

DÜNDEN BUGÜNE VERGİ HUKUKUMUZDA MÜTESELSİL SORUMLULUK

Sakıp Şeker*

I- MÜTESELSİL SORUMLULUK KAVRAMI

Müteselsil (dayanışmalı) sorumluluk, borçlulardan her birinin alacaklıya karşı borcun tamamından sorumlu olmaları şeklinde tanımlanmaktadır. Müteselsil sorumluluk; **haksız muamele, akit veya kanundan** kaynaklanabilir.

“Müteselsil mesuliyet (sorumluluk)” kavramı Borçlar Kanunu’nun 50-51. maddelerinde, müteselsil borcun meydana gelişi ve müteselsil borçluların sorumlulukları ise anılan Kanunun 141 ve 142.maddelerinde düzenlenmiştir. BK’nun 141.maddesinde; “Alacaklıya karşı her biri borcun tümünden sorumlu olma yükümü altına girdiklerini bildiren müteaddin borçlular arasında teselsül (dayanışma) vardır. Böyle bir bildirme olmayınca dayanışma ancak yasanın gösterdiği durumlarda olur.” denilmektedir. “Alacaklı müteselsil borçluların tümünden veya birinden borcun tamamen veya kısmen ödenmesini isteyebilir.”(BK Md.142/1)

İşte, kamu alacağının güvenceye bağlanması amacıyla düzenlenen VUK’un 11.maddesindeki “müteselsil sorumluluk” müessesesi, Borçlar Kanunu’ndaki hükümlere uygun olarak düzenlenmiş olup, sorumluluğun şartları **kanun** ile düzenlenmiştir.

II- KUSURLU-KUSURSUZ SORUMLULUK (SUBJEKTİF-OBJEKTİF SORUMLULUK)

Bilindiği gibi, bir kişinin haksız fiilden sorumlu tutulabilmesi için; hukuka aykırı eylemde bulunması, kusurlu olması ve bir zararın meydana gelmesi, ayrıca, olayla illiyet bağının bulunması gerekir. Kusurlu (subjektif) sorumlulukta esas olan unsur kasıt veya ihmalin bulunmasıdır. Kusursuz (objektif) sorumluluk türünde ise, kişinin kusurlu olma şartı aranmaz.

Kanunda tersine kural olmadıkça taraflardan her biri savını kanıtlamak zorundadır. (MK Md.6)

“1.Bazı hallerde ispat yükü yer değiştirir veya davacının yerine getirmesi gereken ispat yükünü davalı yerine getirmek zorunda kalabilir. İspat yükünün bu şekilde yer değiştirmesi genellikle karinelerle sağlar. **Karine, bilinen olaylardan bilinmeyen olaylar hakkında kanunun veya hakimnin çıkardığı sonuçlardır.** Karineye dayanan taraf, iddiasını ispat etmek zorunda değildir, o sadece karineyi ileri sürmekle yetinebilecektir. Karineler doktrinde kanuni ve fiili karineler biçiminde ayrılır, ancak bazı fiili karineler yasa ile düzenlenebilir. Kesin kanuni karinelerde karşı taraf bunun aksini ispat edemez, diğer bir deyişle, aksini ispat mümkün değildir. Adi kanuni karinelerin aksi ispatlanabilir.”¹

Gerek 3239 Sayılı Kanun’la, gerekse 3418 ve 4369 sayılı Kanunlarla Vergi Usul Kanunu’nun 11.maddesinde yapılan düzenlemelerin kusurlu sorumluluk mu, kusursuz (objektif) sorumluluk mu esasına dayandığı tartışmalıdır. VUK’nun 11.maddesinde müteselsil sorumluluk ile ilgili olarak 3239 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklik Anayasa Mahkemesi tarafından “**Objektif Sorumluluk**” olarak değerlendirilmiş ve söz konusu düzenleme kabul görmüş, Danıştay ise müteselsil sorumluluk uygulamasında kusuru, diğer bir ifade ile kasıt veya ihmali aramaktadır. Diğer bir ifade ile Danıştay, yasayı subjektif sorumluluk (kusurlu sorumluluk) yönünden değerlendirmiştir.

* Yeminli Mali Müşavir, Eski Gelirler Başkontrolörü

¹ Nihal SABAN, “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat”, **Danıştay Dergisi** Sayı:82-83 S.6

III-VERGİ USUL KANUNU'NUN 11.MADDESİNDE YER ALAN MÜTESELSİL SORUMLULUK UYGULAMASI

A- 3239 Sayılı Kanun İle Yapılan Düzenleme ve Öncesi

Vergi Usul Kanunu'nun 3239 Sayılı Kanun ile değişmeden önceki 11.maddesinde, sadece **alıcılara** sorumluluk yüklenmekteydi. Madde hükmü, “yaptıkları veya yapacakları ödemelerden **vergi kesmeye mecbur olanlar**, verginin kesilip ödenmesinden ve diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar” şeklindeydi.

Vergi Usul Kanunu'nun 3239 Sayılı Kanun ile eklenen fıkrada, “mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülüklerini, yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar, aralarında **zımnen dahi olsa** irtibat olduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar” hükmü yer almaktaydı. Bu fıkraya 4369 sayılı Kanun ile bazı ilaveler daha yapılmıştır.

Kanun maddesinde geçen, “ taraflar arasındaki irtibat”tan, tarafların verginin ödenmesini önlemeye yönelik her türlü hileli anlaşmayı (işlemi) anlamak gerekmektedir. Anlaşmanın açıkça, yazılı yada sözlü olması gerekmez. Vergiyle ilgili olayların hayatın olağan akışına uygun ve normal olması kabul edilir.(VUK Md:3/B) Bu nedenle iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan ve normal ve mutad kabul edilmeyen bir işlemin olması halinde, taraflar arasında “irtibat” olduğu ileri sürülebilir. Bu bir karine olup, karineye dayanan taraf kural olarak iddiasını ispat etmek zorunda değildir, ancak fiilin, hayatın normal akışına uygun, normal ve mutad olmadığının delileriyle gösterilmesi gerekir.

