bulunması gerektiği belirtilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 07.04.2014 tarih ve 39044742-KDV.6-808 sayılı özelgesinde⁸², “*bir firmanın Şişli İstanbul adresinde inşa etmekte olduğu turistik otelde ... markasını kullanarak ... adı altında işletmeye açmak maksadıyla merkezi Danimarkada bulunan ... unvanlı şirket arasında akdedilmiş olan Uluslararası Lisans Sözleşmesine istinaden söz konusu Danimarka firmasının ülkemizde hangi vergilerden ne oranda sorumlu olacağı, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına göre ülkemizde ödeyeceği vergilerin hangilerini kendi ülkesinde ödeyeceği vergilerden mahsup edebileceği, ödeyeceği vergilerle ilgili olarak söz konusu şirketin yetki ve sorumluluğu hususunda” görüş talep edilmiş ve “*Konu ile ilgili olarak 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin ‘2.1. İkametgâhı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye’de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler’ başlıklı bölümünde; ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanların Türkiye’de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye’de faydalanılan hizmetlerin KDV ye tabi olduğu; bu gibi hizmet ifalarında mükellefin, esas olarak hizmeti ifa eden olmakla birlikte, Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığından, KDV’nin tamamının hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödeneceği belirtilmiştir.**

Buna göre, firmanızın Danimarka firmasına isim kullanım hakkı bedeli olarak yapacağı ödemeler KDV’ye tabi olup yapılacak ödeme bedeli üzerinden hesaplanan KDV’nin sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamesi ile tarafınızca

⁸² <http://www.gib.gov.tr/node/90074>, (Çevrimiçi), 19.04.2019.

beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.” Açıklamaları ile söz konusu ödemelerin KDV’ye tabi olduğu ve 2 no.lu beyanname ile beyan edilerek ödenmesi gerektiği izah edilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 08.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.04-1523 sayılı özelgesinde⁸³, *“sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan mükelleflerden sağlanan hizmetlere ilişkin olarak düzenlenen fatura bedeline ilişkin ödemenin banka aracılığıyla gümrük komisyoncusu adına düzenlenen banka dekontuyla yapıldığı ve gümrük komisyoncusunun da söz konusu fatura bedelini hizmet temin edilen firmaya ödediği belirtilerek, banka aracılığıyla gümrük müşavirine yapılan ödemelerin müteselsil sorumluluk kapsamında ödeme olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği”* sorulmuş ve *“firmanın taşımacılık ve muhafaza hizmet alımında bulunduğu kargo şirketinin özel esaslara tabi mükellefler kapsamında yer alması halinde, bu hizmete ilişkin olarak düzenlenen fatura bedeline ilişkin ödemenin banka aracılığıyla gümrük komisyoncusu adına yapılması ve gümrük komisyoncusunun da söz konusu fatura bedelini hizmet temin edilen kargo firmasına aktarması işleminde, firmanızca gümrük müşavirine banka aracılığıyla yapılan ödemelerin, SMİYB düzenleme veya kullanma fiiliyle doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan hizmet satın aldığınız kargo şirketine 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (III/1.1) bölümünde belirtildiği şekilde yapılmış bir ödeme olarak değerlendirilmesi ve iade talebinizin genel esaslara göre yerine getirilmesi mümkün bulunmamaktadır.”* Açıklamaları yapılmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 06.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.45.15.02-VUK-27-11-17 sayılı özelgesinde,⁸⁴ *“şirketin plastik sandık üretimi sırasında ürün geliştirme sorumluluğu kapsamında ürün geliştirme sürecine yönelik olarak Türkiye’de herhangi bir işyeri bulunmayan Lübnan’da mukim firmadan teknik hizmet ve danışmanlık hizmeti satın alındığı belirtilerek, teknik hizmet, destek ve danışmanlık hizmeti ithali nedeniyle yapılacak ödemelerin*

⁸³ <http://www.gib.gov.tr/node/97754>, (Çevrimiçi), 19.04.2019.

⁸⁴ <http://www.gib.gov.tr/node/97083>, (Çevrimiçi), 19.04.2019

vergilendirilmesi ve belge düzeni” hususunda görüş talep edilmiş ve “15 seri no.lu KDV Genel Tebliğinin (C) bölümünde, yurt dışındaki firmalara yaptırılan hizmet ifalarında tevkifat uygulanacağı belirtilerek, bu hizmet ifalarında mükellefin esas olarak yurt dışındaki firma olmakla birlikte, firmanın Türkiye’de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması halinde verginin hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından bağlı bulunulan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödeneceği; 49 seri no.lu KDV Genel Tebliğinin ‘B-Sorumlu Sıfatıyla Ödenen Katma Değer Vergisinin İndirimi’ başlıklı bölümünde de; KDV Kanununun 9 uncu maddesi gereğince sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisinin, 2 no.lu KDV beyannamelerine dayanılarak indirim konusu yapılmasının mümkün olduğu belirtilmiştir. Buna göre, Lübnan’da mukim firma tarafından şirketinize ürün geliştirme sürecinde Türkiye’de verilen teknik hizmet, destek ve danışma hizmeti karşılığı yapacağınız ödemeler katma değer vergisine tabi olup, bu tutar üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin sorumlu sıfatıyla tarafınızca 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Bu şekilde beyan edilen verginin aynı döneme ilişkin 1 no.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılması mümkündür.” Açıklamaları ile 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenen verginin 1 no.lu KDV beyannamesi ile indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir.

İdare düzenleyici işlem yapma yetkisini Anayasa’dan almaktadır ve bu yetkisine dayanarak Hazine ve Maliye Bakanlığı KDV’de müteselsil sorumluluğa ilişkin düzenlemeler yapan tebliğleri çıkarmıştır. Yukarıda belirtilen özelgelerden de, İdarenin çıkarılan tebliğler doğrultusunda görüş sorulan hususlarda açıklamalar yaptığı görülmüştür.

İdarenin düzenleyici işlem niteliğinde olan ve KDV’de müteselsil sorumluluğu düzenleyen tebliğlerinde, idari düzenleyici işlemin sebep unsuru bakımından hukuka aykırılık olduğu, söz konusu tebliğlerin VUK’nun 11. maddesine dayandığının belirtildiği, ancak maddenin lafzında bu hususa ilişkin hiçbir emarenin bulunmadığı, kanun maddesinde müteselsil sorumluluğun KDV açısından uygulanacağını belirtmediği, uygulamada kanun gerekçesine dayandığının

söylendiği şekilde eleştiriler bulunmaktadır⁸⁵. Öte yandan Anayasa Mahkemesi VUK'nun 11. maddesi hükümlerini Anayasa'ya aykırı bulmamış, iptal etmemiş ve gerekçesinde de kanun maddesinin KDV'de uygulanabileceğini açık bir biçimde belirtmiştir.

VUK 11. maddesinin müteselsil sorumluluk düzenlemesi hakkında tarihsel yorum yapıldığı düşünülse dahi, “*gerekçenin kanun metnine yansımış olması gerektiği, eğer gerekçe kanun metnine yansımamışsa hiçbir şekilde yorumda kullanılamayacağı*”, bu nedenle yine kanunun gerekçesinin de yorumda kullanılarak müteselsil sorumluluğun bu manada KDV'de uygulanmasının söz konusu olmayacağı, dolayısıyla kanun metninde geçmeyen bir sorumluluğun tebliğlerle düzenlenmesinin hukuka uygun olmadığı yolundaki eleştiriler de mevcuttur⁸⁶.