Vergi Usul Kanunu'nun 11.maddesinde 3239 sayılı Kanun ile yapılan değişikliğin gerekçesinde şu görüşlere yer verilmiştir.

*“3239 Sayılı Kanun ile düzenlenen müteselsil sorumluluk ile kesilen vergilerin (stopaj) ve tahsil edilen **katma değer vergilerinin** mutlaka vergi dairesine yatırılması amaçlanmıştır.*

Tüccarlardan, zirai ürün satın alan bir sanayici, toptancı veya ihracatçı bu zirai ürüne ait stopajın yapılıp yapılmadığını, yapılmışsa vergi dairesine yatırıp yatırmadığını araştırarak ve mutlaka yatırılmasını sağlayacaktır. Aksi takdirde bu verginin yatırılmamasında 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.”

B- 28 ve 38 No'lu KDV Genel Tebliği

28 No'lu KDV Genel Tebliği'nin (H) bölümünde; haksız yere KDV iadesi yapıldığının vergi inceleme yoluyla tespit edilmesi halinde, iadeden yararlanan mükellef ile birlikte **zımnen dahi olsa** mükellefle ilişkisi bulunan diğer kişi ve kuruluşların da VUK'nun 11.maddesine göre haksız yere ödenen vergi aslı ile buna bağlı ceza ve gecikme zammından müteselsilen sorumlu tutulması gerektiği belirtilmektedir. Ancak bu düzenlemeye dayanılarak yapılan bir tarhiyatı Danıştay kaldırmıştır.

Öte yandan, 38 No'lu KDV Genel Tebliği'nin (I) bölümünde ise, satıcı tarafından hesaplanan KDV'nin beyan edilmemesi ve ödenmemesi halinde alıcı da müteselsilen sorumlu olacaktır, denilmiştir.

C- 3418 Sayılı Kanun İle Yapılan Düzenleme ve 164 No'lu Tebliğ

3418 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nun 11.maddesine eklenen fıkra uyarınca, 31.3.1988 tarihi itibarıyla; Maliye Bakanlığı zirai ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını bu mahsullerin satın alınması esnasında yapılacak vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutmaya yetkili kılınmıştır.

164 seri No'lu GVK Genel Tebliği'nin 4.bölümünde şu açıklamalara yer verilmiştir.

*“5590 Sayılı Kanuna göre kurulmuş olan Ticaret Borsalarında borsada işlem gören zirai ürünlerin tescil ettirilerek çiftçi dışındaki kişi ve kuruluşlarından satın alınması halinde, borsada tescil edilerek satın alınan zirai ürün bedelleri üzerinden tevkif edilerek vergi dairelerine ödenmesi gereken vergiden, **borsalar, yöneticileri** ve zirai ürünü satın alanlar müteselsilen sorumlu olacaklardır.*

*Öte yandan, bu tebliğin 1,2 ve 3.bölümlerinde belirtilen kamu kurum ve kuruluşları ile diğer kişi, kurum ve kuruluşların; çiftçi dışında kalan kişi, kurum ve kuruluşlardan, 5590 sayılı Kanuna göre kurulmuş bulunan ticaret borsalarından tescil ettirilerek satın aldıkları zirai ürün bedelleri üzerinden, gelir vergisi tevkifatı yapmayacaklar ve müteselsilen sorumlu da olmayacaklardır. Ancak, söz konusu zirai ürünlerle ilgili olarak daha önce çiftçiden satın alınması esnasında gelir vergisi tevkifatının yapılmamış olması halinde, tevkif yoluyla ödenmesi gereken vergiyle buna bağlı ceza, gecikme faizi ile gecikme zammından **tescil işlemini yapan borsalar, borsaların yöneticileri** ve vergisi tevkif yoluyla ödenmeyen zirai ürünü borsaya getirenlerde müteselsilen sorumlu olacaklardır.”*

Tebliğe göre, borsalar ve borsa yöneticileri alım satımını tescil ettikleri zirai ürünler üzerinden yapılması gerekli vergi tevkifatını sağlamaya yönelik her türlü tedbirleri almaya yetkili kılınmış, ayrıca borsalara borsada işlem gören ürünlerin alış ve satışlarını kişi bazında (cari hesaplarında) izlemek ve Maliye Bakanlığı'na bilgi vermek zorunluluğu getirilmiştir.

Tebliğde; ayrıca “Öte yandan, borsada tescil ettirilerek çiftçilerden satın alınan zirai ürün bedelleri üzerinden yapılan gelir vergisi tevkifatının beyan edilerek ödenmemesi halinde, bu vergi ile buna bağlı ceza, gecikme faizi ve gecikme zammından çiftçiden ürünü satın alanla birlikte borsa ve yöneticileri de sorumludur.”denilmiştir.

164 No'lu Tebliğin 8.maddesinde; ziyaa uğratılan veya beyan edildiği halde ödenmeyen bir gelir vergisi ile buna bağlı ceza, gecikme faizi ve gecikme zammının müteselsil sorumludan istenebilmesi için, müteselsil sorumlu tutulacak kişi veya kişilerin ve sorumluluğu gerektiren olayın bir vergi incelemesi raporuyla tespit edilmesi gerektiği ve **vergi dairelerince, vergi inceleme raporu olmaksızın müteselsil sorumluluğa dayanarak herhangi bir işlem yapılmaması gerektiği** belirtilmiştir.

D- 4369 Sayılı Kanun İle Yapılan Düzenleme ve 70 No'lu KDV Genel Tebliği

Vergi Usul Kanunu'nun 11.maddesinin 3.fikrasında 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, müteselsil sorumluluğun kapsamı objektif hukuk kurallarını da zorlayacak ölçüde genişletilerek, vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden;

- Alım satım taraf olanlar,
- Hizmetten yararlananlar,
- Aralarında doğrudan doğruya veya hisimlik nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetime katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar; müteselsilen sorumlu olacaklardır.

Yeni düzenlemeye göre Kanun hükmü şöyledir.

“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 yönetime katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.”

4369 Sayılı Kanunla yapılan bu yeni düzenleme bütün mükellefleri Maliye Bakanlığı'nın vergi inceleme elemanından da öte bir vergi takibine mecbur kılmaktadır. Böyle bir anlayışın ekonomi kurallarıyla bağdaşır bir yanı yoktur. “Alım satıma taraf olan veya hizmetten faydalanan” satıcının tahsil edip ödemediği katma değer vergisinden sorumlu tutulması objektif hukuk kuralları ile açıklanamaz. Çünkü, satıcı tahsil ettiği verginin mükellefidir. Ödemediği vergi alıcının vergisi değil, kendi vergisidir. Gelir veya kurumlar vergisi tevkifatında ise, vergiyi kesen alıcı, satıcının vergi ödeme yükümlülüğüne yardımcı bir pozisyonudur.

Konuyla ilgili olarak yayımlanan 70 no'lu KDV Genel Tebliğinde;

a) Mal teslimlerinde alım satıma taraf olanlar, hizmet ifalarında hizmetten yararlananların bu safhadaki işlem bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile **sınırlı olmak üzere**, Hazineye intikal etmeyen katma değer vergisinden müteselsilen sorumlu olacağı,

b) Alım satıma taraf olmamak veya hizmetten yararlanmamakla birlikte aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetime katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu **vergi inceleme raporunda açıkça** belirtilenler ise bu çerçevede Hazine'ye intikal etmeyen katma değer vergisinin **tamamından müteselsilen sorumlu** olacağı; belirtilmiştir.

Maliye Bakanlığı'nın anlayışına göre, herhangi bir mükellef satın aldığı mal veya hizmet nedeniyle ödediği katma değer vergisinin satıcı tarafından beyan edilip ödenmemesi veya beyan dışı bırakılması veya satıcının sahte belge kullanarak söz konusu vergiyi beyan dışı bırakmış ve bu suretle beyan dışı bırakılan vergi satıcıdan tahsil edilmemesi ise alıcıdan tahsil edilebilecektir. Bu durumdaki alıcının olayda kusurlu olup olmadığı araştırılmayacaktır.

Yukarıdaki (b) şıkkındaki belirtilen koşulların varlığı halinde olaya taraf olanların sorumluluğundan söz etmek mümkündür. Esasen buradaki koşulların varlığı, kanunun daha önceki düzenlemesinde yer alan “zımnî irtibat” kavramının çerçevesinin çizilmesi olarak değerlendirilmelidir. Ancak burada açık olmayan hususlar vardır. Hısımlığın türü, sermayenin oranı, yönetimdeki etkinlik gibi unsurlar yoruma açık konulardır. 4369 sayılı yasa ile yapılan düzenleme ceza hukukundaki suçun şahsiliği ilkesine aykırı hükümler içermektedir. Yapılan düzenleme “**sülale suçluluğu**” kavramını çağrıştırmaktadır.

Öte yandan 70 no'lu Tebliğin 5. bölümünde;

“Müteselsil sorumluluk kapsamına girmese dahi herhangi bir nedenle Hazineye intikal etmeyen vergi, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29 ve 32.maddelerine göre indirim ve iade konusu yapılmayacaktır.” denilmiştir.

70 No'lu Tebliğin bu bölümü, KDV Kanunu'nun 29 ve 32.maddelerine açıkça aykırı olduğu tarafımızca da dile getirilmiş olup,² Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca da onanan Danıştay 11.Dairesince iptal edilmiştir.³

² Sakıp ŞEKER, Dönem Sonu İşlemleri Cilt:5 Sayfa:2072

³ Danıştay 11.Dairesinin 27.3.2000 ve E:1998/4856; K:2000/1115 Sayılı Kararı

IV- MÜTESELSİL SORUMLULUK KARŞISINDA YÜKSEK YARGININ TUTUMU

A- Anayasa Mahkemesinin Değerlendirmesi

3239 Sayılı Kanun ile VUK'nun 11.maddesine eklenen fıkra ile düzenlenen müteselsil sorumluluk uygulamasının; “ceza sorumluluğunun şahsiliği”, “cezaların kanunla konulabileceği”, “ceza koyma yetkisinin TBMM'ne ait bulunduğu ve bu yetkinin devredilemeyeceği” şeklindeki Anayasal hükümler nedeniyle, söz konusu yasal düzenlemenin Anayasa'nın 7 ve 38.maddelerine aykırı olduğu gerekçesiyle açılan iptal davası, Anayasa Mahkemesince müteselsil sorumluluğun ceza olarak nitelendirilemeyeceği görüşü ile yerinde bulunmamış, yasanın gerek Anayasa'nın 38.maddesine gerekse 7.maddesine aykırı bir yanı olmadığı gerekçesiyle iptal davası oy çokluğu ile reddedilmiştir. Anayasa Mahkemesi'nin red gerekçesi şöyledir.

“Gerçi vergisini ödemiş bir kimsenin, kendi bilgi ve isteği dışında; ödediği verginin vergi dairesine ulaşmamış olması nedeniyle, ikinci defa ödemeye mecbur bırakılması, ilk bakışta hakkaniyet ve hukuk kurallarına aykırı görünmekteyse de, vergi sisteminin verimli, etkin ve adaletli bir biçimde işlemesini 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 aldığı gibi, 1950 yılından beri Türk Vergi Usul Kanunu'nda da mevcuttur.”