Mahkeme kararlarında da, KDV Genel Uygulama Tebliğinde yapılan bir kısım düzenlemelerin, kanunda yer almaması halinde tebliğ ile düzenlenemeyeceği, idarenin yaptığı düzenleyici işlemlerde kanunda belirtilen hakkın kullanımına ilişkin usul ve esasların belirlenebileceği ancak kanunla tanınan hakkın kapsamının, genel tebliğler veya mükellefin incelemeye sevki gibi ikincil düzenlemelerle daraltılamayacağı belirtilmiştir. İstanbul 4.Vergi Mahkemesinin 28.02.2019 tarih ve E.2018/1624, K.2019/426 sayılı kararında⁸⁷;

“...Mükelleflerin sahte fatura kullanımı veya başkaca bir sebepten ötürü indirimlerinin kabul edilmemesi için usulüne uygun şekilde vergi incelemesi yapılması ve ancak söz konusu inceleme sonucuna göre ortaya çıkan somut verilerle bir karar varılması ve böyle bir somut inceleme sonucunda elde edilen kararın mükellefin iade talebi esnasında mevcut olması gerektiği, herhangi bir karşıt inceleme, vergi incelemesi, rapor tanzimi yapılmadan, ileride olumsuzlukların ortaya çıkabileceği farz edilerek, mükelleflerin hak kazandığı KDV iade/mahsup taleplerinin yerine getirilmemesi suretiyle sürüncemede bırakılarak 3065 sayılı Kanunun uygulanmasını göstermek üzere çıkarılan ve ‘alt norm’ niteliğinde olan Tebliğ ile bu

⁸⁵ Baykara, a.g.m., s. 11.

⁸⁶ Baykara, a.g.m., s. 12.,

⁸⁷ İstanbul 4.Vergi Mahkemesi, E.2018/1624, K.2019/426, 28.02.2019, Yayınlanmamış Mahkeme Kararı.

iade hakkının yeni şartlar eklenerek sınırlandırılması, başta ‘verginin kanuniliği’ ilkesi olmak üzere ‘normal hiyerarşisine’ ve ‘kanuni öngörülebilirlik’ ilkesine aykırıdır.

Her ne kadar 3065 sayılı Kanununun 11. maddesinde, ihraç edilmek şartıyla KDV yönünden mükelleflere iade imkanı tanınmış ve idareye düzenleyici işlemlerle bunun uygulanışına ilişkin düzenleme yapma olanağı sağlanmış olsa da idarenin bu yetkisinin sadece iade talebinin nereye ve nasıl yapılacağı, iade işlemlerinde hangi belgelerin aranacağı gibi düzenlemelerle sınırlı olduğu açıktır. Şu halde mükelleflere tanınan iade talep hakkının sayılanlar haricinde idari düzenleyici işlemlerle kısıtlanması mümkün değildir. Diğer bir anlatımla, idare yaptığı düzenleyici işlemlerle bu hakkın kullanımına ilişkin usul ve esasları belirlerken, yasayla tanınan hakkın kapsamını, genel tebliğler veya mükellefin incelemeye sevki gibi ikincil düzenlemelerle daraltamaz.” Gereğeleri ile davanın kabulüne karar vermiştir.

İstanbul 3.Vergi Mahkemesinin 08.11.2018 tarih ve E.2018/463, K.2018/2769 sayılı kararında⁸⁸ ise, KDV Genel Uygulama Tebliğinde, KDV’nin uygulamasına ilişkin düzenlemelerin tek bir genel tebliğde toplandığı, KDV uygulamalarıyla ilgili geniş kapsamlı düzenleme ve açıklamalara yer verildiği temel düzenleyici bir işlem olduğu belirtilmiştir. Mahkeme kararının gerekçesi şu şekildedir:

“...3065 sayılı KDV Kanununun yukarıda alıntısına yer verilen 32.maddesi uyarınca, Maliye Bakanlığı’nın vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen katma değer vergisinin bu işlemleri yapanlara iadesine ilişkin esasları belirleme yetkisi ve 213 sayılı VUK’un yukarıda alıntısına yer verilen 120.maddesi uyarınca, mükelleflere yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esasları belirleme yetkisi bulunmaktadır. İadelere ilişkin usul ve esaslar, verilen bu yetkiler çerçevesinde yıllardır genel

⁸⁸ İstanbul 3.Vergi Mahkemesi, E.2018/463, K.2018/2769, 08.11.2018, Yayınlanmamış Mahkeme Kararı.