Anayasa Mahkemesi katma değer vergisi gibi çok teknik bir konuda, sonuçlarının nereye varacağı belli olmayan objektif sorumluluk ilkesine cevaz vermek suretiyle, bize göre çok büyük bir hukuki hataya düşmüştür. Yüksek Mahkeme “vergi kesmek”le “vergi tahsil” etmedeki teknik ayrımı gözardı etmiş ve kanunun lafzi yerine kanun metninde yer almayan gerekçedeki ifadeye itibar etmiştir. **Mahkemenin Türk Vergi Usul Kanununda 1950 yılından beri objektif sorumluluk ilkesinin bulunduğu şeklindeki tespiti, gerçeği yansıtmamaktadır.**⁴ Yüksek Mahkeme bir yandan vergisini ödeyen bir kimsenin ikinci defa vergi ödemeye mecbur bırakılmasını ilk bakışta hakkaniyete ve hukuk kurallarına uygun görmemiş, ama sınırları belli olmayan sihirli “kamu yararı” deyiminin arkasına sığınarak hukuku ve hakkaniyeti ayak altına alan bir yasaya onay vermiştir.⁵ Ancak, Danıştay vergi tekniğinin özelliğini de dikkate almak ve kanunun lafzına itibar etmek suretiyle doğru yoruma ulaşmayı bilmiştir.

B- Danıştay'ın Değerlendirmesi ve İptal Kararları

Danıştay müteselsil sorumluluk konusunda objektif (kusurlu) sorumluluk esasını benimsemiş olup, uygulamayı bu yönde şekillendirmiştir. Vergi idaresi de kısmen dahi olsa 82 no'lu Tebliğ ile Danıştay'ın kararlarına uyma eğilimi içine girmiştir.

⁴ Türk Vergi Hukukunda kusursuz sorumluluğa örnek gösterilebilecek hükümlerden birisi VUK'nun 10.maddesinde yer alan kanuni temsilcilerin sorumluluğu, diğer ise 6183 sayılı Kanun'un 35 ve mükerrer 35.maddelerindeki limited şirket ortaklarının ve kanuni temsilcilerinin sorumluluğuna ilişkin düzenlemelerdir. Bunlardan birincisinde 3505 sayılı yasa ile “kasıt ve ihmal” kelimeleri çıkartılarak sorumluluğun kapsamı genişletilmiş ancak bu değişiklik hiçbir şekilde kusursuz sorumluluk olarak değerlendirilmemiştir. İkincisi verginin tahakkuku ile ilgili olmayıp tahsili ile ilgilidir. 35.Maddedeki limited şirket ortaklarına ilişkin genişletilmiş sorumluluk 4369 sayılı yasa ile mükerrer 35.maddedeki düzenleme ise 1995 yılında 4108 sayılı yasa ile yapılmıştır. VUK'nun 12.maddesindeki, mirasçılardan sorumluluğu ise mirasın kabulüne bağlıdır. Müteselsil sorumluluğa ilişkin diğer bir düzenleme ise 1985 yılında Emlak Vergisi Kanunu'nun 30.maddesinde yapılan değişiklikle yürürlüğe konulmuştur. Görüleceği üzere, vergi kanunlarımızdaki müteselsil sorumlulukla ilgili genişletici hükümler 1980 ve 90'lı yıllarda ortaya çıkmıştır.

⁵ Demokrasi ve insan haklarının gelişmediği toplumlarda sıkça başvurulan “kamu yararı” gerekçesi, tam bir aldatmaca ve hukuktan kaçmanın bir sığınma yeri olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu kavram kutsal devlet anlayışının bir yansıması olup, iktidar gücünün sürdürülmesi için pek çok alanda kullanılmaktadır. Çünkü kamu yararı denildiğinde akan sular durmakta, hiç kimse bu kavramı sorgulamayı göze alamamaktadır. Oysa bu kavramı sorgulayabilecek tek makam, temel hak ve özgürlükleri güvence altına alan, onları korumakla görevli olan Anayasaya Mahkemesidir. (Bakınız.Anayasa, Md:43-47)

Danıştay 7.Dairesi bir kararında; 3239 Sayılı Kanun ile eklenen fıkraya göre sorumlu tutulmak istenen kişinin; vergisini ödemeyen diğer şirket veya kişilerin fiillerine, yükümlünün iştirak ettiği ya da onlarla irtibatlı olduğu yolunda bir iddia ve tespitin bulunmasını gerekli görmüştür.⁶

Danıştay 9.Dairesi ise, 11.maddedeki “vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanlar” ifadesinin sadece Gelir Vergisi Kanunu’nun 94 ve Kurumlar Vergisi Kanununun 24.madde hükümleri uyarınca yapılacak vergi kesintisi yapılacak hallerle sınırlı olmadığı; madde gerekçesinde kesilen vergiler ile tahsil edilen katma değer vergilerinin mutlaka vergi dairesine yatırılmasının amaçlandığı, vergiyi kestiği ya da tahsil ettiği halde vergi dairesine yatırmayanları **zorlamak** ve bu görevlerini yerine getirmelerini sağlamak için alım satım taraf olanlar müteselsilen sorumlu tutularak gerçek yükümlünün bu görevi yapmasını ve özellikle paravan şirket kurulmasını önlemek amacıyla bu hükmün 11.maddeye eklendiği vurgulanmıştır, denilerek; ancak bu maddedeki müteselsil sorumluluğun katma değer vergisi ihtilaflarına uygulanabilmesi için gerçek alım satım olmadan vergiyi ziyaa uğratma yönünden bir irtibat bulunduğunun idarece tespit edilmesi veya hükme esas alınabilecek bir izlenim edinilmesinin şart olduğu, yasalarının kendilerine yüklediği ödevleri eksiksiz yerine getiren hüsnüniyetli 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,⁷ demek suretiyle, **vergi tevkifatı yönteminde kusursuz sorumluluğu, katma değer vergisi uygulamasında ise kusurlu sorumluluğu** benimsemiştir.