tebliğler vasıtasıyla belirlenmiş, iade işlemleri bu genel tebliğ hükümleri uyarınca yerine getirilerek, bu süreçte doğan ihtilaflarda, genel tebliğ hükümleri göz önünde tutulmuş, son olarak, Hazine ve Maliye Bakanlığınca, 213 ve 3065 sayılı Kanunların yukarıda alıntısına yer verilen maddelerinde öngörülen yetkiye dayanılarak, 26.4.2014 tarihli, 28983 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmak suretiyle 1 Mayıs 2014 tarihinden itibaren yürürlüğe giren ve yürürlük tarihinden itibaren 1 ila 123 seri numaralı KDV Genel Tebliğlerini de yürürlükten kaldıran KDV Genel Uygulama Tebliği hükümleriyle de, KDV uygulamalarıyla ilgili geniş kapsamlı düzenleme ve açıklamalara yer verilen kapsamlı temel bir düzenleyici işlem yürürlüğe konulmuştur.

Bu nedenle, anılan uygulama genel tebliğinin yürürlük tarihinden sonraki dönemlere ilişkin KDV uygulamalarıyla ilgili ihtilaflarda, esasen, söz konusu tebliğ hükümlerinin göz önünde tutulması gerekmektedir. ... idarece, iadenin usul ve esasları yöntemlerinin genel tebliğ ile belirlenmesinde ve yayımlanan genel tebliğin idarece tesis edilecek bireysel işlemlere dayanak alınmasında hukuka aykırılık bulunmadığı açıktır.”

Asıl olarak bir vergi güvenlik müessesesi olarak öngörülen müteselsil sorumluluk uygulamasından, mevcut şartlara bakıldığında kısa vadede vazgeçilmesinin mümkün olmadığını söylemek doğru olmakla birlikte, uygulamanın mükelleflerin yaşadığı mağduriyetlerin çözülmesi bakımından bir orta yol bulunması açısından 84 seri no.lu KDV Genel Tebliği ve KDV Genel Uygulama Tebliğinin bu açıdan atılmış olumlu bir adım olarak görülmesi mümkün olabilir; ancak KDV Genel Tebliğlerinin de sistemdeki tüm sorunları çözeceğini beklemek pek gerçekçi bir yaklaşım olmayacaktır⁸⁹.

⁸⁹ Uzunoglu, (Müteselsil Sorumluluk).

SONUÇ

Vergi hukukunda tevkifattan kaynaklanan sorumluluk, bir vergi güvenlik müessesesi olarak getirilmiştir. Vergi kesenlerin sorumluluğu vergi hukukunun iki temel usul kaynağı olan Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda genel olarak düzenlenmiş, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda özel olarak yer verilmiş ve Katma Değer Vergisi Kanununda ise hem vergi kesenlerin sorumluluğu düzenlenmiş hem de VUK'nun 11. madde gerekçesinden yola çıkılarak, tartışmalara neden olsa da müteselsil sorumluluk hükümleri uygulama alanı bulmuştur.

VUK'nun "Vergi Kesenlerin Sorumluluğu" başlıklı 11. maddesine eklenen müteselsil sorumluluğa ilişkin hükümler eleştiri ve tartışmalara yol açmış, sadece tevkifat sorumluluğu değil, KDV'de mükellefler arası ilişkilerdeki vergi tahsil sorumluluğunu kapsayacak şekilde yapılan düzenlemeler Anayasa'ya aykırı olduğu iddiası ile Anayasa Mahkemesi önüne gelmiş, ancak Yüksek Mahkeme söz konusu hükümleri oy çokluğu ile Anayasa'ya aykırı bulmamıştır. Ancak bu durum tartışmaların son bulmasını sağlamamış, öte yandan Danıştay kararlarında da Anayasa Mahkemesi gerekçesinden daha farklı gerekçelere yer verilerek KDV'de müteselsil sorumluluğun belirli şartlar dahilinde söz konusu olabileceği vurgulanmış, kanun gerekçesine paralel olarak da idare, kanunun verdiği yetkiye dayanarak tebliğler çıkarmış ve bu hususa ilişkin idari düzenlemeler yapmıştır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından müteselsil sorumlulukla ilgili düzenlemelerin, kanunun verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan tebliğlerin vergilerin yasallığı ilkesi göz önüne alınarak Anayasa'ya aykırı olduğu, bu yetkinin kaldırılması ve müteselsil sorumlulukla ilgili düzenlemelerin kanunda yer alması gerektiği yönünde eleştirileri ve vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla getirilen tevkifat müessesesinin, devlet hazinesi açısından son derece olumlu sonuçlar doğursa da eşitlik ve adalet ilkeleri ile hukukun genel ilkeleri açısından olumsuz sonuç doğurduğu yönünde eleştirilerin ağırlıklı olduğunu söylemek mümkündür. Fakat konuya ilişkin Anayasa Mahkemesi kararları ve süreklilik kazanmış olan Danıştay

Kararları da göz önünde alındığında, müteselsil sorumluluk müessesesinin bu haliyle işlerliğinin devam edeceği ve KDV açısından da gerek yargı kararları gerekse de idarenin yaklaşım biçimi olarak müteselsil sorumluluğun uygulamasından vazgeçilmesinin pek de mümkün olmadığını düşünmek yanlış olmayacaktır. Ancak vergi hukukunda teselsül yasadan doğar, verginin yasallığı ilkesi de müteselsil sorumluluk ile vergi borcunun yer değiştirmesine izin vermemektedir. Müteselsil sorumluluk uygulaması ile İdare, verginin tahsilatında ciddi bir güvence kurumu kazanmış olmakla birlikte, hukuken KDV özü itibari ile müteselsil sorumluluk uygulamasına uygun olan bir vergi türü de değildir. Bunun yanı sıra AİHM Bulves/Bulgaristan kararının gerekçesinde de, üzerine düşen vergisel yükümlülüklerini yerine getiren alıcının, satıcının ödevlerini yerine getirmemesinden sorumlu tutulmasının mümkün olmadığını vurgulayarak bu konuda Anayasa Mahkemesi görüşünden ayrılmış ve bu hususu mülkiyet hakkına müdahale kapsamında değerlendirmiştir.

Fakat KDV’de müteselsil sorumluluk uygulamasına son verildiği düşünüldüğünde, İdarenin elinde bulunan ve vergi tahsilatında güvence mahiyetinde olan bir kurumun yok olması, vergi tahsil ve emniyetini zor durumda bırakacağı da izahtan varestedir. Hukuki çerçevede hem vergi tahsilatını güvence altına almak ve İdarenin vergi tahsilatını kolaylaştırmak hem de KDV’nin özü ve yapısına uygun olarak müteselsil sorumluluk uygulaması dışında bir uygulama ile her iki sorunun çözümünün de sağlanması gerektiği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Akdoğan, Abdurrahman:

Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, Gazi Kitabevi Yayınları, Ankara, 13.Baskı., 2017.

Akdoğan, Ömer, Acar,
Mustafa Gürhan:

“Belgesiz Mal Bulunduranların KDV Sorumluluğu ve Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunlar”, Vergi Dünyası Dergisi, Şubat, 2000.

Akkaya, Mustafa:

Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/296/2694.pdf>, (Çevrimiçi), 01.02.2019

Altındağ, Mehmet:

Vergi Kanunlarına Göre Sorumluluk Halleri, archive.ismmmo.org.tr/docs/.../11%20%2058%20MEHMET%20ALTINDA%20G.doc, (Çevrimiçi), 24.02.2019.

Arslan, Erdoğan:

KDV’de Sorumluluk ve Tevkifat, Vergi Dünyası Dergisi, Mayıs, 2008.

Baykara, Bekir:

Vergi Sorumluluğu, Vergiden Sorumluluk ve VUK’un 11.Maddesine Göre KDV’den Müteselsil Sorumluluk, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 222, Şubat, 2000.