Danıştay 11.Dairesi ise, KDV iadesi ile ilgili bir uyuşmazlıkta, “VUK’nun 11.maddesindeki müteselsil sorumluluğun KDV uyuşmazlıklarına uygulanabilmesi için gerçek mal alım satımı olmadan komisyon karşılığında fatura temin edildiğinin, yahut kişiler arasında vergiyi ziyaa uğratma yönünde bir irtibat olduğunun tespit edilmesi gerektiği, olayda böyle bir tespit yapılmadığı gibi yükümlü şirketin mal alımlarının gerçek olduğu mal temini sırasında katma değer vergisinin ödendiği ve ihracatın gerçekleştiği” gerekçesiyle davayı kabul etmiştir.⁸

Öte yandan, Danıştay 7.Dairesi de, tahsil ettiği katma değer vergisini davacı şirketten tahsil ettiği halde, bu vergiyi vergi dairesine intikal ettirmediği yolundaki vergi inceleme raporuna istinaden ödenmeyen KDV’nin tahsili amacıyla müteselsil sorumluluk sıfatıyla davacı adına ödeme emri düzenlenmesine ilişkin yargılamada;

“Yasaların kendisine yüklediği ödevleri eksiksiz yerine getiren iyi niyetli mükelleflerin 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 Hazine’ye intikal ettirilmeyen katma değer vergilerinden sorumlu tutularak, 213 sayılı Kanun’unun 11/3.maddesi hükmü uyarınca adına düzenlenen ödeme emrinde ve ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davayı reddeden mahkeme kararında isabet görülmemiştir.”⁹

VUK’nun 11.maddesinde 3239 sayılı Kanunla yapılan değişikten önceki (1.1.1986 öncesi) dönemde, ihracatçı firmanın mal satın aldığı 14 firmanın da KDV beyannamesini verdiği, ancak bu 14 firmadan bazılarının alt firmalarından bazılarının beyanname vermediği, bazılarının da adreslerinde bulunmadığı tespit edilerek ihracatçıya ödenen KDV, kaçakçılık cezalısı olarak geri istendiği bir olayda davayı temyizen inceleyen Danıştay 7.Dairesi, Vergi Usul Kanununda yoklama ve incelemeye yetkili olanların belirtildiği, bunlar arasında ticari ilişkide bulunan

⁶ Danıştay 7.Dairesi’nin 10.2.1987 Gün ve E:1986/2731; K:1987/245 Sayılı Kararı

⁷ Danıştay 9.Dairesininin 26.10.1993 gün ve E:1992/4540; K:1993/3751 Sayılı Kararı

⁸ Danıştay 11.Dairesininin 28.5.1996 Gün ve E:1996/1174; K:1996/2220 Sayılı Kararı

⁹ Danıştay 7.Dairesininin 16.11.2000 gün ve E:1999/2290; K:2000/3355 sayılı Kararı

kişilerin birbirlerinin vergilendirmeye ilişkin işlemlerini kontrol etmeye yetkili olduğuna dair herhangi bir hükme yer verilmediğine dikkat çekerek; yükümlülüğünü yerine getirmeyen ve katma değer vergisini ödemeyen diğer şirket ve kişilerin fiillerini **yükümlünün iştirak ettiği ya da onlarla irtibatlı olduğu** yolunda bir iddia ve tespit mevcut olmadığı gerekçesiyle, iade edilen katma değer vergisinin geri istenmesine ilişkin tarhiyatı onaylayan vergi mahkemesi kararını bozmuştur.¹⁰

Öte yandan, 164 no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 4 numaralı bendi Danıştay 4.Dairesince 25.12.1995 tarihinde iptal edilmiştir.¹¹ İptal gerekçesi özetle aşağıdaki gibidir.

“Vergi Usul Kanunu’nun 11.maddesinden açıkça anlaşılacağı üzere, Kanun Koyucunun müteselsilen sorumluluk kapsamına aldığı kişi veya kuruluşların ya söz konusu tevkifatı yapmak ve vergi dairesine yatırmakla yükümlü bulunmaları ya da tevkifatın konusunu oluşturan alım satıma taraf olmaları bağlayıcı koşul olarak öngörülmüştür. Buna göre kişi veya kuruluşu vergi tevkifatının ödenmemesinden ötürü müteselsilen sorumlu tutabilmek, ancak bunların vergiyi doğuran olayda taraf olmaları halinde mümkündür.

(.....) VUK’nun 11.maddesinde 3418 sayılı Kanunla eklenen fıkra ile Maliye Bakanlığı’na tanınan yetki, 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. Görevleri yalnızca “tescil”den ibaret olan ticaret borsalarının alım ve satımı tescil görevi yapması, zirai ürünlerin alım ve satımına aracı durumuna getirmez. Borsalar idare adına vergi tahsiliyle görevlendirilen noter ve 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 olacaktır.

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 lafzi ne de amacı uygun bulunmaktadır.

(.....) Böyle bir düzenleme yapılabilmesi borsadaki işlemlerin vergiye tabi olması ve bu vergi yatırılmadıkça tescil işlemlerinin yapılmayacağıının Kanunda öngörülmesiyle mümkün olabilir.

Açıklanan nedenlerle, davanın kabulüne, 164 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği’nin 4 numaralı bendinin iptaline oybirliğiyle karar verildi.”

V- 82 NO’LU KDV GENEL TEBLİĞİ İLE YAPILAN DÜZENLEME

Objektif (kusursuz) sorumluluk esasına göre düzenlenen ve katma değer vergisi sisteminin özüne aykırı olan, dürüst ve kusursuz mükellefleri cezalandıran, açıkça insan hakkı ihlali suçu kapsamında değerlendirilmesi gereken 70 no’lu Tebliğin iptal edilmesi üzerine Maliye Bakanlığı bu kez, objektif hukuk kurallarını kısmen gözönünde bulunduran 82 no’lu KDV Genel Tebliğini yayımlayarak; KDV uygulamasında kusursuz sorumluluk esasında ısrar eden bir anlayış sergilemiştir.