- Bilici, Nurettin: **Vergi Hukuku (Vergi Usul Hukuku, Vergi Yargılama ve Tahsil Hukuku)**, Savaş Yayınevi, Ankara, 42.Baskı, 2017.
- Buyruk, A. Özkan: **Vergi Hukukunda Mütessesil Sorumluluk-Vergi Sorumluluğu**, Vergi Dünyası Dergisi, Mayıs 2007.
- Candan, Turgut: **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 3.Baskı, Şubat, 2006.
- Çelik, Binnur: **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, 3.Baskı, Ocak, 2018.
- Çomaklı, Şafak Ertan: **Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı**, Savaş Yayınevi, Ankara, 1.Baskı, 2008.
- Coşgun, Okan: **“Vergi Sorumlusu Emsal Bedel Üzerinden KDV Tevkifatı yapabilir Mi?”**, Vergi Dünyası Dergisi, Nisan, 2019.
- Değer, Nuri: **Damga Vergisi Uygulaması**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006.
- Demir, Şeref: **Kurumlar Vergisi Rehberi**, Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul, Şubat, 2014.

Doğrusöz, Ahmet Bumin:

Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme(doktora tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1989.

Doğrusöz, Bumin:

Vergi Kesenlerin Dava Hakkı, Referans Gazetesi, Sayı:3, Mart, 2010.

Dönmez, Belgin:

Vergi Hukukunda Borcun İntikali(Yüksek Lisans Tezi), İzmir, 2009.

Eke, Ahmet İzzet:

G.V.K.'nın Vergi Tevkifatıyla İlgili 94.Maddesinde 3946 sayılı Kanunla Yapılan değişiklikler ve Değerlendirme, Vergi Dünyası Dergisi, Nisan, 1994.

Eren, Fikret:

Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Beta Yayıncılık, İstanbul, 8.Baskı, 2003.

Eroğlu, Nurettin, Uysal, Ali:

Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu, Yazarın Kendi Yayını, Ankara, 2.Baskı, 2008.

Erol, Ahmet:

Türk Hukukunda Ücret ve Ücretin Vergilemesi, İSMMMO Mevzuat Yayınları 11, İstanbul, 2012.

Esen, Ahmet:

Vergi Kesenlerin Sorumluluğu, Maliye Postası Dergisi, Sayı:891, Ekim, 2017.

- Gerçek, Adnan: **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Mart, 2006.
- Gerçek, Adnan: **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2003.
- Gerçek, Adnan: **Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Ankara, Cilt: 54, Sayı:3, 2005.
- Günday, Metin: **İdare Hukuku**, İmaj Yayınevi, Ankara, 9.Baskı, 2004.
- Gündoğdu, Burhan: **Vergi Hukukunda Teselsül ve Müteselsil Sorumluluk**, Vergi Dünyası Dergisi, Mayıs,2005.<http://www.toprakdenetim.com/index.php/yeni-menu/117-vergi-hukukunda-teselsuel-ve-mueteselsil-sorumluluk-mueessesesi>, (Çevrimiçi), 01.02.2019.
- Güneş, Gülsen: **Verginin Yasallığı İlkesi**, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, 1.Baskı, 1998.
- Karakoç, Yusuf: **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017.

Kaya, Cemil:

“Rücuen Tazminat İstemiyle Açılan Davalarda Görevli Yargı Yerinin Belirlenmesi Konusunda Uyuşmazlık Mahkemesi Uygulaması”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt: 70, Sayı:1, 2012. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/97704>, (Çevrimiçi), 06.02.2019.

Kaya, Ufuk:

Katma Değer Vergisi Türkiye Uygulamasında Vergi Kesenlerin Sorumluluğunun İncelenmesi, Mali Hukuk Dergisi, Cilt:12, Sayı:33, Şubat, 2016.

Kırıktaş, İlhan:

“Konfeksiyon Ve tekstil Sektörünün Yaptırdıkları Fason İşler İle Hurda Metal Alımlarında Katma Değer Vergisi Sorumluluk Uygulaması”, Vergi Dünyası Dergisi, Şubat, 199.

Kızılot, Şükrü, Taş, Metin:

Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Yayınevi, Ankara, 2.Baskı, 2010.

Maç, Mehmet:

“KDV İade Sorununa Pratik Bir Çözüm (Firmadan Firmaya Fatura İle KDV Aktarımı)”, Vergi Dünyası Dergisi, Ekim, 2001.