¹⁰ Danıştay 7.Dairesinin 10.02.1997 gün ve E:1986/2731; K:1987/245 Sayılı Kararı

¹¹ Danıştay 4.Dairesinin 25.12.1995 gün ve E:1991/752; K:1995/5799 Sayılı Kararı, Danıştay Dergisi Sayı:91 Sayfa:351/355

A- Ödemelerin Banka Vasıtasıyla Yapılmasının Özendirilmesi

82 No'lu Tebliğde, müteselsil sorumluluk uygulamasında yine 70 no'lu Tebliğin 5.bölümünde belirlenen usul ve esaslara gönderme yapılmış, sadece ödemelerin banka ve benzeri finans kurumları vasıtasıyla havale, talimat, elektronik posta (EFT) veya çekle yapılması halinde sorumluluk uygulanmayacağı belirtilmiştir. Buna göre;

“Alıcılar, katma değer vergisi dahil toplam işlem bedelini;

- Banka ve benzeri finans kurumları vasıtasıyla ödemeleri ve banka veya benzeri finans kurumuna yapılacak ödeme sırasında düzenlenecek belgede satıcının (veya adına hareket edenlerin) adı-soyadı (tüzel kişilerde ünvanı) ile banka veya benzeri finans kurumundaki hesap numarasını ve vergi kimlik numarasını doğru olarak yazdırmaları,

- ödemenin çekle yapılmış olması halinde Türk Ticaret Kanununun 697.maddesinin 1 ve 2 numaralı fıkrasına uygun olarak çek düzenlemeleri ve lehine çek keşide edilenin vergi kimlik numarasını yazmaları,

halinde müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmayacaklardır. Bu çerçevede herhangi bir hesaba bağlı olmanızın, örneğin kasadan ödeme yapılması şeklinde, gönderilen havaleler sorumluluğu kaldırmayacaktır. 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 gerekmektedir.

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

Maliye Bakanlığı işlem bedelinin satıcının banka hesabına ödeme veya nama yazılı çekle yapılması halinde, bu durumu mal ve hizmet alımının gerçeği yansıttığına karine olarak değerlendirmektedir. Yargı organları da öteden beri banka veya çekle yapılan ödemeleri mükellef lehine karine olarak değerlendirmektedir. Ancak, ödemenin 82 no'lu Tebliğ'de belirtildiği şekilde yapılmaması halinde ise ispat külfeti alıcıya ait olacaktır. Herşeye rağmen alıcı belli bir hukuksal süreci göze alarak, her türlü delili kullanmak suretiyle müteselsil sorumluluktan kurtulabilir.

Müteselsil sorumlulukta kabul etmediğimiz durum, mal veya hizmet alım satımı konusunda hiçbir kuşku bulunmayan hallerde, satıcının çeşitli nedenlerle vergi borcunu ödememesi, ödeyememesi, beyannamesini vermemesi ya da noksan beyanda bulunması gibi nedenlerle kendisine hiçbir kusur atfedilemeyecek olan alıcının sorumlu tutulmasıdır.

B- Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Ödemedikleri KDV'nden Alıcılar Sorumlu Olmayacak!

82 no'lu Tebliğ ile getirilen en olumlu yaklaşım kamu kurum ve kuruluşlarının ödemedikleri KDV'nden alıcıların sorumlu tutulmayacağı konusudur. Aslında bu gülünç bir durumdur. Dünyanın hiçbir devletinde kendi sorumluluğunu yerine getirmediği için vatandaşını sorumlu tutan bir idarenin olabileceği düşünülemez. Bundan böyle mükellefler;

- Genel ve katma bütçeli dairelerden,
- İl özel idarelerinden,
- Belediyelerden,
- Köy tüzel kişiliklerinden,
- Üniversitelerden,

- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşlarından,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve kamu menfaatine yararlı derneklerden,
- Sermayesinin %51 veya daha fazlası kamuya ait iktisadi işletmelerden,

satın aldıkları mal ve hizmetler için ödedikleri katma değer vergilerini bu kurum ve kuruluşların Hazineye intikal ettirmemelerinden sorumlu tutulmayacaklardır. Özetle, artık Belediyelerin TEKEL ve TEDAŞ gibi iktisadi devlet kuruluşlarının devlete ödemedikleri KDV'nden bu kuruluşlardan mal ve hizmet satın alan mükellefler sorumlu tutulmayacaklardır!

C- Alt Firmaların Ödemedikleri KDV'nden Sorumlu Tutulabilmek için Kusurlu Olunması Gerekmemektedir.

Gerek 70 gerekse 82 no'lu Genel Tebliğlere göre mükellefler mal ve hizmet alım satımından doğan katma değer vergisinin satıcı tarafından Hazineye intikal ettirmemesinden dolayı işleme doğrudan taraf oldukları gerekçesiyle işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV ile sınırlı olmak üzere sorumlu olacaklardır. Ancak 82 no'lu Tebliğe göre mal ve hizmet bedelinin muvazaalı işlemler hariç **banka vasıtasıyla** ödenmesi halinde sorumluluk söz konusu olmayacaktır. Sektörel dış ticaret sermaye şirketleri ile dış ticaret sermaye şirketleri gibi ihracata aracılık edenlerin bu uygulamadan yararlanabilmeleri için ihracatına aracılık ettikleri alt firmaların da ödemelerini banka vasıtasıyla yapmaları gerekmektedir. Mükellefin mal veya hizmeti satın aldığı safhadan daha önceki safhalarda satın alınan mal veya hizmetle ilgili KDV'nin hazineye intikal ettirilmemiş olması halinde ise, alıcının müteselsil sorumlulukla muhatap tutulabilmesi için, mükellef (alıcı) ile satıcı ve onun altındaki satıcılar arasında **doğrudan** veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetime katılmak veya **menfaat sağlamak suretiyle dolaylı bir ilişkinin mevcudiyetinin vergi inceleme raporunda** açıkça belirtilmiş olması gerekmektedir.