Maç, Mehmet:

KDV Uygulaması, Denet Yayıncılık,
İstanbul, 4.Baskı, 1998.

Odyakmaz, Zehra, Kaymak,
Ümit, Ercan, İsmail:

İdare Hukuku, Oniki Levha Yayıncılık,
İstanbul, 16.Baskı, 2015

Oktar, Ateş:

Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi,
İstanbul, 13.Baskı, 2018.

Oktar, S.Ateş:

“Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine Düşünceler”,
Sayıştay Dergisi, 135.Kuruluş Yıldönümü
Özel Sayısı, Sayı:25, Nisan-Haziran 1997.

Orhan, Ali:

Vergi Kesenlerin Sorumluluğu “Müteselsil Sorumluluk” ve Katma Değer Vergisinde Müteselsil Sorumluluk,
Vergi Sorunları Dergisi, Mayıs, 1998.

Öncel, Mualla:

“Türk Vergi Hukukunda Takas”
<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/307/2935.pdf>, (Çevrimiçi), 04.05.2019

Öncel, Mualla, Kumrulu,
Ahmet, Nami, Çağan:

Vergi Hukuku, Turhan Yayınevi, Ankara,
13.Baskı, 2006.

Öner, Erdoğan:

Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayıncılık,
Ankara, 4.Baskı, 2014.

- Özbalcı, Yılmaz: **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2008.
- Özenbaş, Nazmiye: **“Ceza Sorumluluğunun Gelişimi”**, <https://jurix.com.tr/article/5762> (Çevrimiçi), 06.03.2019.
- Öztürk, Ozan: **Bir Vergi Tekniği Yöntemi Olarak Kaynakta Vergileme**, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, 1.Baskı, 2018.
- Özyer, Mehmet Ali: **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 4.Baskı, 2008.
- Pamukçu, Nevzat: **Katma Değer Vergisinde Müteselsil Sorumluluk**, archive.ismmmo.org.tr/docs/.../23%20%2055%20NEVZAT%20PAMUKCU%20.doc., (Çevrimiçi), 01.02.2019.
- Pehlivan, Görkem: **Damga Vergisine Tabi Olup Tarh Zamanaşımına Uğramış Kağıtların Hükmünden Yararlanılması Durumunda Vergi Alacağının Yeniden Doğmasında Özellikli Durumlar**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 357, Mayıs 2011.
- Pehlivan, Osman: **Vergi Hukuku-Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Yazarın Kendi Yayını, Trabzon, 2014.

- Saban, Nihal: **Vergi Hukuku**, Beta Yayıncılık, 8.Baskı, İstanbul, 2016
- Saban, Nihal: **Vergi Hukukunda Sorumluluk (yayınlanmamış doktora tezi)**, İstanbul.
- Sakal, Mustafa, Alpaslan, Mustafa: **Vergi Hukuku Uygulaması, Makale, İnceleme ve Yorumlar**, Yazarın Kendi Yayını, Ocak, 2008.
- Sarıcan, Beytullah: **Vergi Hukukunda Sorumluluk Hallerinin İncelenmesi**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:357, Mayıs 2011.
- Sarılı, Mustafa Ali: **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, Kazancı Hukuk Yayınevi, İstanbul, 1.Baskı, 2004.
- Soydan, Başar: **Vergi Kesenlerin Dava Açma Hakkı Konusunda Önemli Gelişme**, Yaklaşım Dergisi, Sayı:229, Ocak, 2012.
- Şengöz, Yunus, Fazıl, Aydın: **Mükelleflerin Ödevleri ve Hakları**, Gelir Kontrolörleri Derneği, Ankara, 2011.
- Şentürk, Akın Gencer: **“Vergi Kesenlerin Sorumluluğu” Başlıklı Vergi Usul Kanununun 11.Maddesine Eklenen Son Fıkra Üzerine Bir Değerlendirme**”, İzmir, 2018.

Şenyüz, Doğan, Yüce, Mehmet,
Gerçek, Adnan:

Türk Vergi Sistemi, Ekin Basın Yayın
Dağıtım, Bursa, 16.Baskı, 2019.

Şenyüz, Doğan, Yüce, Mehmet,
Gerçek, Adnan:

Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Ekin
Basın Yayın Dağıtım Bursa, 10.Baskı,
2019. (**Vergi Hukuku olarak
adlandırılmıştır**).

Taşkın, Yasemin:

**Vergi Hukukunda Tevkifattan Doğan
Sorumluluk**, Türkmen Kitabevi, İstanbul,
2017.

Tekin, Cem, Emre, Kartaloğlu:

**Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve
Açıklamaları**, Yazarın Kendi Yayını,
İstanbul, 2.Baskı, 2010.

Tuncer, Selahattin:

Vergi Hukuku ve Uygulaması, Yaklaşım
Yayıncılık, Ankara, Mart, 2003.

Ufuk, Mehmet Tahir:

Vergi Kesenlerin Sorumluluğu, Vergici
ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi,
Sayı:242, Haziran, 2008.

Uzunoğlu, Nihat:

**“KDV Tevkifatı Yapmak Zorunda
Olanların Tanımı ve Kapsamı”**, Vergi
Dünyası Dergisi, Mart, 2015.

Uzunoğlu, Nihat:

84 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinde Mütessesil Sorumluluk Uygulaması, Vergi Dünyası Dergisi, Ocak, 2002.(Mütessesil Sorumluluk olarak adlandırılmıştır).

Vural, Mahmut:

“Katma Değer Vergisinde Sorumluluk Uygulaması”, Vergi Dünyası Dergisi, Ocak, 2001.

Vural, Mahmut:

“Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Veya Kullanma Nedeniyle İncelemeye Sevk edilen Mükelleflerde KDV İade Uygulaması”, Vergi Dünyası Dergisi, Eylül, 2001.

Yaralı, Levent:

Danıştay Kararları Işığında Vergi Kesenlerin Dava Ehliyeti, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt:71, Sayı: 2, 2013
<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/97850>, (Çevrimiçi), 01.02.2019.

Yüce, Mehmet:

Örnek Uygulamalarla Vergi Dava Rehberi, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2014.

Yücel, Mehmet:

Katma Değer Vergisinde Tevkifat (Vergi Sorumluluğu) ve Tam Tevkifat Uygulaması, Mali Hukuk Dergisi, Sayı:122, Şubat, 2015.

İnternet Kaynakları

<http://www.bilgidenetim.com/3065-sayili-katma-deger-vergisi-kanunundaki-sorumluluk-muessesesi-mahiyeti-cesitleri-ve-uygulamalari.html>

<http://www.denetimkontrol.com/makaleler/13-k-d-v-indirim-uygulamasinda-mueteselsil-sorumlulugun-degerlendirilmesi.html>

<https://www.xing.com/communities/posts/tevkifat-islemlerinde-kdv-iadesi-suereci-1009834037>

<http://www.ozdogrular.com/v1/content/view/16638/>

<https://www.mevzuatdergisi.com/2002/09a/03.htm#>

<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/7093db43-519c-431f-b3d3-938aa96288bb?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>

<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/7093db43-519c-431f-b3d3-938aa96288bb?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>

<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/87fa17cd-e3ea-4db6-b561-c2dee0bc7193?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>

<https://www.kazanci.com.tr/>

<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/a6322932-ab7f-440a-b197-9e140c0dabb8?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>

<http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>

<http://ngahukuk.com/makalelerimiz/aihm-kararlari-ve-turk-vergi-sistemi>

<http://cinaroglu.com.tr/mak-detay-KDV-de-Muteselsil-Sorumluluk-Uygulaması-ve-Degerlendirmeler-2010>

“KDV’de Yer Alan Mütessesil Sorumluluk Uygulaması Nasıl Ortadan Kalkar?”

<http://www.suryay.com.tr/mevzuat/kdv-de-yer-alan-muteselsil-sorumluluk-uygulaması-nasil-ortadan-kalkar-/31186>

Vergi Kesenlerin Sorumluluğu:

http://guncelvergikitalari.com/Content/userfiles/new_files/VUK.MADDE-11.pdf