Bilindiği gibi Maliye Bakanlığı mükelleflerin tahsilat ve ödemelerini banka veya benzeri finans kurumlarınca düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğunu getirmeye ve bu zorunluluğun kapsamını ve uygulamaya ilişkin usul ve esaslarını belirlemeye yetkilidir. (VUK, Mükerrer Mad:257)

82 no'lu Tebliğ ile mükelleflere banka vasıtasıyla ödeme yapma zorunluluğu getirilmemiş, Maliye Bakanlığı yasadan kaynaklanan yetkisini kullanmamış, ancak mükelleflerin ödemelerini banka vasıtasıyla yapmaları bir anlamda özendirilmiştir.

Mükellefin ödemeyi banka vasıtasıyla (çek, havale veya hesaba ödeme şeklinde) yapmaması halinde satıcının Hazineye intikal ettirmediği katma değer vergisinden sadece ödeme şeklinden dolayı sorumlu tutulması kabul edilemez. Nakit olarak ödeme, her zaman kuşkuyla ödeme değildir.

Bilindiği gibi TTK'nun 697.maddesinin 1 ve 2. fıkralarına göre çekin "emre yazılıdır" veya "emre yazılı değildir" kaydıyla muayyen bir kimseye, 3.fikrasında ise "hamile" ödenmek üzere düzenlenebileceği (keşide) belirtilmiştir. 82 no'lu Tebliğ, hamile yazılı çekle yapılan ödemeyi uygun görmemiştir. Buna göre;

- PTT vasıtasıyla yapılan ödemeler,
- Kredi kartından yapılan ödemeler,
- Cirolu çek ve senet ödemeleri, de

"sağlam ödeme" şekli olarak kabul edilmemiştir. Örneğin tahsilatlarını nakit veya kredi kartıyla yapan büyük bir alışveriş merkezinin beyannamesini vermemesi veya noksan vermesi ya da ekonomik kriz nedeniyle katma değer vergisi borcunu zamanında ödeyememesi halinde, o alışveriş merkezinden mal ve hizmet satın alan mükellefler sorumlu tutulabilecektir. Müteselsil sorumluluğun varlığı inceleme raporu ile tespit edileceğine göre, herhalde vergi inceleme elemanı

salt ödemenin şekline değil, diğer olguları da dikkate alarak bir sonuca varacaktır. Aksi takdirde 82 no'lu Tebliğ de 70 no'lu Tebliğ gibi Danıştay tarafından iptal edilebilecek hukuki eksiklikler taşımaktadır. Bu anlamda vergi inceleme elemanlarına önemli sorumluluk düşmektedir.

D- KDV İadelerinde KDV'nin Ödenip Ödenmediği Konusunun Önemi

Satıcı tarafından Hazineye intikal ettirilmeyen KDV'den alıcının sorumlu tutulması büyük ölçüde KDV İade işlemlerinde söz konusu olmaktadır. Bu nedenle gerek 70 gerekse 82 no'lu Tebliğlerdeki müteselsil sorumluluk uygulamaları diğer mükellefleri fazla ilgilendirmemektedir. Keza, her ödenmeyen KDV'den alıcıların sorumlu tutulması pratikte uygulanması mümkün olmayan bir durumdur. Tebliğlere göre, vergi dairelerince KDV borcunu ödemeyen mükelleflerin müşterilerine ödeme emri gönderilmesi gerekmektedir ki, vergi dairelerinin böyle bir uygulama içerisine gireceğine ihtimal yoktur.

Özellikle ihracatta KDV iadelerinde mükelleflerin ödeme şekli dolaylı müteselsil sorumlulukla karşılaşmalarını için mal ve hizmet satın aldıkları firmalara ödemelerini bankalar vasıtasıyla (havale, hesaba ödeme, çek) yapmalarında büyük yarar vardır. Uygulamada da organize olmuş firmalar tahsilat ve ödemelerini büyük ölçüde banka sistemini kullanarak gerçekleştirmektedirler. Ancak,

- Her yerde banka şubesinin bulunmadığı da dikkate alınarak PTT vasıtasıyla yapılan ödemeler,
- Mükellefe ait kredi kartıyla yapılan ödemeler,
- Ciro senet ve çekle yapılan ödemeler, de

müteselsil sorumluluk kapsamı dışında tutulmalıdır. Ciro edilen senet ve çekin banka vasıtasıyla ödenmesi halinde ödemenin yapıldığının kanıtlanması mümkündür.

E- 82 No'lu Tebliğden Önceki Durum Ne Olacak?

82 no'lu Tebliğ ile Danıştay Kararları doğrultusunda 70 no'lu Tebliğdeki hukuk dışı uygulama ortadan kaldırılmakla birlikte, uygulamada pek çok sorun yaratacak yeni bazı kurallar getirilmiştir.

1) 82 no'lu Tebliğdeki anlayış da iyi niyetli mükellefi korumamaktadır.

2) 82 no'lu Tebliğ ticari yaşamın kurallarına uygun olmayıp, ticari yaşam vergi mevzuatına uyarlanmaya çalışılmıştır. Tebliğ ile fazla detaya girilerek uygulamada pek çok sorunun çıkmasına zemin hazırlanmıştır. Örneğin, vergi numarasının sehven hatalı yazılması, alıcı ünvanının tam yazılmaması gibi basit nedenler mükellefler aleyhine kullanılabilir. Oysa, incelenmesi gereken husus, alım satımın gerçek olup olmadığıdır.

3) 70 no'lu Tebliğ yürürlükte olmadığına göre, 82 no'lu Tebliğin yayımlandığı tarihten önceki günlerde ödemelerini çek veya banka vasıtasıyla yapmayan, ancak iyi niyetinde kuşku bulunmayan, mal ve hizmetin satın alındığı konusunda kuşku bulunmayan mükellefler yönünden, müteselsil sorumluluk uygulaması nedeniyle işlem yapılmamaktadır. Keza, iptal edilen bir Tebliğ'e göre idari bir işlem yapılamaz. 82 No'lu Tebliğ hükümleri de yayımlandığı tarihten sonraki işlemlere uygulanabilecektir.

4) 82 No'lu Tebliğden önce müteselsil sorumluluğu düzenleyen 28 ve 38 no'lu Tebliğlerin yürürlükten kaldırıldığı açıkça belirtilmediği için her zaman olduğu gibi bu konuda da duraksamalara neden olan bir durum yaratılmıştır. Bu nedenle vergi mahsup ve iadelerinin düzenlendiği eski Tebliğler yürürlükten kaldırılarak tek bir tebliğ düzenlenmesine büyük bir ihtiyaç vardır.

VI- KATMA DEĞER VERGİSİNDE MÜTESELSİL SORUMLULUK İŞLETİLEMEZ

Katma değer vergisi, GVK'nun 94 ve KVK'nun 24.maddesindeki "vergi tevkifatı" kavramından ve KDV Kanunu'nun 9.maddesine göre sorumlu sıfatıyla beyan edilen katma değer vergisinden farklı bir yapı ve anlam içermekle birlikte, Kanun gerekçesinde KDV'nin de vergi kesintisi olarak nitelendirilerek müteselsil sorumluluk kapsamına aldığı anlaşılmaktadır. Bilindiği gibi, mükellefler (KDV Kanununun 9.maddesi hariç) katma değer vergisini "**vergi sorumlusu**" sıfatıyla değil, "**mükellef**" sıfatıyla mal ve hizmet bedeline ilave etmek suretiyle alıcıdan tahsil etmek zorundadırlar. Katma değer vergisinin vergi dairesine ödenmesinden, ödemeyi yapan değil, vergiyi tahsil eden sorumludur. Katma değer vergisindeki indirim mekanizması, alıcının satıcıya ödediği verginin doğru şekilde beyan edilip edilmediğini izlemeye elverişli değildir. Buradaki esas yanlışlık, vergi tevkifatı ile katma değer vergisi tahsilatının birbirine karıştırılmasında yapılmaktadır. Bu nedenle, indirim mekanizmasının bulunduğu katma değer vergisi teorisi ve uygulamasında müteselsil sorumluluğun işletilmesi fiilen mümkün değildir. Nedenlerini belirtelim:

1) Vergi tevkifatı yönteminde alıcı tarafından **vergi sorumlusu** sıfatıyla kesilen vergi, satıcıya ait bir vergidir ve genellikle **kazançla ilgilidir**. Menkul sermaye iratlarında, gayrimenkul sermaye iratlarında, zirai kazançlarda, serbest meslek kazançlarında ve dar mükellefiyete tabi olanlara yapılan ödemelerde olduğu gibi. Katma değer vergisinde ise verginin **mükellefi** satıcının kendisidir. Vergiyi beyan etmek ve ödemek satıcıya aittir. Satıcının alıcıya parasını ödedikten sonra yapabileceği bir yaptırım yoktur.

2) Vergi tevkifatı yöntemine tabi işlem sayısı azdır. Katma değer vergisinde her gün onlarca veya yüzlerce işlem yapılmaktadır.

3) Vergi tevkifatı yönteminde alıcının satıcıya ödemeyip vergi dairesine ödemesi gereken vergi kendine ait bir vergi değil, karşı tarafın genellikle vergi beyannamesinde mahsup edeceği veya nihai vergi kabul edilen kazanç vergisidir. KDV'nde ise alıcı satıcıya mal bedeli ile birlikte vergiyi de ödemekte olup, bu vergi onlarca veya binlerce işlemin içinde beyan edilmektedir. Vergi dairelerinde ve mükelleflerin kayıtlarında ödenen katma değer vergisinin hangi alıcıya ait olduğunu bilmeye ve izlemeye imkan yoktur. Kısmen beyan ve ödemelerde ödemenin hangi alıcıya ait olduğu tespit edilemediği için, alıcıdan müteselsil sorumluluk esasına göre ikinci kez tahsil edilecek vergi mükerrer vergilemeye neden olabilecektir. Maliye Bakanlığı'nın müteselsil sorumluluk kolaylığı ve hukuk anlayışı 82 no'lu Tebliğde de esas itibarıyla değişmediğine göre, bu konuda vergi yargısına daha çok görev düşeceği anlaşılmaktadır.

4) Katma değer vergisinde uygulanmak istenen müteselsil sorumluluk uygulaması, Anayasa'da güvence altına alınan **teşebbüs hürriyetini** ihlal edecek boyutlara vardırılmıştır. Özellikle ihracat yapan firmalar KDV iadesi uygulamasında potansiyel suçlu olarak görülmektedir.

Sonuç olarak, sadece Devlete ait olan vergi inceleme yetkisi, hiçbir yetkisi olmayan alıcı durumundaki mükelleflere devredilerek; devlet sorumluluğundan kurtulunamayacağı gibi; objektif hukuk kurallarını hiçe sayarak, mükellefi bu arada en çok da ihracatçı mükellefleri cezalandırarak, önlerine akla gelmedik engeller koyarak¹² adil bir vergi düzeni kurulamaz ve vergi tahsilatı artırılmaz. Kendinden başka herkesi suçlu ve güvenilmez kabul eden bir yönetim anlayışı olan ülkemizde, "mükellef demokrasisi" diye bir kavramın konuşulacağı günlerin daha çok uzaklarda olduğunu söylemek; karamsarlık değil, gerçeğin ifadesi olarak kabul edilmelidir.

¹² Belki inanılması güç ama, örneğin, 6-7 yıl önce hammadde satın aldığı firma hakkında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığı gerekçesiyle rapor düzenlenen, ancak rapora istinaden tarhedilen vergi ve cezanın mahkeme kararıyla terkin edilmesine rağmen, olayla hiç ilgisi bulunmayan ihracatçı firmaya müteselsil sorumluluk nedeniyle KDV iadesi yapılmamaktadır.